



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch B-GmbH, vom 2. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 4. Juni 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftung wird wie folgt eingeschränkt:

Umsatzsteuer 2000	20.288,76 €
Lohnsteuer 2000	2.090,00 €
Dienstgeberbeitrag 2000	425,15 €
Dienstgeberzuschlag 2000	49,13 €

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) und W. waren als Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 26. 5. 2000 errichteten N-GmbH (kurz GmbH) mit Sitz in X jeweils mit einer Stammeinlage von 17.500 € im Firmenbuch eingetragen. Laut Treuhandvertrag vom 29. 5. 2001 (gültig bis 31. 12. 2003) waren der Bw. und W. mit jeweils der Hälfte ihres Anteils treuhändig Gesellschafter, und zwar der Bw. für P. und W. für A..

Die Gesellschafter der GmbH waren an zahlreichen weiteren Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt, die Diskotheken im gesamten Bundesgebiet betrieben.

Der Bw. war im Zeitraum vom 27. 6. 2000 bis zum 9. 8. 2001 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH, deren Geschäftsgegenstand der Betrieb von insgesamt drei Diskotheken in X (ab 12. 10. 2000), Y (ab 14. 8. 2001) und Z (ab 21. 12. 2001) jeweils unter der Bezeichnung „...“ war.

Ab dem 14. 6. 2005 bis zum 27. 11. 2006 wurde (mit Unterbrechungen) die GmbH einer die Jahre 2000 bis 2004 umfassenden Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG unterzogen. Dabei wurden hohe Erlösverkürzungen mit Hilfe eines Kassensystems, in welchem automationsgestützte Erlösverkürzungsfunktionen programmiert worden waren, festgestellt. Weiters wurden Wareneinsatzverkürzungen festgestellt, weil Getränkeeinkäufe nur zum Teil ordnungsgemäß abgerechnet wurden, während ein anderer Teil der eingekauften Getränke keinen Eingang in die Buchhaltung fand. Zudem wurden nicht verbuchte Lohnzahlungen an Bedienstete der GmbH festgestellt. Da die Buchhaltung der GmbH weder in formeller noch in materieller Hinsicht ordnungsgemäß war, wurden unter anderem Zuschätzungen zu den Umsätzen des gesamten Prüfungszeitraumes vorgenommen. Aus der hier relevanten Umsatzzuschätzung für das Rumpfwirtschaftsjahr 2000, welche die Diskothek in X betraf, resultierte eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 21.356,59 € (vgl. Bericht vom 15. 12. 2006, Nr..., Tz 19.1, 20).

Ab dem 12. 12. 2006 wurde bei der GmbH auch eine Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Jahre 2000 bis 2004 durchgeführt. Dabei wurden für das Jahr 2000 Schwarzlohnzahlungen an verschiedene Dienstnehmer der GmbH und unbesteuerte Lohnzahlungen an so genannte „...tänzer“ festgestellt. Weiters wurden als sonstige Bezüge behandelte Lohnzahlungen als laufende Bezüge nachversteuert und die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterworfen. Diese Prüfungsfeststellungen führten hinsichtlich des Jahres 2000 zu Nachforderungen an Lohnsteuer in Höhe von 2.391,63 €, Dienstgeberbeitrag in Höhe von 807,26 € und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 93,29 € (vgl. Bericht vom 20. 3. 2007, Nr....).

Am 19. 3. 2007 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet, welches noch anhängig ist.

1.2. Mit Schreiben vom 8. 5. 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. vom 27. 6. 2000 bis zum 9. 8. 2001 gewesen sei, unter anderem Abgabenschulden betreffend Umsatzsteuer 2000 (21.356,59 €), Lohnsteuer 2000 (2.391,63 €), Dienstgeberbeitrag 2000 (807,26 €) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 (93,29 €) als uneinbringlich aushafteten. Das Finanzamt erwäge, hierfür die Haftung des Bw. geltend zu machen. In diesem Schreiben wurden auch die rechtlichen Voraussetzungen für die Vertreterhaftung sachverhaltsbezogen dargelegt. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, hiezu Stellung zu nehmen und näher bezeichnete Unterlagen zu seiner Entlastung vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 1. 6. 2007 führte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter aus, dass eine Vertreterhaftung dem Grunde und der Höhe nach „abgelehnt“ werde. Der Bw. habe als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH alle abgabenrechtlichen und sonstigen Verpflichtun-

