



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat_10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwältin, vom 25. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Oktober 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 26. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftungsschuld für nachstehende Abgaben auf € 48.886,17 herabgesetzt:

Lohnsteuer 2003	121,22
Dienstgeberbeitrag 2003	426,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	39,81
Dienstgeberbeitrag 2004	652,61
Dienstgeberbeitrag 2005	736,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	65,47
Umsatzsteuer 08/2006	102,72
Dienstgeberbeitrag 2006	588,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	52,35
Lohnsteuer 04/2007	7,23
Dienstgeberbeitrag 04/2007	6,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	0,55
Lohnsteuer 05/2007	175,87
Dienstgeberbeitrag 05/2007	115,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	54,69
Umsatzsteuer 04/2007	6.901,17
Umsatzsteuer 05/2007	1.143,06
Lohnsteuer 06/2007	1.335,09
Lohnsteuer 06/2007	241,08
Dienstgeberbeitrag 06/2007	630,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	56,01
Lohnsteuer 07/2007	1.626,49
Dienstgeberbeitrag 07/2007	841,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	74,81

Umsatzsteuer 06/2007	2.523,16
Umsatzsteuer 08/2007	6.035,50
Lohnsteuer 11/2007	190,27
Dienstgeberbeitrag 11/2007	786,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	69,94
Umsatzsteuer 10/2007	3.420,95
Lohnsteuer 12/2007	1.161,13
Dienstgeberbeitrag 12/2007	618,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	55,00
Umsatzsteuer 11/2007	1.431,56
Lohnsteuer 2007	1,66
Dienstgeberbeitrag 2007	703,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	62,56
Lohnsteuer 01/2008	626,82
Dienstgeberbeitrag 01/2008	242,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	21,59
Körperschaftsteuer 01-03/2008	437,00
Umsatzsteuer 12/2007	330,68
Umsatzsteuer 01/2008	2.520,20
Umsatzsteuer 02/2008	1.907,40
Lohnsteuer 03/2008	938,42
Dienstgeberbeitrag 03/2008	358,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	31,84
Lohnsteuer 04/2008	996,40
Dienstgeberbeitrag 04/2008	381,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	33,92
Umsatzsteuer 03/2008	7.003,46

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 30. November 2009 wurde der über das Vermögen der B-GmbH am 4. Juni 2008 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Danach wurde die Gesellschaft im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit am 24. November 2010 von Amts wegen gelöscht.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 BAO als Geschäftsführer der B-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 52.834,66, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer 2003	121,22	15. 01. 2004
Dienstgeberbeitrag 2003	426,04	15. 01. 2004
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	39,81	15. 01. 2004
Dienstgeberbeitrag 2004	652,61	17. 01. 2005
Dienstgeberbeitrag 2005	736,44	16. 01. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	65,47	16. 01. 2006
Umsatzsteuer 08/2006	500,00	16. 10. 2006
Umsatzsteuer 11/2006	171,21	15. 01. 2007
Dienstgeberbeitrag 2006	588,77	15. 01. 2007

