



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, vertreten durch Hasch & Partner Anwaltsgesellschaft mbH, 4020 Linz, Landstraße 47, vom 10. April 2006 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 9. März 2006 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma P GmbH in Liquidation im Ausmaß von 6.716,69 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war alleinverantwortlicher Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 10.6.1998 gegründeten Primärschuldnerin, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 7.6.2005 das Konkursverfahren eröffnet, und mit weiterem Beschluss vom 14.12.2005 nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO wieder aufgehoben wurde. Ab 14.12.2005 war der Berufungswerber Liquidator der Gesellschaft, deren Firma am 4.10.2006 im Firmenbuch gelöscht wurde.

In einem Vorhalt vom 1.2.2006 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf nach Abschluss des Konkursverfahrens bei der Gesellschaft offen gebliebene und näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 6.716,69 € hin. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung

aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde um Auskunft über die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers ersucht.

Da zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme abgegeben wurde, nahm das Finanzamt den Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 9.3.2006 für folgende, bereits im Vorhalt angeführte Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 6.716,69 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	1.350,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.2003	117,00
Lohnsteuer	2003	15.01.2004	954,86
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	2.056,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.2004	173,66
Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.2005	1.481,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.2005	125,10
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	458,21
Summe			6.716,69

In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargelegt, und auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren verwiesen. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Weiters wurde unter Hinweis auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG ausgeführt, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei. Im Übrigen habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt vom "31. Mai 2005" (richtig: 1.2.2006) sei nicht beantwortet worden. Da ein mangelndes Verschulden an den Pflichtverletzungen nicht dargelegt worden wäre, sei von einem Verschulden an den angeführten Pflichtverletzungen auszugehen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Haftungspflichtige habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 10.4.2006 Berufung erhoben. Der Berufungswerber sei für die technischen Belange der Berufungswerberin zuständig gewesen. Die finanziellen, insbesondere steuerrechtlichen Angelegenheiten seien an die KPMG Alpen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ausgelagert worden. Diesbezüglich sei dem Berufungswerber bei der Auswahl des Steuerberaters wohl kaum ein

Auswahlverschulden zur Last zu legen. Gerade bei steuerlichen Belangen dürften die Überwachungspflichten durch den Geschäftsführer nicht überspannt werden, noch dazu wenn diese an einen befugten Steuerberater bzw. eine befugte Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei ausgelagert worden seien. Aufgrund der bislang verlässlichen Abwicklung sei dem Geschäftsführer nicht vorwerfbar, dass er seiner Überwachungspflicht nicht nachgekommen wäre. Zu den geltend gemachten Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu diesen (Neuberechnung Geschäftsführerbezüge) sei festzuhalten, dass die unklare Rechtslage betreffend die DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Geschäftsführern dem Berufungswerber, der Techniker sei, nicht bekannt gewesen wäre. Bei den im Haftungsbescheid angegebenen Abgaben handle es sich um solche, die erst im Rahmen einer nach Konkurseröffnung stattgefundenen Betriebsprüfung vorgeschrieben worden seien. Der Gesellschaft seien darüber hinaus keine Mittel zur Verfügung gestanden, um auch nur anteilig die Umsatzsteuer zu entrichten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Haftung des Geschäftsführers darüber hinaus ausgeschlossen, wenn dieser die Umsatzsteuer nach Maßgabe der vorhandenen Mittel anteilig entrichtete. Hierbei sei allerdings zu berücksichtigen, dass der Gemeinschuldner im Interesse der Erhaltung des Unternehmens all jene Rechtsgeschäfte und Maßnahmen anfechtungsfest vorzunehmen habe, die im Interesse der künftigen Erhaltung der Masse erforderlich seien. Weiters sei auszuführen, dass der Haftungsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer Forderungen beinhalte, die sich nach Konkurseröffnung als uneinbringlich erwiesen hätten (Abgabennachforderung in Höhe von 458,21 €). Insoweit wären Umsatzsteuerberichtigungen vorzunehmen. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