gen ordnungsgemäß erfüllt. Die gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, die „zur Gänze unverständlich“ seien, beträfen offensichtlich Prüfungszeiträume, in denen der Bw. nicht mehr GmbH-Geschäftsführer gewesen sei, weshalb er hiezu nicht Stellung nehmen können. Der Bw. habe während seiner Geschäftsführungstätigkeit alle abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt, soweit diese in seinem Verantwortungsbereich gelegen gewesen seien. Eine Gläubigerbenachteiligung „oder Sonstiges“ könne nicht vorliegen, weil der Bw. alle ihm bekannt gewesenen Verbindlichkeiten beglichen habe.

1.3. Mit Haftungsbescheid vom 4. 6. 2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für die im Vorhalt vom 8. 5. 2007 angeführten Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 24.648,77 € heran. Ausgeführt wurde, der Bw. sei als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der erstschuldnerischen GmbH hin.

1.4. In der dagegen erhobenen Berufung vom 2. 7. 2007 wurde im Wesentlichen ausgeführt, Voraussetzung für die Vertreterhaftung sei eine Abgabenforderung gegenüber dem Vertretenen. Daran mangle es im Streitfall, weil die gegenüber der GmbH noch nicht rechtskräftig festgesetzten Abgabenforderungen als „reine Fiktionen eines Betriebsprüfungsberichtes“ weder dem Grunde noch der Höhe nach bestünden. Der Bw. bestreite diese Abgabenforderungen. Weiters könne dem Bw. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden, weil er die abgabenrechtlichen Belange, soweit er dafür überhaupt zuständig gewesen sei, mit großer Sorgfalt erfüllt habe, sodass während der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. keine Abgabenrückstände zu eruieren gewesen seien. Auch sei der Bw. seinen sonstigen Verpflichtungen als Geschäftsführer nachgekommen. Eine Benachteiligung des Abgabengläubigers („Quotenverletzung oder Ähnliches“) sei nicht gegeben, weil der Bw. im Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit sämtliche Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenverbindlichkeiten erfüllt habe. Im Übrigen habe der Bw. auf die Insolvenz der erstschuldnerischen GmbH keinen Einfluss gehabt, zumal der Konkursantrag vom Finanzamt gestellt worden sei. Weiters habe der Masseverwalter die als Konkursforderungen angemeldeten Haftungsschulden bestritten. Aus all diesen Gründen werde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

1.5. Mit gesondertem Schriftsatz vom 2. 7. 2007 erhob der Bw. gemäß § 248 BAO Berufung gegen den der Haftung zugrunde liegenden Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 19. 12. 2006 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 vom 20. 3. 2007. Beantragt wurde die ersatzlose

Aufhebung dieser Bescheide, wobei auf die Begründung in einer von der erstschuldnerischen GmbH gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 9. 7. 2007 brachte der Bw. neuerlich eine Berufung gegen die vorgenannten Bescheide sowie gegen hier nicht interessierende weitere Bescheide ein.

1.6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. 7. 2007 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 4. 6. 2007 keine Folge. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO, dass die Vertreterhaftung auch erst nach Beendigung der Vertretungstätigkeit zu entrichtende Abgaben umfasse, etwa wenn der Vertreter unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht habe. Unerheblich sei, dass der Bw. nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, als die abgabenbehördlichen Prüfungen bei der GmbH durchgeführt worden seien. Entscheidend für die Heranziehung zur Haftung für die nicht entrichteten Abgaben sei vielmehr, dass diese fällig geworden seien, als die Vertreterstellung des Bw. noch aufrecht gewesen sei. Die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2000 sei am 15. 2. 2001 eingetreten, die Fälligkeit der Lohnabgaben 2000 am 15. 1. 2001. Als Geschäftsführer der GmbH sei der Bw. sowohl zur zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen (Umsatzsteuervoranmeldungen, Meldungen der Lohnabgaben) als auch zur Abgabenermittlung verpflichtet gewesen. Bei den abgabenbehördlichen Prüfungen der GmbH sei festgestellt worden, dass der Bw. diese Verpflichtungen verletzt bzw. die von der Abgabenbehörde festgesetzten Abgaben nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten entrichtet habe.