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	52,35	15. 01. 2007
Lohnsteuer 04/2007	7,23	15. 05. 2007
Dienstgeberbeitrag 04/2007	6,10	15. 05. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	0,55	15. 05. 2007
Lohnsteuer 05/2007	175,87	15. 06. 2007
Dienstgeberbeitrag 05/2007	115,29	15. 06. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	54,69	15. 06. 2007
Umsatzsteuer 04/2007	6.901,17	15. 06. 2007
Umsatzsteuer 05/2007	1.143,06	16. 07. 2007
Lohnsteuer 06/2007	1.335,09	16. 07. 2007
Lohnsteuer 06/2007	241,08	16. 07. 2007
Dienstgeberbeitrag 06/2007	630,07	16. 07. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	56,01	16. 07. 2007
Lohnsteuer 07/2007	1.626,49	16. 08. 2007
Dienstgeberbeitrag 07/2007	841,64	16. 08. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	74,81	16. 08. 2007
Umsatzsteuer 06/2007	2.523,16	16. 08. 2007
Umsatzsteuer 08/2007	6.035,50	15. 10. 2007
Lohnsteuer 11/2007	190,27	17. 12. 2007
Dienstgeberbeitrag 11/2007	786,88	17. 12. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	69,94	17. 12. 2007
Umsatzsteuer 10/2007	3.420,95	17. 12. 2007
Lohnsteuer 12/2007	1.161,13	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 12/2007	618,72	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	55,00	15. 01. 2008
Umsatzsteuer 11/2007	1.431,56	15. 01. 2008
Lohnsteuer 2007	1,66	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 2007	703,84	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	62,56	15. 01. 2008
Lohnsteuer 01/2008	626,82	15. 02. 2008
Dienstgeberbeitrag 01/2008	242,90	15. 02. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	21,59	15. 02. 2008
Körperschaftsteuer 01-03/2008	437,00	15. 02. 2008
Umsatzsteuer 12/2007	330,68	15. 02. 2008
Umsatzsteuer 01/2008	2.520,20	17. 03. 2008
Umsatzsteuer 02/2008	1.907,40	15. 04. 2008
Lohnsteuer 03/2008	938,42	15. 04. 2008
Dienstgeberbeitrag 03/2008	358,21	15. 04. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	31,84	15. 04. 2008
Lohnsteuer 04/2008	996,40	15. 05. 2008
Dienstgeberbeitrag 04/2008	381,58	15. 05. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	33,92	15. 05. 2008
Umsatzsteuer 03/2008	7.003,46	15. 05. 2008
Umsatzsteuer 05/2008	360,25	12. 06. 2008
Umsatzsteuer 04/2008	1.665,66	15. 06. 2008
Lohnsteuer 01-06/2008	761,07	15. 07. 2008
Dienstgeberbeitrag 01-06/2008	544,61	15. 07. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-06/2008	48,41	15. 07. 2008

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen führte das Finanzamt begründend aus, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der Gesellschaft nicht entrichtet hätte, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der Gesellschaft nicht

eingebraucht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können. Der Bw. wäre im Zeitraum vom 19. April 1995 bis zur Löschung im Firmenbuch unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der B-GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er wäre somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Im haftungsgegenständlichen Zeitraum wären Selbstbemessungsabgaben gemeldet, aber nicht entrichtet worden. In diesem Zusammenhang wäre auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers wäre, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden wären, hierzu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hätte als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer wäre festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hätte. Es wäre daher die Pflicht des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen, der hingegen die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen hätte. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet wäre, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hätte. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung wäre jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral wären, wäre es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge hätte tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hätte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hätte. Der

zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hätte daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem hätte er darzutun, dass er die Abgabenerfordernisse bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hätte. Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen wäre und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich wären, wäre die Haftung auszusprechen gewesen.

Die Schuldhaftigkeit wäre damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten wäre. Die Gesellschaft wäre bereits am 25. April 2007 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht worden, weshalb der Rückstand dort uneinbringlich wäre.

In der dagegen am 25. November 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass nicht eindeutig dargelegt worden wäre, für welchen Betrag er hafte, da sowohl € 57.268,92 als auch € 52.834,66 im Spruch angeführt worden wären. Außerdem wären ihm keine entsprechenden Aufforderungen zur Erbringung von Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung zugegangen. Unter Umständen wäre dies durch die Postsperre im laufenden Verfahren bedingt.

Außer Streit gestellt werden könne, dass die Gesellschaft nach Konkursbeendigung wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden wäre. Der Betrieb des gemeinschuldnerischen Unternehmens wäre dadurch eingestellt worden, dass Forderungsausfälle in beträchtlicher Höhe eingetreten wären. Der Bw. hätte noch versucht, den Fortbestand des Unternehmens zu retten, und Einlagen aus seinem Privatvermögen in die Gesellschaft getätigt.

Unstrittig wäre auch, dass den Bw. als Vertreter einer GmbH eine subsidiäre Ausfallhaftung obliege für die bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben treffe, dies allerdings nur soweit, als die Uneinbringlichkeit der Abgabe die Folge einer schuldhaften Pflichtverletzung wäre.

Diese Pflichtverletzung werde von ihm jedoch bestritten.

Weiters wäre weder eine Ursächlichkeit noch ein Verschulden seinerseits am Ausfall der Abgaben gegeben. Ebenso wenig liege eine Pflichtverletzung vor bzw. führe selbst eine gegebene Pflichtverletzung nicht zur Uneinbringlichkeit, sondern wären andere Ursachen kausal.