In einer Berufungsergänzung vom 21.4.2006 wurde noch vorgebracht, dass "in der letzten Phase vor Beantragung der Eröffnung des Konkursverfahrens" keine Mittel mehr vorhanden gewesen wären, um die das Unternehmen treffenden Verbindlichkeiten zu erfüllen. Es seien daher sämtliche Zahlungen an alle Gläubiger zur Gänze eingestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt seien keine Schulden mehr getilgt und damit auch der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt worden. Sollte dennoch eine Verletzung der Pflicht zur Gleichbehandlung angenommen werden, würde die Haftung – abgesehen von vorrangig zu befriedigenden Abzugssteuern – auch nur jene Quote umfassen, die die Abgabenbehörde bei Einhaltung der Gleichbehandlungspflicht tatsächlich erhalten hätte (vgl. VwGH 13.3.1997, 96/15/0128). Diese Beschränkung der Haftung auf die Quote lasse der angefochtene Bescheid völlig außer Acht, sodass er insofern jedenfalls mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet sei. Käme die Berufungsbehörde trotz allem zur Ansicht, dass der Berufungswerber durch schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Uneinbringlichkeit von Abgabennachforderungen verursacht habe, werde jedenfalls Mitverschulden der Abgabenbehörde eingewendet.

Berücksichtige man, dass laut Haftungsbescheid sämtliche darin angeführten Abgaben schon seit mehr als einem Jahr, ein Großteil der Abgaben mehr als zwei bzw. drei Jahre fällig gewesen sei, hätte das Finanzamt schon längst Einbringungsmaßnahmen setzen müssen, die in der Zeit positiver Geschäftsergebnisse noch zur Befriedigung führen hätten können. Die Abgabenbehörde habe daher unter Außerachtlassung der gehörigen Sorgfalt zumindest einen Teil des Abgabenausfalles selbst herbeigeführt, sodass die Uneinbringlichkeit der Abgaben jedenfalls in diesem Ausmaß nicht dem Berufungswerber zuzurechnen sei.

In einem Vorhalt vom 23.10.2006, dem eine Kopie des Lohnsteuer-Prüfberichtes vom 14.7.2005 und weitere, im Vorhalt erwähnte Unterlagen angeschlossen waren, ersuchte der unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber innerhalb von drei Wochen zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

"1) Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 12/2003 betrugen insgesamt 1.135,38 € (Tz 1 des Prüfberichtes). Dieser Betrag wurde auch mit Wirksamkeit 16.1.2004 auf das Abgabenkonto überwiesen, auf dem Überweisungsbeleg wurden die Lohnabgaben jedoch nicht angeführt (Beilage 2). Warum wurden diese Lohnabgaben dem Finanzamt nicht bekannt gegeben (Versehen der Buchhaltung etc.)?"

2) Die Tz 2 des Prüfberichtes betrifft die Neuberechnung der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für Ihre Geschäftsführerbezüge. In der gegenständlichen Berufung wurde auf die unklare Rechtslage betreffend die DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Geschäftsführern und die Betrauung der "KPMG Alpen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft" mit den steuerlichen Angelegenheiten verwiesen.

Wird der Geschäftsführer ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt, z.B. zur unrichtigen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges veranlasst, so trifft ihn kein Verschulden (Ritz, BAO³, § 9 Tz 19; VwGH 9.6.1986, 85/15/0069). Gleiches gilt für den gegenständlichen Fall, wenn der steuerliche Vertreter in voller Kenntnis des Sachverhaltes der Ansicht war, dass Ihre Bezüge nicht DB- und DZ-pflichtig gewesen seien. Ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient, darf grundsätzlich auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären, oder an diesen bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen (UFS 21.3.2006, RV/0328-L/05).