Da die Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen nicht die Rechtskraft der an die GmbH gerichteten Abgabenbescheide voraussetze, sei es ohne rechtliche Bedeutung, dass der Masseverwalter im Konkurs der GmbH die als Konkursforderungen angemeldeten haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bestritten habe.

Es möge zwar zutreffen, dass der Bw. während seiner Geschäftsführungsperiode sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft beglichen und „in diesem Sinn seinen sonstigen Verpflichtungen als Geschäftsführer“ nachgekommen sei. Im Hinblick auf die bei den abgabenbehördlichen Prüfungen der GmbH getroffenen Feststellungen sei jedoch eine Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht glaubhaft.

Der Bw., der im Vorhalt vom 8. 5. 2007 auf seine qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren ausdrücklich hingewiesen worden sei, habe seiner Nachweispflicht mit der pauschalen Behauptung einer Gläubigergleichbehandlung nicht entsprochen. Somit hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten der GmbH zur Gänze.

1.7. Mit Schreiben vom 9. 8. 2007 wurde – ohne weiteres Sachvorbringen – ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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 eingebracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. z. B. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

2.2. Der Bw. wendet sich zunächst gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenanprüche, die er sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bekämpft. Dazu ist festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer dem Primärschuldner bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden gemäß § 248 BAO ermöglichte Berufung gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen sind (vgl. z. B. VwGH 16.12.1999, 96/15/0104). Solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören, können Einwendungen gegen die Richtigkeit (Höhe) der Abgabenfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.11.2002, 99/15/0189; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278).

Der Bw. hat innerhalb der für die Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist eine auf § 248 BAO gestützte Berufung eingebracht, die sich gegen den der Haftungsinanspruchnahme vorangegangenen Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 19. 12. 2006 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 richtet. Somit ist über die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (nur) im Rechtsmittelverfahren betreffend die Bescheide über den Abgabeananspruch abzusprechen, während im Haftungsverfahren eine Bindung an diese Bescheide besteht. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen vom 2. 7. 2007 zu einem gemeinsamen Verfahren liegen nicht vor. Vielmehr ist

zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (vgl. Ritz, BAO³, § 248, Tz 16, mwN; § 277, Tz 4).

2.3. Es trifft zu, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides über die Berufung der GmbH vom 18. 1. 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 19. 12. 2006 sowie über die Berufung des Masseverwalters im Konkurs der GmbH vom 23. 4. 2007 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnabgaben 2000 noch nicht entschieden war. Dieser Umstand stand aber einer Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht entgegen, weil seine Heranziehung zur Vertreterhaftung für Abgabenrückstände der GmbH nicht die Rechtskraft der an die erstschuldnerische GmbH gerichteten Bescheide voraussetzte. Vielmehr ist die Geltendmachung der Haftung auch dann zulässig, wenn die Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht rechtskräftig geworden sind (vgl. Ritz, BAO³, § 224, Tz 5; VwGH 13.9.1988, 86/14/0095). Folglich ist es auch unerheblich, dass der Masseverwalter unter anderem die als Konkursforderungen geltend gemachten Haftungsschulden in der Prüfungtagsatzung vom 7. 5. 2007 bestritten hat. Über die Richtigkeit dieser Abgabenforderungen ist in den diesbezüglichen Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zu entscheiden (§ 110 Abs. 3 KO).

2.4. Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Lehre und Rechtsprechung ergibt sich aus der Konkurseröffnung allein zwar noch nicht die Uneinbringlichkeit. Diese kann jedoch dann angenommen werden, wenn feststeht, dass die Abgaben im Konkurs der erstschuldnerischen Gesellschaft mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 6, mwN).

