

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Mitglieder Dr. B, Dr. C und Mag. D im Beisein des Schriftführers E über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. G., vom 23. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. März 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO nach der am 12. Mai 2010 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird wie folgt eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	11/2005	529,44
Dienstgeberbeitrag	11/2005	1.728,97
Dienstgeberzuschlag	11/2005	169,05
Säumniszuschlag 1	2005	248,56
Säumniszuschlag 1	2005	397,31
Umsatzsteuer	2004	333,33
Körperschaftsteuer	2004	273,00
Umsatzsteuer	11/2005	12.618,86
Lohnsteuer	12/2005	1.268,55
Dienstgeberbeitrag	12/2005	693,44
Dienstgeberzuschlag	12/2005	67,80
Körperschaftsteuer	1-3/2006	437,00
Umsatzsteuer	12/2005	3.172,94
Säumniszuschlag 1	2005	59,41
Säumniszuschlag 1	2005	63,10
Säumniszuschlag 1	2005	54,28
Säumniszuschlag 1	2005	54,62

Säumniszuschlag 1	2006	252,38
Säumniszuschlag 1	2006	143,46
Stundungszinsen	2006	225,91
Körperschaftsteuer	4-6/2006	437,00
Umsatzsteuer	3/2006	7.021,82
Lohnsteuer	4/2006	1.335,81
Dienstgeberbeitrag	4/2006	831,12
Dienstgeberzuschlag	4/2006	81,27
Summe		32.498,43

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (Bw.) und M. waren ab 30. 9. 2004 Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 3. 9. 2004 errichteten X-GmbH, deren Geschäftsgegenstand die Ausübung des Baumeistergewerbes war.

Mit Abtretungsvertrag vom 2. 6. 2006 traten der Bw. und M. ihre Geschäftsanteile an der GmbH, an der sie je zur Hälfte beteiligt waren, an J. um den Abtretungspreis von jeweils 1 Euro ab. Mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag wurden der Bw. und M. als Geschäftsführer der GmbH abberufen; zur Geschäftsführerin wurde J. bestellt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ... vom 21. 5. 2007 wurde ein Antrag des Finanzamtes vom 18. 8. 2006 auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH mangels Vermögens abgewiesen (§ 71b KO). Nach der Abweisung weiterer Konkursanträge anderer Gläubiger wurde die GmbH am 30. 1. 2008 infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht (§ 40 FBG).

1.2. Mit Schreiben vom 20. 2. 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der GmbH folgende Abgabenschulden unberichtigt aushafteten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	10/2005	1.678,42
Lohnsteuer	11/2005	2.730,86
Dienstgeberbeitrag	11/2005	1.728,97
Dienstgeberzuschlag	11/2005	169,05
Säumniszuschlag 1	2005	248,56
Säumniszuschlag 1	2005	397,31
Umsatzsteuer	2004	333,33
Körperschaftsteuer	2004	273,00
Umsatzsteuer	11/2005	12.618,86
Lohnsteuer	12/2005	1.268,55
Dienstgeberbeitrag	12/2005	693,44
Dienstgeberzuschlag	12/2005	67,80

Körperschaftsteuer	1-3/2006	437,00
Umsatzsteuer	12/2005	3.172,94
Säumniszuschlag 1	2005	59,41
Säumniszuschlag 1	2005	63,10
Säumniszuschlag 1	2005	54,28
Säumniszuschlag 1	2005	54,62
Säumniszuschlag 1	2006	252,38
Säumniszuschlag 1	2006	143,46
Stundungszinsen	2006	225,91
Körperschaftsteuer	4-6/2006	437,00
Umsatzsteuer	3/2006	7.021,82
Lohnsteuer	4/2006	1.335,81
Dienstgeberbeitrag	4/2006	831,12
Dienstgeberzuschlag	4/2006	81,27
Summe		36.378,27

Dazu wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft obliegen sei. Da die gegenständlichen Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse der Bw. den Nachweis erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schulhaft verletzt habe und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

1.3. Im Antwortschreiben vom 13. 3. 2007 äußerte sich der Rechtsvertreter des Bw. dahingehend, dass der Bw. und M. ihre Geschäftsanteile an der GmbH am 2. 6. 2006 an J. abgetreten hätten und als Geschäftsführer abberufen worden seien. Eine „detaillierte Rekonstruktion“ werde dadurch erschwert, dass die ehemaligen Geschäftsführer der Gesellschaft keine Unterlagen mehr hätten und J. unbekannten Aufenthaltes sei.