Auf Grund der Forderungsausfälle, welche durch das Konkursverfahren objektiviert wären, wären die nicht abgeführten Abgaben schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit uneinbringlich ge-

wesen und hätte der Bw. bereits zu diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr geleistet, welche die Abgabenschuld benachteiligt hätten, weshalb dies die bloße Annahme einer Pflichtverletzung durch ihn zumindest für Teilbereiche der gegenständlichen Abgabensforderung bereits ausschließe.

Wie das Finanzamt selbst festhalte, wäre die Gesellschaft im April 2007 gelöscht worden, er werde jedoch sogar noch für Abgaben aus dem Jahr 2008 zur Haftung herangezogen, also für Zeiträume, in denen das Unternehmen rechtlich nicht mehr existent gewesen wäre.

Ferner monierte der Bw., dass er noch keine Gelegenheit gehabt hätte, zur Frage, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten bzw. ob diese überhaupt berechtigt gewesen wären, Stellung zu nehmen. Entscheidend für die Frage, ob und in welchem Umfang der Bw. zur Haftung herangezogen werden könne, wäre demnach, ob er bei oder nach Fälligkeit der Abgaben Mittel zur Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt hätte und ob er für die (anteilige) Abgabentilgung Sorge getragen hätte. Zum Einen hätte es die Gesellschaft 2008 nicht mehr gegeben, zum Anderen wären die Abgabensforderungen teilweise erst nach erfolgter Löschung eingetreten.

Es wäre daher seines Erachtens nach die Frage seiner Haftung bis zum Zeitpunkt der amtswegigen Löschung respektive der Eröffnung des Konkursverfahrens relevant.

Hätte der Bw. für den Fall, dass die Forderung des Finanzamtes als gegeben angesehen werde, das Gleichbehandlungsgebot verletzt und die Forderungen benachteiligt – was er aber bestreite -, so werde er nur für jene Beträge haften, die bei Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten an das Finanzamt zu zahlen gewesen wären.

Die volle Haftung für nicht entrichtete Forderungen werde wohl auf jene Fälle einzuschränken sein, in denen die Mittel der GmbH zur Befriedigung sämtlicher Gläubiger ausgereicht hätten, da andernfalls eine Bevorzugung der Forderungen des Finanzamtes eintrete. Da die Behauptungs- und Beweislast dem Bw. obliege, werde er aus Vorsichtsgründen – wenngleich die Berechtigung der Forderung überhaupt bestritten werde – darauf verweisen, dass dies aus dem Konkursakt ersichtlich wäre, ebenso aus sämtlichen Aufzeichnungen und Büchern, welche von der Abgabenbehörde nachweislich bereits eingesehen worden wären. In diesem Zusammenhang wären sämtliche Zahlungsflüsse dokumentiert und wäre daraus ersichtlich, dass für den Fall, dass die Abgabensforderung als zu Recht bestehend anerkannt werde, die Gesellschaft de facto zahlungsunfähig gewesen wäre. In jedem Falle wären die Abgabensforderungen jedoch nicht benachteiligt worden.

Festzuhalten wäre in diesem Zusammenhang, dass Abgabeforderungen bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger allenfalls in einem Ausmaß von 10 % befriedigt worden wären.

Außerdem wandte der Bw. ein, dass sich im Haftungsbescheid eine bloß objektive Feststellung einer Pflichtverletzung finde, die jedoch keine Begründung für ein schuldhaftes Verhalten wäre.

Der Bw. hätte der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in vollem Umfang entsprochen und das pflichtgemäße Verhalten der Organe nachgewiesen. Da ihm durch das Finanzamt keine konkreten Vorwürfe zugekommen worden wären, wäre er nur rudimentär in der Lage, im jetzigen Verfahrensstadium das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zu behaupten und zu konkretisieren. Die Beträge aus 2008 wären ihm überhaupt unerklärlich.

Die erkennende Behörde hätte insbesondere an den Bw. Vorhalte richten müssen, dass Abgaben durch sein Verschulden nicht entrichtet worden wären. Die ihn treffende Mitwirkungspflicht im Verfahren könne nicht soweit aufgefasst werden, dass das Finanzamt von jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre und ein Geschäftsführer für alle Eventualitäten bereits im Voraus Beweise darzulegen hätte. Die grundsätzliche Beweislast seinerseits betreffend das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Abgabentrichtung entbinde die Behörde nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht, da sich aus dem Akteninhalt des Konkursverfahrens deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergäben.