Dem erstinstanzlichen Haftungsbescheid und der Berufungsvorentscheidung ist nicht zu entnehmen, auf welche konkreten Feststellungen die Annahme einer *gänzlichen* Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Konkurs der GmbH gestützt wurde. Somit waren von der Berufungsbehörde, die von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat, entsprechende Feststellungen über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen GmbH, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderungen verfügbare Massevermögen zu treffen. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher mit Schreiben vom 15. 9. 2009 den Masseverwalter im Konkurs der GmbH (Dr. K.) um Mitteilung ersucht, in welcher Höhe voraussichtlich eine Konkursquote zur Ausschüttung gelangen wird. Dieses Auskunftersuchen wurde mit Schreiben des Masseverwalters vom 28. 9. 2009 dahingehend beantwortet, dass im Konkurs der GmbH nur mit einer verschwindend geringen Quote (wenn überhaupt) gerechnet werden könne. Weiters ist aktenkundig, dass der Masseverwalter dem

Konkursgericht im November 2007 eine Masseunzulänglichkeit im Sinn des § 124a KO angezeigt hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Einbringlichkeit eines wenn auch nur geringfügigen Teiles der Abgabeforderungen im Haftungsverfahren berücksichtigt werden, weil der Vertreter nur für jenen Teil der Abgaben zur Haftung herangezogen werden darf, der im Insolvenzverfahren voraussichtlich nicht einbringlich gemacht werden kann (vgl. VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). In Anbetracht dieser Rechtslage sah sich der Unabhängige Finanzsenat zu einer Kürzung der Haftsumme um 5 % veranlasst, womit dem Umstand Rechnung getragen wird, dass sich die Haftung des Bw. entsprechend vermindern würde, wenn es im Konkurs der GmbH doch noch zur Ausschüttung einer geringfügigen Konkursquote kommen sollte (vgl. VwGH 6.8.1996, 92/17/0186).

2.5. Unstrittig ist, dass der Bw. im Zeitraum vom 27. 6. 2000 bis zum 9. 8. 2001 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH war. Als Vertreter der GmbH war der Bw. für die Entrichtung jener Abgaben verantwortlich, bei denen die Gesellschaft Eigenschuldnerin (Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag) bzw. als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 haftungspflichtig war (Lohnsteuer). Die Abgabenzahlungspflicht des Bw. erstreckte sich auf die haftungsgegenständlichen Abgaben, deren Fälligkeitstermine (15. 1. 2001 bzw. 15. 2. 2001) in die Zeit seiner Vertretungstätigkeit fielen.

2.6. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; 15.12.2004, 2004/13/0146; 20.1.2005, 2002/14/0091; 13.4.2005, 2002/13/0183). Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabentrachtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; 19.3.2003, 2002/16/0168; 17.5.2004, 2003/17/134).

Die Einlassung des Bw. im Haftungsverfahren ist aus folgenden Gründen nicht geeignet, ein mangelndes Verschulden an der nicht ordnungsgemäßen Selbstberechnung und Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2000 und der auf unbesteuerter Lohnzahlungen entfallenden Lohnabgaben 2000 darzulegen:

a) Die sinngemäßen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. 6. 2007, die haftungsgegenständlichen Abgaben beträfen Zeiträume nach dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer, sind unzutreffend, weil der Bw. ausschließlich zur Haftung für solche Abgaben herangezogen wurde, die während seiner aufrechten Geschäftsführungsfunktion – zu den sich aus

§§ 21 Abs. 1 UStG, 79 Abs. 1 EStG, 43 Abs. 1 FLAG und 122 Abs. 7 WKG ergebenden Fälligkeitsterminen – zu entrichten gewesen wären. Sollte der diesbezügliche Einwand so zu verstehen sein, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst festgesetzt worden seien, als der Bw. nicht mehr GmbH-Geschäftsführer war, so wäre dem zu entgegnen, dass die Vertreterhaftung in zeitlicher Hinsicht daran anknüpft, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu den sich aus den vorgenannten Bestimmungen ergebenden Zeitpunkten abzuführen gewesen wären (vgl. z. B. VwGH 24.2.2010, 2008/13/0228).