Im Juni 2006 hätten sich die Verbindlichkeiten der GmbH einschließlich der Abgabenschulden auf insgesamt 371.000 € belaufen. Diesen Verbindlichkeiten seien offene Forderungen in Höhe von 200.000 € und Haftrücklässe in Höhe von zirka 30.000 € gegenübergestanden. Bei einem durchschnittlichen Jahresumsatz der GmbH von 700.000 € sei im Juni 2006 nicht von einer insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung der Gesellschaft auszugehen gewesen.

Laut Abtretungsvertrag vom 2. 6. 2006 habe J. sowohl die Geschäftsanteile als auch die Geschäftsführung mit allen Rechten und Pflichten übernommen, „woraus auch der eklatant niedrige Abtretungspreis abzuleiten“ sei. Da J. die GmbH nach dem Erwerb der Geschäftsanteile offensichtlich „systematisch ausgeplündert“ und bestehende Verbindlichkeiten „systematisch vernachlässigt“ habe, sei kein Verschulden „der beiden Verdächtigen“ zu erkennen.

Im Übrigen seien vor der Abtretung der Gesellschaftsanteile sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Die Beschaffung diesbezüglicher Bescheinigungsmittel sei allerdings durch die oben dargelegten Umstände erschwert. Vor der Anteilsabtretung sei beabsichtigt gewesen, mit den Forderungseingängen und den „weiters erzielten Umsätzen“ eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger, notfalls im Wege eines Ausgleichs herbeizuführen. Die diesbezüglichen Zusagen und Versprechungen von J. hätten sich jedoch als unwahr herausgestellt. Es werde die Bereitschaft bekundet, an diesbezüglichen Erhebungen mitzuwirken und zur Aufklärung des wahren Sachverhaltes beizutragen.

1.4. Mit Bescheid vom 20. 3. 2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung für die oben angeführten Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 36.378,27 € heran. Der Bw. sei gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, für die Abgabenentrichtung der GmbH Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass

der Bw. diese Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH hin.

1.5. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 23. 4. 2007 machte der Rechtsvertreter des Bw. unrichtige Sachverhaltsfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend. Die Annahme des Finanzamtes, die Abgabenschulden seien bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlich, reiche für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht aus. Vielmehr müssten Vollstreckungsversuche erfolglos verlaufen sein.

Aufgrund der Abtretung der Geschäftsanteile und der Abberufung der ehemaligen Geschäftsführer von ihrer Funktion sei diesen ab dem 2. 6. 2006 die Kontrolle über das Unternehmen der GmbH entzogen worden. Im Abtretungszeitpunkt hätten vitale Buchforderungen in Höhe von 200.000 € und einbringliche Haftrücklässe im Betrag von 30.000 € bestanden. Da die GmbH bis zur Abtretung einen durchschnittlichen Jahresumsatz von 700.000 € erzielt habe, sei im Juni 2006 keine insolvenzrechtlich maßgebliche Überschuldung gegeben gewesen. Auf der Basis dieser Eckdaten wäre auch eine jederzeitige Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten der Gesellschaft gewährleistet gewesen. Da dem Bw. nicht vorgeworfen werden könne, dass J. als geschäftsführende Alleingesellschafterin der GmbH Aktiva abgezogen und Passiva stehen gelassen habe, habe der Bw. kein „Mitverschulden“ am bestehenden Rückstand. Dem Haftungsbescheid, der nur Textbausteine enthalte, seien keine diesbezüglichen Feststellungen zu entnehmen.

1.6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. 6. 2007 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der maßgebenden Gesetzesbestimmungen wurde ausgeführt, das Finanzamt habe bereits im August 2006 einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH gestellt. Dieser Antrag sei vom Landesgericht ... wohl deshalb erst am 21. 5. 2007 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden, weil die Geschäftsführerin J. wiederholt nicht zur Eröffnungstagsatzung erschienen sei. Am 7. 3. 2007 habe J. vor dem Bezirksgesetzgericht Y. zu Protokoll gegeben, dass die Geschäftstätigkeit der GmbH im August 2006 eingestellt worden sei. Die Verbindlichkeiten der GmbH hätten zirka 300.000 € betragen, die Forderungen an einen namentlich nicht genannten Bauträger zirka 50.000 €. Nach den weiteren Angaben der J. sei das Anlagevermögen der GmbH (fünf Autos, Maschinen) „über Nacht verschwunden“. Somit sei im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Bw. von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der GmbH auszugehen gewesen.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung sei die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Zu diesen Pflichten gehörten vor allem die Abgabenentrichtung aus den vom Vertreter verwalte-