Der Umstand, dass die GmbH zu einem späteren Zeitpunkt auf Grund von Forderungsausfällen in Zahlungsunfähigkeit verfallte und im April 2007 gelöscht werde, dürfe seines Erachtens nach keine Haftung seinerseits – schon gar nicht für im Jahr 2008 fällige Abgaben – begründen.

Darüber hinaus verweise der Bw. auch darauf, dass er stets sach- und fachkundige Personen die Abgabenangelegenheiten überarbeiten hätte lassen, um auszuschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben würden. Auch grobe Buchführungsmängel wären nicht vorhanden, somit könne auch dies keine grobe Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten begründen.

In jedem Fall erhebe er auch gegen die dem Haftungsbescheid zu Grunde gelegenen Abgabenbescheide, insbesondere gegen die Höhe, die Berufung, da Einwendungen gegen die Richtigkeit und Höhe der Abgabenschuld der Gesellschaft nicht im Haftungsverfahren geltend gemacht werden könnten.

Für den Abgabenausfall könne der Bw. nur insoweit haften, als der Abgabenausfall auf einem Verschulden beruhe. Dieses liege nicht vor, weil er vertretbarerweise und sohin ohne Verschulden der Auffassung hätte sein können, dass die steuerlichen Belange korrekt gewahrt gewesen wären, sodass die von ihm als Geschäftsführer entrichteten Zahlungen die Verpflichtungen vollständig getilgt hätten. Nicht jede spätere Forderung – möge sie berechtigt sein oder nicht – bedeute, dass die bisher zu gering erfolgte Entrichtung auf einem Verschulden des Geschäftsführers beruhe. Er hätte vertretbarerweise aus der Sicht eines mit rechtlichen Werten vertrauten Geschäftsführers auf Grund der Art und Weise, wie seitens des Finanzamtes geprüft worden wäre, vom Nichtvorliegen einer Abgabenschuld ausgehen können.

Abschließend beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2011 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftungsschuld auf € 49.454,66 eingeschränkt, da die Abgaben Umsatzsteuer 04-05/2008 sowie Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 01-06/2008 erst nach Konkurseröffnung fällig gewesen wären. Die Gesellschaft wäre nicht im April 2007 gelöscht worden, wie im Berufsbegehren vorgebracht, sondern laut Firmenbuch infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens am 4. Juni 2008 aufgelöst.

Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen würden die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehören. Die Bemessungsgrundlagen wären wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 gemäß § 184 BAO geschätzt worden. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden wären, hierzu nicht ausreichen würden; es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hätte. Es wäre am Bw. gelegen gewesen, im Vorhinein den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen. Bestreite der Geschäftsführer einer GmbH eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, so obliege ihm der Nachweis in Form eines Liquiditätsstatus, welcher Betrag an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Werde ein derartiger Nachweis nicht erbracht, so hafte der Geschäftsführer für die von der Haftung betroffenen Abgaben zur Gänze.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz würden für Abfuhrabgaben, insbesondere für die Lohnsteuer, gelten. Die Verpflichtung eines Vertreters gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG ergebe sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer – ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger – zur Gänze zu entrichten wäre. Nach § 78 Abs. 3 EStG hätte der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Lohnes ausreichen würden, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Gemäß § 248 BAO könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenspruch berufen. Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gegen den Bescheid über den Abgabenspruch berufe, hätte die Berufungsbehörde nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst nur über die Berufung gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergebe, ob eine Legitimation zur Berufung gegen den Abgabenspruch überhaupt bestehe.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 14. Februar 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 26. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde das Berufungsvorbringen durch den steuerlichen Vertreter des Bw. insofern modifiziert, dass die Berufungsbehauptung, am 25. April 2007 wäre die Löschung der GmbH im Firmenbuch erfolgt, unter Verweis auf das Firmenbuch nicht mehr aufrecht erhalten wird. Am Großteil der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten werde den Bw. daher wohl ein Verschulden treffen.