b) Die mehrfachen Beteuerungen des Bw., er habe die ihm als Vertreter im Sinn des § 80 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten „zur Gänze“ bzw. „mit großer Sorgfalt“ erfüllt, reichen über die bloße Behauptungsebene nicht hinaus. Mit derart allgemein gehaltenen Ausführungen werden keine nachvollziehbaren – und insoweit einer Beweisführung erst zugänglichen – Sachverhaltsbehauptungen zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; 23.4.2008, 2004/13/0142; 22.12.2005, 2005/15/0114).

c) Dass während der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. keine Abgabenrückstände bestanden, ist nicht auf eine Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht durch den Bw., sondern darauf zurückzuführen, dass dem Finanzamt das Entstehen der der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche im Zeitraum der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. noch nicht bekannt war. Vielmehr bedurfte es umfangreicher finanzstrafrechtlicher Ermittlungen, um die für das Entstehen der Abgabenansprüche gegenüber der GmbH maßgeblichen Sachverhalte feststellen zu können. Erst im Zuge gerichtlicher Voruntersuchungen, in deren Verlauf zahlreiche Zeugen einvernommen wurden und bei mehreren Hausdurchsuchungen sichergestelltes Beweismaterial ausgewertet wurde, ließ sich der Verdacht auf eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung bei der GmbH erhärten (vgl. Anzeigen des FA X an die Staatsanwaltschaft v. 16. 9. 2004, 15. 11. 2004, 23. 12. 2004, 6. 4. 2005; 1. Teilschlussanzeige v. 13. 7. 2007). Aus dem zeitlichen Abstand zwischen dem Ausscheiden des Bw. als GmbH-Geschäftsführer und dem Beginn der finanzstrafrechtlichen Ermittlungen gegen den Bw. und andere Personen ist für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen.

d) In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. 4. 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat wurde die Behauptung aufgestellt, die eingangs erwähnten Prüfungsfeststellungen betreffend systematische Umsatzverkürzungen in den von der erstschuldnerischen GmbH betriebenen Lokalen unter Einsatz einer in den verwendeten Verbundkassensystemen implementierten automationsgestützten Erlösverkürzungsfunktion hätten sich im gerichtlichen Strafverfahren „als haltlos und falsch“ herausgestellt. Weiters handle es sich bei den vom Finanzamt festgestellten Schwarzlohnzahlungen an Dienstnehmer der GmbH um „bloße Mutmaßungen zu fiktiven Sachverhaltsfeststellungen“.

Zur Widerlegung dieser Behauptungen genügt ein Hinweis auf das Urteil des Landesgerichtes vom 26. 2. 2009, ...Hv...., mit welchem W. und zwei weitere Mittäter der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung bei der erstschuldnerischen GmbH nach §§ 33 Abs. 1 und 2 lit. b, 38 FinStrG für schuldig befunden wurden. Wie dem Urteilstenor (S. 2 Pkt. 1.) im Zusammenhalt mit der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages betreffend das Lokal „...“ in X für die Jahre 2000 bis 2004 (vgl. S. 56) zu entnehmen ist, umfasste der Schuldspruch des W. und der F. unter anderem auch die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2000 sowie die auf Schwarzlohnzahlungen entfallenen Lohnabgaben 2000.