ten Mitteln, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen. Für die GmbH seien weder Umsatzsteuervoranmeldungen rechtzeitig abgegeben noch Lohnabgaben termingerecht gemeldet worden. Im Jänner 2006 habe die GmbH Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungen) beantragt. Zwar seien die vom Finanzamt bewilligten Raten während der Vertretungstätigkeit des Bw. entrichtet worden, doch seien von der Ratenvereinbarung nicht umfasste laufende Abgaben weder pünktlich gemeldet noch zur Gänze entrichtet worden. Auf diese Weise sei bis zum Ausscheiden des Bw. aus der Gesellschaft ein Rückstand in Höhe von 36.378,27 € aufgelaufen. Da die Haftung ausschließlich Abgaben betreffe, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit des Bw. gefallen sei, könne sich der Bw. nicht erfolgreich darauf stützen, dass J. die Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten übernommen, die Verbindlichkeiten der Gesellschaft jedoch vernachlässigt habe. Die Abtretung der Geschäftsanteile an J. befreie den Bw. nicht von der Haftung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen sei. Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen, weil in der Regel nur er jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der vertretenen Gesellschaft habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Dem Vertreter obliege die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden seien (Ritz, BAO³, § 9 Tz 22).

Fehlten liquide Mittel zur Abgabenentrichtung, sei dem Vertreter keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung anzulasten. Verfüge die Gesellschaft über (wenn auch unzureichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Schuldentilgung die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht aus (Ritz, BAO³, § 9 Tz 27).

Der Bw. habe vorgebracht, er könne einen Nachweis dafür, dass vor der Abtretung der Geschäftsanteile an J. alle Gläubiger gleich behandelt worden seien, nicht erbringen, weil dem Bw. keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden und er den Aufenthaltsort der J. nicht kenne. Dies sei „erstaunlich“, weil der Bw. die nach wie vor aktuelle Adresse der J. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. 3. 2007 selbst angeführt habe. Da kein Nachweis für eine

Gläubigergleichbehandlung erbracht worden sei, sei der Bw. für die aushaftenden Abgabenschulden der GmbH zur Gänze zur Haftung heranzuziehen.

1.7. Mit Schreiben vom 27. 7. 2007 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ausgeführt wurde, dass der Bw. mit seinem Rechtsvertreter noch keine Rücksprache gehalten habe. Eine Begründung werde daher bis zum 31. 8. 2007 nachgereicht. Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236). Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert, genügt für die Haftungsanspruchnahme auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

2.2. Der Bw. wendet sich zunächst gegen die Feststellung des Finanzamtes, die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten seien bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlich. Nach herrschender Auffassung liegt Uneinbringlichkeit etwa vor, wenn Vollstre-

ckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären, oder wenn ein Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wird (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 5, mwN).

Wie eingangs erwähnt, hat das Finanzamt am 18. 8. 2006 beim Landesgericht ... einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH eingebracht, weil sämtliche Versuche, den Abgabenzurückstand in Höhe von 36.378,27 € im Exekutionswege einbringlich zu machen, ohne Erfolg geblieben sind. Obwohl das Finanzamt gegen die GmbH mehrere Monate mit Zwangsvollstreckung vorgegangen ist und im Jänner und April 2006 noch Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungen) bewilligt hat, wurde keine (wesentliche) Reduzierung des Abgabenzurückstandes erreicht. Das Konkursgericht hat den Konkursantrag des Finanzamtes am 21. 5. 2007 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen. In der Folge wurde die GmbH wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Somit steht für den Unabhängigen Finanzsenat, der seiner Entscheidung die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen hat, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest (vgl. VwGH 31.5.2006, 2006/13/0022; VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

2.3. Die Fälligkeitstermine der Abgabenschuldigkeiten liegen zwischen dem 15. 12. 2005 (USt 10/2005; LSt, DB, DZ 11/2005) und dem 15. 5. 2006 (KöSt 4-6/2006; USt 3/2006; LSt, DB, DZ 4/2006). Unstrittig ist, dass der Bw. in diesem haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer der GmbH war. Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit der J. fiel, sind in der Haftsumme nicht enthalten.

