



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des C, vertreten durch die Greiml & Horwath RechtsanwaltsPartnerschaft, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 6, 8010 Graz, vom 20. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18. April 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nach den am 18. Jänner 2012 und am 15. Juni 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Verhandlungen entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 47.094,22 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag	50%
Umsatzsteuer 1996	17.02.1997	5.377,79	2.688,90
Umsatzsteuer 1997	16.02.1998	4.360,37	2.180,19
Umsatzsteuer 1998	15.02.1999	6.309,53	3.154,77
Säumniszuschlag 1999	15.02.1999	184,23	92,12
Umsatzsteuer 1999	15.02.2000	7.206,90	3.603,45
Umsatzsteuer 2000	15.01.2001	2.785,92	1.392,96
Umsatzsteuer 05/2001	16.07.2001	4.609,50	2.304,75
Säumniszuschlag 2001	16.07.2001	53,27	26,64
Säumniszuschlag 2001	16.07.2001	30,60	15,30
Säumniszuschlag 2001	16.07.2001	239,89	119,95
Kapitalertragsteuer 1996	17.07.2001	8.930,69	4.465,35
Kapitalertragsteuer 1997	17.07.2001	7.131,46	3.565,73
Kapitalertragsteuer 1998	17.07.2001	7.379,42	3.689,71

Säumniszuschlag 2001	17.07.2001	178,63	89,32
Säumniszuschlag 2001	17.07.2001	142,66	71,33
Säumniszuschlag 2001	17.07.2001	147,60	73,80
Umsatzsteuer 06/2001	16.08.2001	6.095,22	3.047,61
Lohnsteuer 07/2001	16.08.2001	2.502,71	1.251,36
Dienstgeberbeitrag 07/2001	16.08.2001	1.258,11	629,06
Zuschlag zum DB 07/2001	16.08.2001	139,82	69,91
Körperschaftsteuer 07-09/01	16.08.2001	285,60	142,80
Kammerumlage 04-06/2001	16.08.2001	104,43	52,22
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	205,81	102,91
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	151,16	75,58
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	139,02	69,51
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	50,07	25,04
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	25,14	12,57
Säumniszuschlag 2001	16.08.2001	121,87	60,94
Umsatzsteuer 07/2001	17.09.2001	12.428,14	6.214,07
Lohnsteuer 08/2001	17.09.2001	2.596,60	1.298,30
Dienstgeberbeitrag 08/2001	17.09.2001	1.141,69	570,85
Zuschlag zum DB 08/2001	17.09.2001	126,89	63,45
Säumniszuschlag 2001	17.09.2001	51,96	25,98
Säumniszuschlag 2001	17.09.2001	22,82	11,41
Säumniszuschlag 2001	17.09.2001	248,54	124,27
Umsatzsteuer 08/2001	15.10.2001	8.108,98	4.054,49
Lohnsteuer 09/2001	15.10.2001	1.961,73	980,87
Dienstgeberbeitrag 09/2001	15.10.2001	1.018,51	509,26
Zuschlag zum DB 12/2007	15.10.2001	113,15	56,58
Säumniszuschlag 2001	17.10.2001	39,24	19,62
Säumniszuschlag 2001	17.10.2001	20,35	10,18
Säumniszuschlag 2001	17.10.2001	162,21	81,11
			47.094,22

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 23. Juli 2002 wurde der Konkursantrag über das Vermögen der U.GmbH mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und gemäß § 39 FBG die Auflösung der Gesellschaft in das Firmenbuch eingetragen.

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug (001) fungierte der Berufungswerber (Bw.) seit 1. Juli 1993 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer und seit 6. August 2002 als Liquidator der mit Gesellschaftsvertrag von 14. September 1991 errichteten Gesellschaft.

Mit dem Vorhalt vom 4. März 2011 teilte das Finanzamt Judenburg Liezen dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der U.GmbH Abgabeforderungen in der Höhe von 137.685,55 € unberichtigt aushafteten. Der Betrag sei nach der Abweisung des Konkursantrages und der Auskunft des Bw. vom 9. Februar 2007, wonach die GmbH über keinerlei Firmenvermögen mehr verfüge, als uneinbringlich anzusehen.