Auf Befragen des Amtsbeauftragten führte er aus, dass ein Nachweis, dass Einlagen aus dem Privatvermögen in die GmbH getätigt wurden, deswegen nicht erbracht werden könne, weil sich sämtliche Unterlagen beim Masseverwalter befänden und nicht greifbar wären. Jedoch wäre seitens der Wiener Gebietskrankenkasse der Haftungsbetrag von € 26.105,00 auf € 15.363,01 eingeschränkt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgesichtes Wien vom 30. November 2009 der über das Vermögen der B-GmbH am 4. Juni 2008 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Entgegen der Anführung des Finanzamtes im Haftungsbescheid, dass die Gesellschaft bereits am 25. April 2007 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht worden wäre, erfolgte die Löschung im Firmenbuch erst am 24. November 2010, weshalb sich auch aus dem Einwand des Bw. hinsichtlich der ihm unverständlichen Abgabenverbindlichkeiten aus dem Jahr 2008 mit Ausnahme folgender Abgaben, die erst nach Konkurseröffnung fällig wurden und daher aus der Haftung zu nehmen sind, nichts gewinnen lässt:

Umsatzsteuer 05/2008	360,25	12. 06. 2008
Umsatzsteuer 04/2008	1.665,66	15. 06. 2008
Lohnsteuer 01-06/2008	761,07	15. 07. 2008
Dienstgeberbeitrag 01-06/2008	544,61	15. 07. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-06/2008	48,41	15. 07. 2008

Aus diesem Grund oblag dem Bw. als Geschäftsführer der B-GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft vom 19. April 1995 bis 3. Juni 2008. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Die Lohnabgaben 2003-2007 wurden mit Bescheiden vom 31. März 2008 sowie 25. Juli 2008 auf Grund der Ergebnisse zweier Lohnsteuerprüfungen festgesetzt. Die Nachforderungen ergaben sich infolge von festgestellten Abfuhrdifferenzen bzw. nicht dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogenen an den Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Geschäftsführerbezügen, wodurch eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Bw. wegen der Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht offensichtlich vorliegt.

Obwohl diese Abgaben teilweise erst nach Konkurseröffnung festgesetzt wurden, bestand für den Bw. bereits in der Zeit seiner Geschäftsführungstätigkeit die Verpflichtung zur vollständigen Meldung und Entrichtung, weil sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Insoweit der Bw. gegen die Höhe der Festsetzungen Einwendungen erhebt, ist ihm – wie auch dem Finanzamt - zu folgen, dass dieses Vorbringen gegen die Richtigkeit und Höhe der Abgabenschuld der Gesellschaft nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren geltend gemacht werden kann, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeanpruch. Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeanpruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Darüber hinaus hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die übrigen Abgaben sind beinahe ausschließlich (mit Ausnahme der Körperschaftsteuer 01-03/2008) vom Bw. selbst gemeldete, aber nicht entrichtete Selbstbemessungsabgaben, weshalb sein Vorbringen hinsichtlich der angeblichen vollständigen Tilgung der Abgabenschulden nach der Aktenlage zur Gänze widerlegt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, dass ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, weil auf Grund der durch das Konkursverfahren objektivierten Forderungsausfälle keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden und daher die nicht abgeführten Abgaben bereits bei ihrer Fälligkeit uneinbringlich gewesen wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich jedoch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, da zum Einen aus der zuletzt erstellten Bilanz zum 31. Dezember 2005 ein Kassenbestand von € 10.287,24 sowie Forderungen in Höhe von € 29.154,64 hervorgehen und zum Anderen im gesamten haftungsgegenständlichen Zeitraum laut ausgestellter Lohnzettel folgende Nettolohnzahlungen getätigt wurden:

<i>Jahr</i>	<i>Anzahl der Mitarbeiter</i>	<i>Lohnzahlungen</i>
2004	11	101.981,20
2005	9	78.312,17
2006	8	89.914,65
2007	8	95.441,01
2008	6	31.911,26

Darüber hinaus wurden in diesem Zeitraum (bis zur Konkurseröffnung) auch auf das Abgabenkonto nennenswerte Zahlungen geleistet:

<i>Jahr</i>	<i>Abgabenzahlungen</i>
2004	43.193,24

2005	44.608,20
2006	56.670,35
2007	46.799,41
2008	22.770,09

Von einer Uneinbringlichkeit der Abgaben bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit kann daher zufolge der (wenn auch nicht ausreichend) vorhandenen liquiden Mittel entgegen der Behauptung des Bw. keine Rede sein. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bw. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt, obwohl er sowohl im angefochtenen Haftungsbescheid als auch in der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung auf diese Verpflichtung hingewiesen wurde.