e) Zwar wurde der Bw. von der gegen ihn erhobenen Anklage einer Abgabenhinterziehung unter anderem betreffend Umsatzsteuer 2000 (21.356,59 €), Lohnsteuer 2000 (2.121,75 €) und Dienstgeberbetrag 2000 (396,32 €) freigesprochen. Dieser Freispruch ist aber aus haftungsrechtlicher Sicht bedeutungslos, weil das Vorliegen einer strafgerichtlichen Verurteilung nicht Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme gemäß §§ 9 und 80 BAO ist (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Abgesehen davon wurde im gerichtlichen Strafverfahren festgestellt, dass sich der Bw. erheblicher Sorgfaltsverstöße als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH schuldig gemacht und daher „die im Raum stehenden großen Abgabenverkürzungen zumindest grob fahrlässig erleichtert“ habe (Urteil S 25 unten f, 59). Dazu kommt noch, dass der Oberste Gerichtshof der von der Staatsanwaltschaft gegen diesen Freispruch des Bw. erhobenen Nichtigkeitsbeschwerde insoweit stattgegeben hat, als das angefochtene Urteil im Freispruch des Bw. in Betreff der erstschuldnerischen GmbH begangener Abgabenhinterziehungen aufgehoben und die Sache an das Erstgericht zurückverwiesen wurde. Denn nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes seien in der Hauptverhandlung vorgekommene Verfahrensergebnisse, die auf ungeklärte Vermögenszuwächse beim Bw. im Zeitraum 1999 bis 2004 im Ausmaß von mehr als vier Millionen Euro hinwiesen, unerörtert geblieben. Diese vom Erstgericht übergangenen Umstände indizierten eine im Sinn von Gewerbsmäßigkeit ausgerichtete gezielte Mitwirkung des Bw. an der Hinterziehung von Abgaben der erstschuldnerischen GmbH (vgl. OGH 19.8.2010, ...Os...).

Somit sprechen die im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. 4. 2010 ins Spiel gebrachten Ergebnisse des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens nicht für, sondern eindeutig gegen den Standpunkt des Bw., zumal zur Haftungsinanspruchnahme keine bestimmte Schuldform erforderlich ist, sondern bereits leichte Fahrlässigkeit genügt (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 18).

f) Soweit mit den weiteren Ausführungen im Schreiben vom 30. 4. 2010 die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche angegriffen werden, gehen diese – aus den bereits unter Punkt 2.2. der Berufungsentscheidung dargelegten Gründen – ins Leere. Auch wenn somit im Haftungsverfahren keine Auseinandersetzung mit der Richtigkeit dieser Abgabenforderun-

gen zu erfolgen hat, sei hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben doch bemerkt, dass der lapidare Einwand, die aus der eingangs angeführten Lohnsteuerprüfung resultierenden Abgabennachforderungen beruhten auf bloßen „Mutmaßungen zu fiktiven Sachverhaltsfeststellungen“, nicht geeignet ist, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen in Zweifel zu ziehen. Vielmehr steht aufgrund der umfangreichen Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung fest, dass bei der GmbH beschäftigte Kellner Fixgehälter bezogen und darüber hinaus am Umsatz beteiligt waren. Bei Überschreiten eines bestimmten Umsatzes an der Bar, an welcher der betreffende Kellner arbeitete, wurde monatlich ein „Bonus“ zusätzlich zum Gehalt ausbezahlt. Diese monatliche Umsatzbeteiligung wurde in den Lohnkonten nicht erfasst und daher un versteuert gewährt (vgl. Niederschriften M. 14.9.2005, S. 15.9.2005, D. 15.9.2005, 4.10.2005, 29.11.2005, G. 13.10.2005, G+R 25.2.2003, E. 25.2.2003; Bp-Bericht 15.12.2006, Tz 18.4; Niederschrift über die Schlussbesprechung 28.11.2006, Tz 2.4). Nur am Rande sei dazu noch bemerkt, dass die im gerichtlichen Strafverfahren wegen (gewerbsmäßiger) Abgabenhinterziehung verurteilten Angeklagten W. und F. unter anderem auch zu Schwarzlohnzahlungen an Dienstnehmer des Betriebes der GmbH in X geständig waren (vgl. nochmals Urteil LG ..., ...Hv..., S. 24, 31). Die auf un versteuerte Lohnzahlungen entfallenden Lohnabgaben ergeben sich aus den detaillierten Berechnungen der Lohnsteuerprüfung, die dem steuerlichen Vertreter des Bw. in einer Beilage 3 zum Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. 2. 2010 zur Kenntnis gebracht wurden. Eine über das stereotype Bestreiten des Abgabenanspruches hinaus gehende Stellungnahme wurde dazu nicht abgegeben.