Der Bw. werde ersucht, die Erfüllung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch die Vorlage einer Auflistung sämtlicher Gläubiger der GmbH (auch der zur Gänze befriedigten) mit zu den Zeitpunkten der angeführten Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen, der auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) sowie aller verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offenen Forderungen) nachzuweisen.

Sollte der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht werden, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die genannten Abgabebeträge in voller Höhe, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der GmbH, auszusprechen.

Die Frist zur Beantwortung ließ der Bw. ungenutzt verstreichen.

Mit dem Haftungsbescheid vom 18. April 2011 nahm das Finanzamt den Bw. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO als Haftungspflichtigen für die unberichtigt aushaftenden Abgaben der U.GmbH in der Höhe von 137.685,55 € in Anspruch. Trotz Gelegenheit zur Stellungnahme habe der Bw. den ihm nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegenden Behauptungs-, Konkretisierungs- und Beweispflichten nicht entsprochen; ein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei nicht erfolgt.

In der gegen den Haftungsbescheid innerhalb verlängerter Berufungsfrist eingebrachten Berufung vom 20. Juni 2011 wurde Folgendes vorgebracht:

Der Bw. habe die Finanzbehörde nicht schlechter behandelt als die übrigen Gläubiger. Die Finanzbehörde habe der GmbH infolge Berichtigungen (Akt D) Steuerbeträge gutgeschrieben. In diesem Punkt sei die Finanzbehörde besser als die übrigen Gläubiger gestellt. Die GmbH sei unschuldig in Zahlungsschwierigkeiten geraten, zumal ein langjähriger Geschäftspartner, nämlich die D.GmbH, Werkleistungen nicht bezahlt habe. Diesbezüglich sei vor dem Landesgericht A auch ein Verfahren anhängig gewesen, das jedoch durch die

Konkurseröffnung über die GmbH unterbrochen worden sei. „Der Akt des Landesgerichtes A werde ausdrücklich als Beweis im gegenständlichen Berufungsverfahren geführt“.

Darüber hinaus werde der Einwand der Verjährung erhoben.

Es werde beantragt, die Beweise aufzunehmen und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Bw. einen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nach wie vor nicht erbracht habe.

Das Finanzamt Judenburg habe am 12. November 2002 und das Finanzamt Liezen am 9. Februar 2007 taugliche Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO zur Unterbrechung der Einhebungsverjährung durchgeführt. Die Einhebungsverjährung der Abgaben sei demnach frühestens mit 31. Dezember 2012 eingetreten.

Daraufhin stellte der Bw. ohne weitere Ausführungen und unter Vorbehalt eines ergänzenden Vorbringens den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Im Vorlagebericht an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte das Finanzamt aus, dass im Zuge einer Außenprüfung des Finanzamtes bei der GmbH festgestellt worden sei, dass diese ihre Geschäftstätigkeit mit November 2001 eingestellt und spätestens ab diesem Zeitpunkt über keine finanziellen Mittel mehr verfügt habe. Aus diesem Grund seien aus der Haftung alle Abgaben mit nach diesem Zeitpunkt gelegenen Fälligkeitszeitpunkten auszuscheiden, ausgenommen Abzugssteuern. Der Haftungsbetrag reduziere sich somit auf 116.010,50 €.

In der am 9. Februar 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens des Vertreters des Bw. ergänzend ausgeführt, die Unterlagen für die haftungsgegenständlichen Abgaben seien beim steuerlichen Vertreter der GmbH gespeichert, sodass die geforderten Liquiditätsnachweise grundsätzlich erbracht werden könnten.

Den Geschäftsführer treffe an der Tatsache, dass nicht ausreichend finanzielle Mittel vorhanden waren, kein Verschulden, da einerseits Kundenforderungen der GmbH nicht einbringlich gemacht werden konnten und andererseits die in der Zwischenzeit ebenfalls in die Insolvenz geschlitterte D.GmbH als Hauptauftraggeberin ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen sei. Zum Beweis dafür werde die Einvernahme des Bw., des steuerlichen Vertreters des Bw. sowie die Beischafterung des Aktes 002 des Landesgerichtes Leoben und des Betriebsprüfungsaktes der D.GmbH beantragt.