Der Bw. verweist zu seiner Entlastung auf den Vertrag vom 2. 6. 2006, mit welchem er und M. sämtliche Gesellschaftsanteile an der GmbH an J. abgetreten haben. Der Bw. steht auf dem Standpunkt, J. habe sowohl die Geschäftsanteile als auch die Geschäftsführung der Gesellschaft mit allen Rechten und Pflichten übernommen. J. sei ab dem 2. 6. 2006 zur alleinigen Vertretung der GmbH befugt gewesen. Da sie ihre Stellung als alleinige Machthaberin dazu benutzt habe, die Gesellschaft „systematisch auszuplündern“, indem sie Aktiva abgezogen und Passiva stehen gelassen habe, treffe den Bw. kein Verschulden am Abgabenausfall.

Falls mit diesem Vorbringen zum Ausdruck gebracht werden soll, J. habe mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile die Zahlungspflicht für die Abgabenschulden der GmbH vertraglich übernommen, so ist der Bw. an den Inhalt des Abtretungsvertrages zu erinnern. Danach hat er seinen Geschäftsanteil „mit allen Rechten und Pflichten, mit Ausnahme aller Bankverbindlichkeiten sowie BUAK und andere Kassen“ abgetreten. J. hat diesen Geschäftsanteil „mit allen Rechten und Pflichten, mit Ausnahme aller Bankverbindlichkeiten sowie BUAK und andere Kassen“ übernommen. Von einer zivilrechtlichen Verpflichtung der J.,

die Abgaben der GmbH zu tragen, kann somit keine Rede sein. Für den Bw. wäre aber selbst dann nichts gewonnen, wenn J. im Zuge des Anteilserwerbes die Abgabenzahlungspflicht übernommen hätte. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Verpflichtung eines Dritten gegenüber einer Gesellschaft oder dem Geschäftsführer, die rückständigen Abgaben zu entrichten, keinen Einfluss auf den Haftungstatbestand des § 9 BAO (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0201; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Der Einwand, dem Bw. sei aufgrund seiner Abberufung als Geschäftsführer mit Wirkung vom 2. 6. 2006 die Kontrolle über das Unternehmen der GmbH entzogen worden, ist ebenfalls nicht geeignet, ihn von der Haftung zu befreien. Denn der Bw. wurde ausschließlich zur Haftung für solche Abgaben herangezogen, die in jenem Zeitraum fällig geworden sind, in welchem er als Vertreter der GmbH für die Abgabenentrichtung verantwortlich war. Hat der Bw. die ihm als Geschäftsführer obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der während seiner Funktionsperiode fällig gewordenen Abgaben schulhaft verletzt, so treffen ihn die Haftungsfolgen auch für später – erst nach Beendigung seiner Vertretungstätigkeit – eintretende Abgabenausfälle (vgl. Stoll, BAO, 134; Ritz, BAO³, § 9 Tz 26).

2.4. Auf die vom Bw. mehrfach aufgeworfene Frage, ob im Zeitpunkt der Abtretung der Geschäftsanteile an J. eine insolvenzrechtlich relevante Überschuldung der GmbH erkennbar gewesen sei, ist im Haftungsverfahren nicht einzugehen, weil die Einhaltung anderer als abgabenrechtlicher Verpflichtungen – etwa die Pflicht, rechtzeitig im Sinne des § 69 KO einen Konkursantrag zu stellen – aus haftungsrechtlicher Sicht bedeutungslos ist (vgl. VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085).

Irrelevant für die Vertreterhaftung des Bw. ist auch der in der mündlichen Verhandlung erhobene Einwand, dem Bw. (und M.) sei anlässlich ihrer Abberufung als Geschäftsführer für ihre bisherige Geschäftsführungstätigkeit die volle und uneingeschränkte Entlastung erteilt worden. Denn für die Beurteilung der Frage, ob der Bw. eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten hat, spielt es keine wie immer geartete Rolle, ob J. Einwände gegen die Geschäftsgebarung der vormaligen Geschäftsführer hatte oder nicht. Mögliche Motive der J. für den Erwerb der Gesellschaftsanteile sind im Haftungsverfahren ebenfalls ohne Bedeutung.