Dass dem Bw. diese Verpflichtung auch bewusst war, zeigt sein Berufungsvorbringen, in dem er sein Obliegen der Behauptungs- und Beweislast einbekannte. Der lapidare Hinweis, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung aus dem Konkursakt und aus den der Abgabenbehörde bekannten Aufzeichnungen und Büchern ersichtlich wäre, geht dabei aber ins Leere, weil zum Einen aus dem Konkursakt nur der status quo zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung hervorgeht, nicht aber die in den Jahren davor vorhandenen liquiden Mittel und aushaftenden Verbindlichkeiten. Zum Anderen mögen die Buchungsunterlagen vielleicht dem Finanzamt bekannt sein, nicht aber dem Unabhängigen Finanzsenat als hier entscheidende Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darüber hinaus kann es auch nicht Aufgabe der Abgabenbehörde sein, einen Liquiditätsstatus zu erstellen, da dem Vertreter der Nachweis obliegt, welcher Betrag bei Gleichbehandlung der Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030). Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzu-

länglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Da sich aber aus § 1298 ABGB für § 9 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form von Behauptungs- und Beweislasten der Partei ergibt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106) der Unabhängige Finanzsenat nicht zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen, wonach ein Beweismittel nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringt, sondern der beweisführenden Partei überhaupt erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen (*Fasching*, Lehrbuch², TZ 898), verpflichtet.

Aus diesem Grund lässt sich auch aus der unbewiesenen Behauptung des Bw., dass die Abgabenforderungen bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger allenfalls in einem Ausmaß von 10 % befriedigt worden wären, nichts gewinnen, weil durch den Bw. selbst eine Konkretisierung und Belegung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten vorzunehmen gewesen wäre.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw., die durch seinen steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung auch einbekannt wurde, konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter Anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die nicht mehr aushaftende Umsatzsteuer 11/2006 im Betrag von € 171,21

aus der Haftung zu nehmen und die Umsatzsteuer 08/2006 auf einen Betrag von € 102,72 einzuschränken.

Der Vorwurf des Bw., dass er nicht wüsste, für welchen Betrag er hafte, da im Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides unterschiedliche Beträge genannt wären, ist zwar einerseits berechtigt, aber andererseits war dem Kontext unschwer zu entnehmen, dass es sich beim Betrag von € 57.268,92 um den zu diesem Zeitpunkt gesamt aushaftenden Abgabenrückstand handelte, während der Bw. davon lediglich für Abgaben in Höhe von € 52.834,66, die in der Beilage auch in dieser Höhe aufgegliedert wurden, zur Haftung herangezogen wurde.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die nachfolgenden Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 48.886,17 zu Recht:

Lohnsteuer 2003	121,22
Dienstgeberbeitrag 2003	426,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	39,81
Dienstgeberbeitrag 2004	652,61
Dienstgeberbeitrag 2005	736,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	65,47
Umsatzsteuer 08/2006	102,72
Dienstgeberbeitrag 2006	588,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	52,35
Lohnsteuer 04/2007	7,23
Dienstgeberbeitrag 04/2007	6,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	0,55
Lohnsteuer 05/2007	175,87
Dienstgeberbeitrag 05/2007	115,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	54,69
Umsatzsteuer 04/2007	6.901,17
Umsatzsteuer 05/2007	1.143,06
Lohnsteuer 06/2007	1.335,09
Lohnsteuer 06/2007	241,08
Dienstgeberbeitrag 06/2007	630,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	56,01
Lohnsteuer 07/2007	1.626,49

Dienstgeberbeitrag 07/2007	841,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	74,81
Umsatzsteuer 06/2007	2.523,16
Umsatzsteuer 08/2007	6.035,50
Lohnsteuer 11/2007	190,27
Dienstgeberbeitrag 11/2007	786,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	69,94
Umsatzsteuer 10/2007	3.420,95
Lohnsteuer 12/2007	1.161,13
Dienstgeberbeitrag 12/2007	618,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	55,00
Umsatzsteuer 11/2007	1.431,56
Lohnsteuer 2007	1,66
Dienstgeberbeitrag 2007	703,84
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	62,56
Lohnsteuer 01/2008	626,82
Dienstgeberbeitrag 01/2008	242,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	21,59
Körperschaftsteuer 01-03/2008	437,00
Umsatzsteuer 12/2007	330,68
Umsatzsteuer 01/2008	2.520,20
Umsatzsteuer 02/2008	1.907,40
Lohnsteuer 03/2008	938,42
Dienstgeberbeitrag 03/2008	358,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	31,84
Lohnsteuer 04/2008	996,40
Dienstgeberbeitrag 04/2008	381,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	33,92
Umsatzsteuer 03/2008	7.003,46

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2011