Hinsichtlich der Lohnsteuer bestünden Zweifel, ob die diesbezüglichen Löhne überhaupt ausbezahlt worden seien. In diesem Zusammenhang werde die Beischafterung des

Konkursaktes der U.GmbH beantragt. Die Forderungsanmeldungen und das Anmeldeverzeichnis brächten den Beweis, dass kein anderer Konkursgläubiger, sondern im Gegenteil die Abgabenbehörde durch Gutschriften besser gestellt worden sei. Der Bw. und der steuerliche Vertreter der GmbH seien dazu einzuvernehmen, wobei letzterem der Auftrag erteilt werden möge, Saldenlisten und Kontoblätter aus der Buchhaltung der GmbH über die verfahrensgegenständlichen Jahre vorzulegen.

Die Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Primärschuldnerin durch das Finanzamt stelle eine untaugliche Handlung dar, da die GmbH bereits am 6. August 2002 gemäß § 39 FBG aufgelöst worden sei. Die Erhebungen bei der nicht mehr existenten Primärschuldnerin seien rechtlich irrelevant und zwecklos; die Ansprüche jedenfalls verjährt.

Dem Bw. wurde von der Referentin aufgetragen, bis 10. März 2012 die im Vorhalt des Finanzamtes vom 4. März 2011 angeforderten Liquiditätsaufstellungen beizubringen sowie in geeigneter Weise nachzuweisen, dass die Löhne nicht ausbezahlt wurden.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2012 beantragte der Vertreter des Bw. zum Nachweis dafür, dass die Abgabenbehörde nicht schlechter behandelt worden sei als die übrigen Gläubiger die Bestellung eines Buchsachverständigen sowie die diesbezügliche Gewährung von Verfahrenshilfe wegen Vermögenslosigkeit des Bw. Des Weiteren wurde der Antrag gestellt, dem der mündlichen Verhandlung unerwartet fern gebliebenen Bw. den Auftrag zu erteilen, die Unterlagen binnen 14 Tagen nachzureichen, weil ihm durch die Abweisung der zuvor gestellten Beweisangebote die Möglichkeit seines rechtlichen Gehörs genommen worden sei.

Es werde weiterhin bestritten, dass Löhne ausbezahlt worden seien.

Die Forderung in der Höhe von 720.000,00 S gegen die D.GmbH sei nie einbringlich gemacht worden, weil auch diese GmbH in Konkurs gegangen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, angesichts einer Forderung in der Höhe von über 700.000,00 S könne nicht von einer Vermögenslosigkeit der U.GmbH gesprochen werden, weshalb die Löschung der GmbH im Firmenbuch nicht das Ende ihrer Rechtspersönlichkeit bedeutet habe.

Der Vertreter des Bw. brachte vor, mit der Abweisung des Konkursantrages vom 23. Juli 2002 sei die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft erwiesen, weshalb amtswegig eine Löschung durchgeführt worden sei. Die Forderung der U.GmbH gegenüber der D.GmbH sei uneinbringlich; zum Nachweis werde die Beischaffung des bezughabenden Aktes des Landesgerichtes A beantragt. Die Einhebungsmaßnahmen des Finanzamtes – Forderungspfändung am 30. November 2002 gegen die Drittschuldnerin L.GmbH in L sowie

Außendienststerhebung am 12. Februar 2007 seien daher rechtlich untauglich, weil zu diesen Zeitpunkten die juristische Person U.GmbH nicht mehr existiert habe.

### ***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.*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153).

Die Uneinbringlichkeit der am Abgabenkonto der U.GmbH aushaftenden Abgaben ist angesichts der ergebnislosen Einbringungsversuche des Finanzamtes sowie der amtswegigen Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 39 FBG im Firmenbuch am 23. Juli 2002 erwiesen.