2.5. Die Angaben in der Berufung zur wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft wurden in der mündlichen Verhandlung dahingehend ergänzt, dass der GmbH ein „an sich verbindlich zugesagter“ Kontokorrentrahmen nicht gewährt worden sei. Ein durchschnittlicher Jahresumsatz in Höhe von 700.000 € sei (nur) in den ersten zwei Wirtschaftsjahren erzielt worden. Die GmbH habe auch Bauaufträge ausgeführt, die „infolge Insolvenzeröffnung“ nicht mehr bezahlt worden seien, doch müssten liquide Mittel eingegangen sein, weil andernfalls Zahlungen an

das Finanzamt nicht möglich gewesen wären. Die offenen Forderungen zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung hätten noch nicht gänzlich abgeschlossene Bauvorhaben betroffen, wobei ein Teil der Umsatzsteuerschulden auf Abschlagsrechnungen zurückzuführen sei. Nach den aktenkundigen Behauptungen der J. seien ihr „quasi über Nacht sämtliche Fahrzeuge und das Werkzeug gestohlen“ worden, was dazu geführt habe, dass die GmbH nicht mehr zur Fertigstellung von Bauvorhaben in der Lage gewesen sei. In der Folge sei die Liquidität ausgeblieben. Wenn J. bis zum Konkursantrag des Finanzamtes untätig geblieben sei und dann die Werthaltigkeit der Forderungen der GmbH in Abrede gestellt habe, so müsse der Rechtsvertreter ihr das „objektiv abnehmen“. Dieser Umstand sei jedoch nicht vom Bw. zu vertreten.

Wie bereits erwähnt, hat das Finanzamt dem Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung in Bezug auf die Nichtentrichtung der Abgaben zu den vor seiner Abberufung als Geschäftsführer gelegenen Fälligkeitszeitpunkten zum Vorwurf gemacht. Somit gehen die obigen Ausführungen des Rechtsvertreters insoweit ins Leere, als diese die möglichen Ursachen für eine erst nach der Bestellung von J. als Geschäftsführerin eingetretene Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft betreffen. Im Übrigen ist ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit für die abgabenrechtliche Haftung bedeutungslos (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Andererseits ergibt sich aus den Ausführungen in der Berufungsverhandlung in Verbindung mit dem Berufungsvorbringen, dass die GmbH ungeachtet nicht näher bezifferter Forderungsausfälle Umsätze erzielt hat, deren Höhe – unstrittig – darauf schließen lässt, dass der Gesellschaft Mittel zur zumindest anteiligen Abgabenentrichtung zugeflossen sind. Von einer völligen Mittellosigkeit der GmbH schon vor der Abberufung des Bw. als Geschäftsführer kann keinesfalls ausgegangen werden. Auch durfte sich der Bw. als für die Abgabenentrichtung verantwortlicher Geschäftsführer nicht darauf verlassen, dass nach Beendigung seiner Vertretungstätigkeit bei der Gesellschaft eventuell noch weitere Mittel zur Begleichung von während seiner Vertretungstätigkeit entstandenen Abgabenschulden eingehen würden.

Zwar wäre auch J. ab dem Zeitpunkt ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin verpflichtet gewesen, die vor ihrer Bestellung fällig gewordenen, vom Bw. nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten nach Maßgabe der vorhandenen Mittel (zumindest anteilig) zu entrichten (vgl. VwGH 27.12.2002, 98/17/0250). Durch ein allenfalls später hinzugetretenes Mitverschulden der J. am Abgabenausfall würde aber ein vorangegangenes Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht beseitigt. Im Übrigen ist ein solches Mitverschulden nicht zu erkennen, gab doch J. bei ihrer Einvernahme vor dem Bezirksgericht Y. am 7. 3. 2007 an, dass die GmbH nur eine Forderung gegenüber einem nicht näher bezeichneten Tiroler Bauträger gehabt habe. Diese eineinhalb Jahre alte Forderung in Höhe von 45.000 bis 50.000 € sei aber aus damaliger Sicht der J. nur bedingt („vielleicht“) realisierbar gewesen.