Im gegenständlichen Fall war laut Aktenlage die in der Berufung erwähnte KPMG Alpen Treuhand GmbH nie mit der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft betraut. Laut

Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich der Neuaufnahme der Gesellschaft beim Finanzamt wurde festgehalten, dass die Buchhaltung von der Dr. Mayer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH (Herr M), und die Lohnverrechnung von der Fa. X GmbH & Co KG (Frau K.) vorgenommen werden.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen, welche Ihre Geschäftsführerbezüge betreffen, wird um Vorlage formloser Bestätigungen des steuerlichen Vertreters bzw. der Lohnverrechnerin dahingehend ersucht, dass diese Ihnen die Rechtsauskunft erteilt hatten, ihre Bezüge als Geschäftsführer wären nicht DB- und DZ-pflichtig. Bis zur Entscheidung eines verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, gab es tatsächlich eine Vielzahl von höchstgerichtlichen Verfahren zu dieser Frage, in denen von Seiten der steuerlichen Vertreter immer wieder vertreten wurde, derartige Bezüge würden nicht zu den Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG gehören. Sollten derartige Bestätigungen nicht erteilt werden, wird um Entbindung der Genannten von der Verschwiegenheitspflicht ersucht, um sie als Zeugen vernehmen zu können.

3) Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2004 beträgt nur 458,21 € und resultiert aus der mit Bescheid vom 3.8.2005 erklärungsgemäß durchgeführten Jahresveranlagung. Worauf ist diese Nachforderung zurückzuführen? Dem Abgabenkonto ist zu entnehmen, dass hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung für September 2004 mehrere Buchungen erfolgten. Neben der Zahllast in Höhe von 1.238,57 € war zunächst ein Betrag von 500,00 € bekannt gegeben und entrichtet worden, der allerdings mit Buchung vom 26.11.2004 wieder storniert wurde (Beilagen 3 und 4)."

Der Berufungswerber gab zu diesem nachweislich am 24.10.2006 zugestellten Vorhalt jedoch keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Insoweit der Berufungswerber die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabeforderung gegen die Primärschuldnerin bestreitet, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Berufungswerber außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Im Haftungsverfahren ist die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Der Berufungswerber war seit Gründung der Gesellschaft deren alleiniger Geschäftsführer. Als Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO kam daher nur er in Betracht.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf das nach Verteilung des Massevermögens abgeschlossene Konkursverfahren und die bereits erfolgte Löschung der Firma im Firmenbuch fest.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer

schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrückung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (z. B. VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Dieser qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters wurde vom Berufungswerber nur unzureichend entsprochen. Sowohl der Vorhalt des Finanzamtes vom 1.2.2006 als auch der Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 23.10.2006 blieben unbeantwortet.

In der Berufung wurde zunächst ausgeführt, dass die steuerrechtlichen Agenden an die KPMG Alpen Treuhand GmbH ausgelagert worden seien. Abgesehen davon, dass laut Aktenlage diese Steuerberatungsgesellschaft nie mit der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft betraut war, sondern die Buchhaltung von der Dr. Mayer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, und die Lohnverrechnung von der Fa. X GmbH & Co KG vorgenommen wurden, vermag auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders oder Steuerberater mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten den Vertreter nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt (Ritz, BAO³, § 9 Tz 13 mit Judikaturnachweisen).

Der Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen betreffend die Geschäftsführerbezüge des Berufungswerbers, die im Rahmen der mit Bericht vom 14.7.2005 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung festgestellt wurden.

Es trifft nun zwar gewiss zu, dass in diesem Zusammenhang die Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers nicht überspannt werden dürfen, und von diesem etwa in steuerrechtlicher Hinsicht nicht ein dem Fachwissen eines Steuerberaters oder Wirtschaftstreuhänders entsprechender Wissensstand verlangt werden kann. Im gegenständlichen Fall war daher zu klären, warum die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgaben unterblieben war. Wie bereits im Vorhalt vom 23.10.2006 ausgeführt, trifft einen Vertreter im Sinne des § 80 BAO kein Verschulden, wenn der steuerliche Vertreter in voller Kenntnis des Sachverhaltes der Ansicht gewesen sein sollte, dass die Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nicht DB-

und DZ-pflichtig gewesen seien. Ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient, darf grundsätzlich auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären, oder an diesen bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen.