Unbestritten ist, dass der Bw. vom 1. Juli 1993 bis zur Löschung der U.GmbH deren allein vertretungsbefugter Geschäftsführer war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Zur geltend gemachten Einhebungsverjährung ist auszuführen:

*Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.*

*Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

Die Unterbrechungen der Einhebungsverjährungsfrist der haftungsgegenständlichen Abgaben in den Jahren 2002 und 2007 wurden vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2012 wie folgt dargelegt:

Am 30. November 2002 erfolgte seitens des Finanzamtes eine Forderungspfändung bei der Drittschuldnerin L.GmbH in L über 138.406,28 S (Auszug aus dem Einbringungsverfahren vom 8. Februar 2012).

Am 9. Februar 2007 wurde einem im Außendienst tätigen Beamten des Finanzamtes der Akt zur Ermittlung etwaigen Vermögens der Primärschuldnerin zugeteilt. Eine diesbezügliche Erhebung des Außendienstorganes erfolgte nach der Aktenlage am 12. Februar 2007 (Auszug aus dem Einbringungsverfahren vom 8. Februar 2012).

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung genügt es, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095).

Die Forderungspfändung gegen die Drittschuldnerin – auch wenn diese letztlich erfolglos geblieben ist – sowie die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Primärschuldnerin im Rahmen einer Außendienststerhebung stellen derartige Amtshandlungen dar, die geeignet sind, die Einhebungsverjährungsfrist zu unterbrechen. Die Einhebungsverjährungsfrist der ältesten Abgabenschuldigkeit (Umsatzsteuer 1996) begann gemäß § 238 Abs. 1 BAO mit 31. Dezember 1997 zu laufen und wurde durch die Unterbrechungshandlungen des Finanzamtes in den Jahren 2002 und 2007 (Forderungspfändung bzw. Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Primärschuldnerin) bis 31. Dezember 2012 verlängert.

Die Einhebung der im Spruch angeführten Abgaben ist daher noch nicht verjährt.

Der Rechtsansicht, die Maßnahmen wären rechtlich untauglich gewesen, weil die Gesellschaft in Folge rechtskräftiger Abweisung des Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 23. Juli 2002 gemäß § 39 FBG aufgelöst wurde (im Firmenbuch eingetragen am 6. August 2002) und daher im Zeitpunkt der Amtshandlungen nicht mehr existiert habe, kann nicht gefolgt werden. Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, so lange ein Vermögen vorhanden ist und Rechtsbeziehungen zu Gläubigern und Schuldern bestehen (OGH 24.3.1987, 2 Ob 610/86). Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat daher bloß deklarativen Charakter.

Nach der Aktenlage steht fest, dass die U.GmbH vor der Abweisung des Konkursverfahrens eine Forderung gegen die D.GmbH über 720.000,00 S gerichtlich geltend gemacht hat. Dazu

gab der Bw. am 16. Mai 2002 im Konkursverfahren vor dem Landesgericht A zu Protokoll, das Verfahren gegen die D.GmbH stehe erst am Anfang, es sei noch keine Parteienvernehmung erfolgt. Zum Vorbringen am 15. Juni 2012, die Forderung sei nicht einbringlich gewesen, weil auch die D.GmbH in Konkurs gegangen sei, wird darauf verwiesen, dass über diese erst mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 24. März 2011 das Sanierungsverfahren eingeleitet wurde (Firmenbuch FN 003). Aus welchem Grund der Bw. als Liquidator der U.GmbH die Einbringlichmachung der Forderung gegen die D.GmbH nicht weiter betrieben hat, kann dahin gestellt bleiben. Der Rechtsansicht des Vertreters des Finanzamtes, die Primärschuldnerin sei auf Grund dieser namhaften Forderung nicht vermögenslos gewesen, ist daher zuzustimmen. Im Übrigen ergibt sich auch aus der Forderungspfändung des Finanzamtes im November 2002, dass im Zeitpunkt der Löschung der GmbH im Firmenbuch am 6. August 2002 die behauptete Vermögenslosigkeit der GmbH nicht bestanden hat. Es ist daher nachvollziehbar, dass das Finanzamt vor der Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtigen weiterhin die (teilweise) Einbringung der aushaftenden Abgaben bei der GmbH versucht hat.