Aus Spekulationen über das Schicksal von Fahrzeugen und Maschinen der GmbH nach der Anteilsabtretung und einer vom Rechtsvertreter in den Raum gestellten Untätigkeit der J. bezüglich der Fertigstellung nicht näher bezeichneter Bauvorhaben ist ebenfalls kein Mitverschulden der neuen Geschäftsführerin am Ausfall der haftungsgegenständlichen Abgaben ableitbar.

2.6. Weiters wurde in der Berufung vorgebracht, dass vor der Anteilsabtretung beabsichtigt gewesen sei, mit Forderungseingängen und „weiters erzielten Umsätzen“ alle Gesellschaftsgläubiger gleichmäßig, gegebenenfalls in einem Ausgleichsverfahren zu befriedigen. Diesbezügliche Zusagen seien aber von J. nicht eingehalten worden.

Auch dieses Vorbringen entlastet den Bw. nicht, weil dem Gleichbehandlungsgrundsatz weder durch die bloße Absicht, mit künftig eingehenden Mitteln alle Gläubigeransprüche gleichmäßig zu befriedigen, noch durch ein angestrebtes Ausgleichsverfahren entsprochen wird. Entscheidend ist vielmehr, ob der Vertreter die zu den jeweiligen Abgabenfälligkeit vorhandenen Mittel tatsächlich zur anteiligen Schuldentlastung verwendet hat.

2.7. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. 3. 2007 wurde schließlich eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger „vor erfolgter Abtretung“ behauptet, womit wohl zum Ausdruck gebracht werden soll, dass der Abgabengläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht schlechter als andere Gläubiger gestellt worden sei, weil eine verhältnismäßige Befriedigung aller Gläubigeransprüche erfolgt sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers im Haftungsverfahren nicht, dass die Abgabenbehörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. z. B. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151). Der Verwaltungsgerichtshof hat aber auch wiederholt ausgesprochen, dass ein derart allgemein gehaltenes Vorbringen, sämtliche Gläubiger seien gleich behandelt worden, nicht geeignet ist, ein fehlendes Verschulden am Abgabenausfall darzulegen. Mit einem solchen Vorbringen wird auch keine Ermittlungspflicht der Behörde im Hinblick auf das Fehlen eines Verschuldens i. S. d. § 9 BAO ausgelöst. Dazu ist ein solches Vorbringen zu wenig konkretisiert und werden damit keine nachvollziehbaren, einer Beweisführung erst zugänglichen Sachverhaltsbehauptungen dargetan (vgl. etwa VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 13.11.2005, 2004/13/0160).

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, aufgrund einer „Teilzahlungsbewilligung“ sei das Finanzamt „aller Wahrscheinlichkeit nach“ nicht benachteiligt, sondern gegenüber anderen Gläubigern sogar bevorzugt worden. Habe „man“ doch danach getrachtet, diese Vereinbarung einzuhalten. Diese Ausführungen stellen bloße Mutmaßungen dar, mit welchen eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gesellschaftsgläubigern nicht dargelegt wird.

Aus den Akten ergibt sich dazu, dass für die Gesellschaft am 10. 1. 2006 ein Antrag auf Ratenzahlungen eingebracht wurde, den das Finanzamt mit Bescheid vom 30. 1. 2006 in der Weise erledigt hat, dass für die Entrichtung eines Abgabenbetrages in Höhe von 38.888,02 € neun monatliche Raten zu je 4.000 € (beginnend ab 1. 3. 2006) und eine Abschlusszahlung in Höhe von 2.888,02 € bewilligt wurden. Mit weiterem Bescheid vom 14. 4. 2006 wurde die Abstättung eines Abgabenbetrages in Höhe von 35.736,72 in Form von acht Raten zu je 4.000 € (beginnend ab 2. 5. 2006) zuzüglich einer Abschlusszahlung in Höhe von 3.736,72 € bewilligt. Von der GmbH wurden jedoch insgesamt nur drei Raten zu je 4.000 € (am 6. 3. 2006, 13. 4. 2006 und 11. 5. 2006) geleistet. Zudem ist aktenkundig, dass zwar diese Raten entrichtet, dafür aber von der Ratenbewilligung nicht umfasste andere Selbstbemessungsabgaben (darunter die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 3/2006 und die Lohnabgaben 4/2006) verspätet gemeldet bzw. nicht entrichtet wurden. Auch wurden die von der GmbH entrichteten Raten auf Abgaben mit einer älteren Fälligkeit als die haftungsgegenständlichen Abgaben verrechnet. Aus diesen Zahlungen ergeben sich keinerlei Rückschlüsse auf eine Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, weil Ratenzahlungen an das Finanzamt nichts über die Handhabung offener Forderungen anderer Gläubiger im haftungsrelevanten Zeitraum besagen.