Im gegenständlichen Fall hätte daher eine formlose Bestätigung des steuerlichen Vertreters bzw. der Lohnverrechnerin genügt, dass diese dem Berufungswerber in voller Kenntnis des tatsächlichen und entscheidungsrelevanten Sachverhaltes die Rechtsauskunft erteilt hatten, seine Bezüge als Geschäftsführer wären nicht DB- und DZ-pflichtig. Weiters wurde im Vorhalt vom 23.10.2006 um eine allfällige Entbindung dieser Personen von der Verschwiegenheitspflicht ersucht, um sie gegebenenfalls als Zeugen vernehmen zu können.

Da der Berufungswerber jedoch keiner dieser Aufforderungen nachkam, konnte die Richtigkeit seiner Verantwortung nicht überprüft werden. Insgesamt gesehen hat der Berufungswerber daher nicht glaubhaft gemacht, dass ihn an der unterbliebenen Einbehaltung und Abfuhr der auf seine Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen kein Verschulden trifft.

Der Berufungswerber gab auch keine Auskunft auf die Frage, warum die Lohnabgaben 12/2003, die im Rahmen der Lohnsteuerprüfung als Abfuhrdifferenzen für das Jahr 2003 nachgefordert wurden, dem Finanzamt nicht bekannt gegeben worden waren. Zwar war ein diesen Lohnabgaben entsprechender Betrag von 1.135,38 € mit Wirksamkeit 16.1.2004 auf das Abgabenkonto überwiesen worden, auf dem Überweisungsbeleg wurden die Lohnabgaben jedoch nicht angeführt, sodass diese Saldozahlung zur Abdeckung anderer Abgabenverbindlichkeiten verwendet wurde. Warum diese Lohnabgaben dem Finanzamt nicht bekannt gegeben wurden, legte der Berufungswerber nicht dar. Es musste daher auch insofern vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden.

Zur haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer wurde in der Berufung behauptet, dass keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, um auch nur anteilig die Umsatzsteuer zu entrichten. Zum einen wurde für diese Behauptung kein Nachweis erbracht. Zum anderen ist dem Abgabenkonto zu entnehmen, dass auch nach dem 15.2.2005 (Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2004) noch beträchtliche Zahlungen an das Finanzamt erfolgten. So wurden in der Zeit zwischen dem 16.2.2005 und der Konkurseröffnung am 7.6.2005 insgesamt 20.555,15 € auf das Abgabenkonto überwiesen. Von der behaupteten Mittellosigkeit kann daher keine Rede sein.

Zu dem in diesem Zusammenhang angesprochenen Erfordernis einer Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit von Forderungen wurde bereits eingangs darauf hingewiesen, dass die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Haftungsverfahren nicht zu erörtern ist. Eine allfällige Umsatzsteuerberichtigung wäre im Abgabenfestsetzungsverfahren vorzunehmen gewesen bzw. hätte im Rahmen einer Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gemäß § 248 BAO Berücksichtigung finden können. Im Übrigen legte der Berufungswerber trotz Aufforderung auch nicht dar, wie es zur haftungsgegenständlichen und erklärungskgemäß veranlagten Nachforderung an Umsatzsteuer für das Jahr 2004 gekommen war (Punkt 3 des unbeantwortet gebliebenen Vorhaltes vom 23.10.2006).

In der Berufungsergänzung vom 21.4.2006 wurde ausgeführt, dass "in der letzten Phase" vor Stellung des Konkursantrages keine Mittel mehr vorhanden gewesen wären, und sämtliche Zahlungen eingestellt worden wären, sodass ab diesem Zeitpunkt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt worden wäre. Abgesehen davon, dass der tatsächliche Zeitpunkt für den Eintritt der behaupteten Mittellosigkeit nicht näher präzisiert wurde, ist dem Abgabenkonto keine Einstellung der Zahlungen zu entnehmen, sondern erfolgten bis zur Konkurseröffnung Zahlungen (letzte Überweisung mit Wirksamkeit 18.5.2005 in Höhe von 7.283,39 €). Darüber hinaus waren die haftungsgegenständlichen Abgaben zwischen dem 15.1.2003 und 15.2.2005, und somit lange vor Konkurseröffnung am 7.6.2005 fällig. Schließlich wurden bereits oben die zwischen der letzten Fälligkeit (15.2.2005) und der Konkurseröffnung erfolgten beträchtlichen Zahlungen an das Finanzamt erwähnt.