Ein Vertreter einer juristischen Person (§§ 80 ff. BAO) verletzt seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen, wenn er die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, nicht ordnungsgemäß entrichtet.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 23. September 2011 hat die GmbH ihre Geschäftstätigkeit mit November 2001 eingestellt und ab diesem Zeitpunkt über keine finanziellen Mittel mehr verfügt.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgeblich, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Die Nichtentrichtung der im November 2001 und danach fälligen Abgaben kann dem Bw. daher mangels liquider Mittel nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zur Last gelegt werden, weshalb der Berufung insoweit stattzugeben ist.

Hatte der Vertreter hingegen Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er



die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Ein Nachweis dahin gehend, dass dem Geschäftsführer am Nichtvorhandensein ausreichend liquider Mittel kein Verschulden trifft, ist weder erforderlich noch wurde ein solcher vom Bw. gefordert. Die diesbezüglichen Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung am 9. Februar 2012 (Beilage 2) gehen daher ins Leere.

Weist der Vertreter 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 (siehe VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

Zur Beweislast vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Rechtsansicht, dass es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Nicht die Abgabenbehörde hat daher das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel.

Die Abgabenbehörde hat den Bw. im Vorhalt vom 4. März 2011 und in der mündlichen Verhandlung vom 9. Februar 2012 aufgefordert, entsprechende Liquiditätsaufstellungen beizubringen, die erkennen lassen, dass bei der Bezahlung der Finanzamtsverbindlichkeiten der Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet wurde. Ein solcher Nachweis wurde vom Bw. bis dato nicht erbracht.

Der Bw. kommt auch nicht dadurch seiner Beweispflicht nach, dass er Anträge stellt, die auf eine amtswegige Ermittlung der Nichtbenachteiligung der Finanzamtsverbindlichkeiten abzielen (Zeugeneinvernahme des steuerlichen Vertreters, Bestellung eines Buchsachverständigen) und auf diese Weise die Beweislast (unzulässigerweise) auf die Abgabenbehörde überwälzt.

Dem angeforderten Konkursakt der U.GmbH, der lediglich eine Auflistung der Gläubiger mit den angemeldeten ausstehenden Forderungen enthält, kann eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers ebenfalls nicht entnommen werden.

Der Antrag, dem Bw. eine weitere Frist zur Nachreichung dieser Unterlagen zu gewähren, zielt angesichts der o.a. zweimaligen Aufforderungen an den Bw. offensichtlich darauf ab, das

Verfahren zu verschleppen. Eine Verschleppungsabsicht ist auch darin gelegen, dass der Bw. zwar einen Antrag auf eigene Parteieneinvernahme gestellt, aber zu zwei mündlichen Verhandlungen trotz ausgewiesener Zustellung der Vorladung nicht erschienen ist. Dass das Parteiengehör des Bw. verletzt wurde, kann nicht nachvollzogen werden, wenn dieser zwei Vorladungen nicht nachkommt und überdies in beiden mündlichen Verhandlungen durch einen Rechtsanwalt vertreten ist.

Nach dem Vorbringen des Bw. liegen die diesbezüglichen Unterlagen beim steuerlichen Vertreter der GmbH, weshalb es auch dem Bw. obliegt, nicht nur ganz allgemeine („der Bw. hat den Abgabengläubiger nicht benachteiligt“), sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen vorzubringen. Ein sachbezogenes Vorbringen wurde vom Bw. im gesamten Verfahren nicht erstattet.

Die Abgabenbehörde konnte somit zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgehen und mangels entgegen stehender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177).

Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer. Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0176).

Die Frage, ob Löhne ausbezahlt wurden, ist nach der Rechtsprechung des VwGH von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen (VwGH 15.11.2005, 2001/14/0088). Die im Spruch angeführten Lohnsteuern Juli 2001, August 2001 und September 2001 wurden nach der Aktenlage (Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. 004) an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorangemeldet, aber nicht entrichtet. Die Meldung von einbehaltenen Lohnabgaben an das Finanzamt spricht nach der Lebenserfahrung dafür, dass die entsprechenden Löhne tatsächlich ausbezahlt worden sind.