g) Im Schreiben vom 30. 4. 2010 wurde weiters eingewendet, dem Bw. könne deshalb „keine Verantwortung gemäß § 9 i. V. m. 80 BAO vorgeworfen“ werden, weil er für die von der damals beauftragten Steuerberatungskanzlei durchgeführte Lohnverrechnung nicht persönlich verantwortlich gewesen sei. Den Bw. treffe kein Auswahlverschulden, weil er davon ausgehen habe können, dass die Lohnverrechnung ordnungsgemäß durchgeführt werde. Ein Anlass zu Zweifeln an der Kompetenz der Steuerberatungskanzlei habe nicht bestanden. Die Auszahlung der Löhne sei von befugten Angestellten vorgenommen worden, die vom Bw. streng kontrolliert und überwacht worden seien.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw. kein fehlendes Verschulden am Ausfall der auf Schwarzlöhne von Kellnern bzw. auf un versteuerte Lohnzahlungen an „...tänzer“ entfallenden Lohnabgaben auf. Ob den Bw. ein Auswahlverschulden hinsichtlich der mit der Lohnverrechnung betrauten Steuerberatungskanzlei trifft, ist insoweit bedeutungslos, als der Ausfall der Lohnabgaben auf eine teilweise Nichterfassung von Lohnzahlungen in der Buchhaltung (und nicht auf fehlerhafte Abgabenberechnungen durch die Steuerberatungskanzlei) zurückzuführen ist. Weiters mag es dahingestellt bleiben, ob eine Verkürzung von Lohnabgaben durch die Aus-

zahlung von Schwarzlöhnen nur durch ein vorsätzliches Handeln des W. (oder im gewollten Zusammenwirken mit dem Bw.) herbeigeführt wurde. Denn für ein haftungsrelevantes Verschulden des Bw. am Abgabenausfall reicht es aus, dass er als Geschäftsführer der GmbH keine geeigneten Vorkehrungen getroffen hat, um Lohnzahlungen ohne Einbehaltung und Abfuhr der hierauf entfallenden Lohnabgaben zu verhindern. Unerfindlich bleibt, wie durch behauptete Kontrollen der zur Barauszahlung von Löhnen ermächtigten Angestellten eine ordnungsgemäße Besteuerung der betreffenden Löhne hätte bewirkt werden sollen.

h) Der nicht näher ausgeführte Berufungseinwand, der Bw. habe sich pflichtgemäß verhalten, „soweit er für abgabenrechtliche Belange überhaupt zuständig“ gewesen sei, bezieht sich offenbar auf die Verantwortung des Bw. im gerichtlichen Strafverfahren, wonach für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der GmbH ausschließlich W. zuständig gewesen sei (vgl. nochmals Urteil LG 26. 2. 2009, ...Hv...., S 11).

Dazu ist festzustellen, dass gemäß § 18 GmbHG die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten wird. Mit der Bestellung des Bw. zum (alleinigen) handelsrechtlichen Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH wurde ihm die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Die Wahrnehmung der steuerlichen Agenden durch gesellschaftsrechtlich nicht geschäftsführende dritte Personen, ist in jedem Fall mit Überwachungspflichten verbunden, deren schuldhafte Verletzung Haftungsfolgen nach sich zieht. Der Vertreter i. S. d. § 80 BAO hat dafür einzustehen, dass er die Tätigkeit der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten befassten Personen in solchen Abständen und auf solche Weise überwacht, dass auszuschließen ist, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt. Unterbleibt eine solche Überwachung, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor (vgl. Ritz, BAO³, § 9, Tz 13; Stoll, BAO-Kommentar 122 f; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164; VwGH 20.9.2006, 2001/14/0202; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Der Bw. hat nicht einmal ansatzweise behauptet, W. entsprechend überwacht zu haben. Somit hat der Bw. seinen diesbezüglichen Obliegenheiten ganz offensichtlich nicht entsprochen.