Überdies ist die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 11). Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten ist (vgl. z. B. VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

2.8. Die Einlassung in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. 3. 2007, der Nachweis einer anteilmäßigen Befriedigung der Forderungen sei dadurch erschwert, dass der Bw. über keine Geschäftsunterlagen der Gesellschaft mehr verfüge und der Aufenthaltsort von J. unbekannt sei, wurde in der mündlichen Verhandlung dahingehend modifiziert, dass es dem Rechtsvertreter nicht gelungen sei, in die Unterlagen der GmbH Einsicht zu nehmen. J. habe auf diesbezügliche Bemühungen „einfach nicht reagiert“. Der frühere Steuerberater der Gesellschaft habe dem Rechtsvertreter mangels ausdrückliche Zustimmung der J. ebenfalls keine Einsicht in die Bücher gewährt. Somit befände sich der Bw. in einem Beweisnotstand, weil ihm die

Unterlagen der GmbH, die sich „mutmaßlich“ in den Händen der J. befänden, auf legalem Weg nicht zugänglich seien. Auch wisse der Rechtsvertreter nicht, ob diese Unterlagen überhaupt noch existierten. Schließlich sei auch fraglich, ob es dem Bw. zuzumuten sei, auf seine Kosten einen „Herausgabeprozess“ bezüglich dieser Unterlagen zu führen, wenn J. einen legitimen Anspruch hierauf habe.

Hierauf ist zunächst zu erwidern, dass der Verbleib von Buchhaltungsunterlagen nicht Thema des Haftungsverfahrens nach § 9 BAO ist. Weiters steht auch dem ausgeschiedenen Gesellschafter einer GmbH ein umfassender Informationsanspruch gegen die Gesellschaft zu, soweit die begehrte Einsicht Unterlagen betrifft, die in die Zeit fallen, in der die betreffende Person noch Gesellschafter war (vgl. z. B. OGH 22.4.1999, 6 Ob 323/98p). Somit kann von einem Beweisnotstand aufgrund der Unmöglichkeit einer Beschaffung von Geschäftsunterlagen der GmbH auf legalem Weg keine Rede sein.

Im Übrigen ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.1998, 97/14/0160, zu verweisen, wonach es jedem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar ist, sich spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushalten, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im hier maßgeblichen Sinn ermöglichen. Dies unabhängig davon, ob ein Haftungspflichtiger im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft noch deren Vertreter ist oder nicht.

2.9. In der mündlichen Verhandlung wurde weiters vorgebracht, der Bw. habe keine Erfahrung als Unternehmer gehabt; er sei offenbar schlecht beraten worden bzw. habe er sich „nicht oder falsch“ erkundigt. Diese Argumentation lässt außer Acht, dass Unkenntnis den Vertreter nicht exkulpirt. Vielmehr hat er dafür einzustehen, dass er über die für die Übernahme der Geschäftsführungsfunktion erforderlichen Kenntnisse verfügt (vgl. z. B. VwGH 10.10.1996, 94/15/0122). Wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig, weil ihm bewusst sein muss, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht des § 25 Abs. 1 GmbHG nicht entsprechen kann (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 20, mwN). Aus einer bloß angedeuteten unzulänglichen Beratung ergibt sich ebenfalls kein Entschuldigungsgrund, weil kein Zusammenhang mit einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ersichtlich ist.

2.10. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt unter anderem voraus, dass eine entstandene Abgabenschuld noch nicht (z. B. durch Entrichtung) erloschen ist. Berufungsentscheidungen müssen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgaben-

schuld nach Zustellung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides entrichtet wurde (vgl. Ritz, a. a. O., § 7 Tz 10).