Zutreffend ist das Vorbringen in der Berufungsergänzung, dass selbst bei Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes die Haftung nur jene Quote umfasse, welche die Abgabenbehörde bei Einhaltung der Gleichbehandlungspflicht tatsächlich erhalten hätte. Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt aber dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen

gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 9 Tz 27).

Auf diese den Vertreter treffende Nachweispflicht wies der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auch in dem vom Berufungswerber selbst ins Treffen geführten Erkenntnis vom 13.3.1997, 96/15/0128 hin, und führte aus, dass der Beschwerdeführer die für die Verhältnisrechnung erforderlichen Behauptungen über die Höhe der jeweiligen Verbindlichkeiten und Zahlungen im Verwaltungsverfahren nicht erstattet und entsprechende Nachweise nicht erbracht, sondern sich mit dem lapidaren Hinweis begnügt habe, im Falle einer Pflichtverletzung hafte der Vertreter nur für die entgangene Quote. Nach der ständigen Rechtsprechung sei es aber Sache des Geschäftsführers, im Verwaltungsverfahren ein konkretes Vorbringen zu dem durch die Missachtung der Gläubigergleichbehandlung verursachten Abgabenausfall zu erstatten. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers bedeute zwar nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Sie habe vielmehr bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot des Beschwerdeführers zu seiner Entlastung die angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, somit konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen. Derartige, allenfalls zu überprüfende Entlastungsbehauptungen habe der Beschwerdeführer aber im Verwaltungsverfahren durch den bloß allgemein gehaltenen Hinweis auf die quotenmäßige Haftung bei der Pflichtverletzung eines Vertreters nicht aufgestellt.

Auch im gegenständlichen Fall beschränkte sich der Berufungswerber lediglich auf den allgemeinen Hinweis, dass selbst bei Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes die Haftung nur jene Quote umfasse, welche die Abgabenbehörde bei Einhaltung der Gleichbehandlungspflicht tatsächlich erhalten hätte. Für die Verhältnisrechnung erforderliche Behauptungen über die Höhe der jeweiligen Verbindlichkeiten und Zahlungen wurden nicht erstattet, sodass diesbezüglich auch keine Ermittlungspflicht der Behörde ausgelöst wurde.

Schließlich wurde in der Berufungsergänzung im Hinblick auf die relativ lange zurückliegenden Fälligkeitstermine der haftungsgegenständlichen Abgaben noch ein Mitverschulden der Behörde an der Uneinbringlichkeit eingewendet. Dabei übersieht der Berufungswerber, dass die Nichteinbehaltung und –abfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben erst im Zuge der mit Bericht vom 14.7.2005 abgeschlossenen Prüfung festgestellt worden war, und auch

die Umsatzsteuerjahreserklärung 2004, aus der sich die haftungsgegenständliche Umsatzsteuernachforderung ergab, erst am 21.7.2005 beim Finanzamt eingereicht worden war. Das Finanzamt erlangte daher von den haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen erst nach Konkurseröffnung Kenntnis. Bei dieser Sachlage kann von einem Mitverschulden der Behörde an der Uneinbringlichkeit keine Rede sein.

Insgesamt gesehen ging das Finanzamt daher zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO aus. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist 43 Jahre alt (geb. 8.4.1963) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Es war daher nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen auf Dauer bzw. zur Gänze uneinbringlich wären. Im Übrigen ist es keineswegs so, dass die Haftung etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Auch kann die Geltendmachung der Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Insgesamt gesehen war die Geltendmachung der Haftung daher zweckmäßig. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Jänner 2007