Der Bw. bestreitet, die Löhne tatsächlich ausbezahlt zu haben.

Im auf Antrag des Bw. angeforderten Konkursakt des Landesgerichtes A, in den dieser jedoch trotz Aufforderung in der Vorladung vom 21. Mai 2012 nicht Einsicht genommen hat, erliegt ein Vermögensverzeichnis nach § 71 Abs. 4 KO zur U.GmbH, in dem neben Lieferanten-, Finanzamts-, Gebietskrankenkassen- und sonstigen Verbindlichkeiten Lohnforderungen in der

Höhe von 228.000,00 S ausgewiesen sind. Diese wurden weder im Vermögensverzeichnis noch im durchgeführten Verfahren bestimmten Lohnzahlungszeiträumen zugeordnet. Zu Gunsten des Bw. wird davon ausgegangen, dass es sich um die Lohnzahlungen für Oktober 2001 handelt, die angesichts fehlender liquider Mittel ab November 2001 nicht mehr ausbezahlt werden konnten, weshalb auch von der Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 10/2001, fällig am 15. November 2001, abgesehen wird.

Es ist jedoch nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, von Amts wegen zu erheben, in welchen Voranmeldungszeiträumen Löhne nicht oder nur teilweise ausbezahlt wurden und ob die gemeldete Lohnsteuer auch bzw. in welchem Ausmaß von den nicht ausbezahlten Löhnen vorangemeldet wurde, insbesondere wenn der Vertreter des Bw. zunächst behauptet, es bestünden Zweifel, ob die Löhne ausbezahlt worden seien (mündliche Verhandlung 9. Februar 2012), später bestreitet, dass die Löhne ausbezahlt wurden (mündliche Verhandlung 15. Juni 2012), ein diesbezüglicher Nachweis trotz ausdrücklicher Aufforderung (mündliche Verhandlung vom 9. Februar 2012) nicht erbracht wird und der Bw. durch seine (unentschuldigte) Abwesenheit in der mündlichen Verhandlung eine diesbezüglich mögliche Klärung vereitelt, obwohl sein Vertreter zunächst seine Einvernahme als Beweismittel beantragt hat.

Hinsichtlich der angeführten Lohnsteuern konnte die Abgabenbehörde dem Bw. daher eine schuldhafte Pflichtverletzung anlasten sowie davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war (VwGH 17.5.2004, 2007/17/0134).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 24. 2. 1997, 96/17/0066).

Die Ermessensübung hat sich am Zweck der Norm zu orientieren. 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).

Im vorliegenden Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens der Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden, der laut Firmenbuchauszug im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der U.GmbH war und das Verschulden an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben trägt.

Allerdings darf die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

In Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründe vertritt der Unabhängige Finanzsenat daher die Ansicht, dass sowohl das Finanzamt (auf Grund des langen Zuwartens mit der Erlassung des Haftungsbescheides) als auch der Bw. (auf Grund seines Verschuldens an der Uneinbringlichkeit der Abgaben) jeweils die Hälfte des uneinbringlichen Haftungsbetrages zu tragen haben, weshalb dieser, wie im Spruch ersichtlich, auf den Betrag von 47.094,22 €, das sind 50% der haftungsrelevanten Abgaben, eingeschränkt wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Der Bw. bezieht nach eigenem Vorbringen Einkünfte, die über dem Existenzminimum liegen. Es mag sein, dass aufgrund der wirtschaftlichen Situation die Abgaben erschwert einbringlich wären, dies ist jedoch keineswegs ausgeschlossen. Die Bw. ist aufgrund seiner Einkünfte durchaus in der Lage, zumindest einen Teil der unberichtigt aushaftenden Verbindlichkeiten (Schaden) abzustatten. Im Übrigen schließt die allfällige derzeitige (teilweise) Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Ebenso trifft es laut Verwaltungsgerichtshof nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128),

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Juni 2012