Aus der aktuellen Rückstandsaufgliederung betreffend das Abgabenkonto der GmbH ergibt sich, dass die in der Haftsumme enthaltene Umsatzsteuer 10/2005 (1.678,42 €) nach Erlassung des Haftungsbescheides zur Gänze getilgt wurde. Weiters wurde die in der Haftsumme enthaltene Lohnsteuer 11/2005 (2.730,86 €) im Teilbetrag von 2.201,42 € getilgt, sodass diese Abgabe nur mehr in Höhe von 529,44 € aushaftet. Diese Reduzierung des Abgabenrückstandes (im Gesamtbetrag von 3.879,84 €) kam dadurch zustande, dass am 25. 6. 2007 verbuchte Gutschriften betreffend Körperschaftsteuer 2005 (3.743,50 €) und Anspruchszinsen 2005 (136,34 €) mit der Umsatzsteuer 10/2005 und der Lohnsteuer 11/2005 verrechnet wurden. Da insoweit kein Abgabenausfall eingetreten ist, war die Haftung entsprechend einzuschränken.

2.11. Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung stellt die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein zentrales Ermessenskriterium darstellt. 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.

Im vorliegenden Fall wurde keine Geschäftsverteilung zwischen dem Bw. und M. behauptet, der zufolge die Abgabenentrichtung nicht in den Zuständigkeitsbereich des Bw. gefallen wäre. Somit traf die Pflicht zur Abgabenentrichtung beide Vertreter der GmbH gleichermaßen. Der Haftungsausspruch betrifft nur Abgabenbeträge, die im Zeitraum ihrer gemeinsamen Vertretungstätigkeit fällig geworden sind. Der Bw. hat nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass er an der die Haftung begründenden schuldhafte Pflichtverletzung einen geringeren Anteil als M. gehabt hätte. Auch aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte für ein unterschiedliches Ausmaß an Verantwortlichkeit der beiden Geschäftsführer, welches allenfalls eine unterschiedliche Ermessensübung in Bezug auf die Höhe der Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnte. Festzuhalten bleibt, dass es der Abgabenbehörde freisteht, mehrere oder auch nur einzelne Personen, die eine für den Abgabenausfall kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten haben, zur Haftung heranzuziehen. Eine Nachrangigkeit der Haftung wie zwischen Abgabenschuldner und Haftendem gibt es im Fall mehrerer Vertreter mit gleichzeitigem Verschulden am Abgabenausfall nicht. Auch lässt die Höhe der Abgabenschuldigkeiten die gemeinsame Inanspruchnahme beider Vertreter der GmbH zweckmäßig erscheinen.

Das Auswahlermessen des Finanzamtes erscheint aber auch unter dem in der mündlichen Verhandlung ins Spiel gebrachten Gesichtspunkt als sachgerecht, dass gegen J. kein Haftungsverfahren eingeleitet wurde. Zum einen bedürfte es in Fällen, in denen mehrere (nacheinander bestellt gewesene) Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht kommen, besonderer Gründe, wenn der später bestellte Vertreter zur Haftung für jene Abgaben herangezogen werden soll, die vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer fällig geworden sind (vgl. VwGH 6.8.1996, 92/17/0186). Aus der Behauptung des Rechtsvertreters, J. sei darauf spezialisiert, Gesellschaften billig zu erwerben und in der Folge „sanft entschlafen“ zu lassen, ergeben sich derartige Gründe nicht. Die sinngemäßen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, die Erfolgsaussichten eines „vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Vereinbarungen“ möglichen Regressanspruchs des Bw. gegenüber J. seien mehr als zweifelhaft, sind im Rahmen der Ermessensübung ohne Bedeutung.

Weiters hätte der Versuch einer Einbringung der Abgabenschulden bei J. wohl zu einem endgültigen Abgabenausfall geführt, ist doch deren wirtschaftliche Lage dadurch gekennzeichnet, dass ein Schuldenregulierungsverfahren über ihr Vermögen mangels Kostendeckung nicht eröffnet wurde (vgl. Beschluss des Bezirksgerichtes Y. vom 24.4.2006). Wären demnach die Abgabenschulden bei J. aufgrund ihrer schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse voraussichtlich uneinbringlich gewesen, bestand für das Finanzamt letztlich kein Ermessensspielraum mehr. Vielmehr waren die Abgaben vom Bw. (und M.) einzufordern, weil diese über eine wesentlich bessere Einbringungsbonität als J. verfügen (vgl. zur Solidarschuld VwGH 11.12.1992, 91/17/0171; Stoll, BAO-Kommentar, 2356; Ritz, BAO³, § 7 Tz 7).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Mai 2010