i) Der weitere Einwand im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30. 4. 2010, eine Haftung des Bw. sei auch deshalb ausgeschlossen, weil er nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer auf die Ertrags- und Liquiditätslage der GmbH („insbesondere auf die Zahlung von Steuern“) keinen Einfluss mehr gehabt habe, ist ebenfalls nicht zielführend, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, als der Bw. noch GmbH-Geschäftsführer war. Hätte der Bw. seiner Abgabenzahlungspflicht entsprochen, hätte sich die Frage der späteren Einbringlichkeit der Abgaben nicht mehr gestellt. Dass nicht der Bw. die Insolvenz der GmbH herbeigeführt hat, ist aus haf-

tungsrechtlicher Sicht unmaßgeblich, weil ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft nicht Haftungsvoraussetzung ist.

j) Die Ausführungen in der Berufung, eine Benachteiligung des Abgabengläubigers („Quotenverletzung oder Ähnliches“) sei nicht gegeben, gehen schon deshalb fehl, weil sich das Gebot einer anteiligen Befriedigung von Gesellschaftsschulden erst als Folge des Fehlens ausreichender Mittel zur Begleichung sämtlicher Schulden ergibt. Dass die dem Bw. zur Verfügung gestandenen Mittel nur zu einer anteiligen Schuldentilgung ausgereicht hätten, hat er selbst nicht behauptet.

2.7. Die aus der Lohnsteuerprüfung bei der GmbH resultierende Nachforderung an Lohnabgaben 2000 setzt sich wie folgt zusammen (vgl. Bericht v. 20. 3. 2007; Niederschrift über die Schlussbesprechung v. 14. 3. 2007 samt Beilagen):

	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Dienstgeberzuschlag
Schwarzlöhne an Dienstnehmer der GmbH	2.121,61 €	396,32 €	45,80 €
unversteuerte Löhne ...tänzer	78,39 €	51,21 €	5,92 €
Geschäftsführer- bzw. Konsumentenbezüge		359,73 €	41,57 €
Sonderzahlungen	191,61 €		
Summe	2.391,61 €	807,26 €	93,29 €

Soweit die haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen die Geschäftsführer- bzw. Konsumentenbezüge der zu je 50 % beteiligten Gesellschafter (Bw. u. W.) betreffen, dürfen die Sorgfaltspflichten des Bw. nicht überspannt werden, zumal von einem Geschäftsführer nicht ein dem steuerlichen Fachwissen eines Steuerberaters oder Wirtschaftstreuhänders entsprechender Wissensstand verlangt werden kann. Ein Geschäftsführer, der eine Steuerberatungskanzlei mit der Lohnverrechnung betraut, darf auf die von dieser in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig sind. Da im Berufungsfall keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der für die Dienstgeberbeitragspflicht der gegenständlichen Bezüge maßgebliche Sachverhalt dem Steuerberater der GmbH nicht vollständig bekannt gewesen sei, war von einer Haftungsinanspruchnahme des Bw. für diese Abgabebeträge abzusehen, weil insoweit kein Verschulden des Bw. am Abgabenausfall vorliegt, wenn der steuerliche Vertreter der Ansicht war, dass diese Bezüge nicht dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterliegen. Dies gilt sinngemäß für die Lohnsteuer im Teilbetrag von 191,61 €, die daraus resultiert, dass eine vom Steuerberater vorgenommene (rein rechnerische) Aufteilung von Gesamtbezügen fallweise beschäftigter Personen in laufende und sonstige Bezüge keine ausreichende Grundlage für eine begünstigte Besteuerung als sonstige Bezüge darstellte.

Der Haftung für die Lohnabgaben 2000 werden daher folgende Beträge zugrunde gelegt:

	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Dienstgeberzuschlag
Schwarzlöhne an Dienstnehmer der GmbH	2.121,61 €	396,32 €	45,80 €
unversteuerte Löhne ...tänzer	78,39 €	51,21 €	5,92 €
Summe	2.200,00 €	447,53 €	51,72 €

Die Haftsumme errechnet sich somit wie folgt:

Abgabenart	Jahr	vorläufiger Betrag	davon 95 % (vgl. oben Punkt 2.4.)
Umsatzsteuer	2000	21.356,59 €	20.288,76 €
Lohnsteuer	2000	2.200,00 €	2.090,00 €
Dienstgeberbeitrag	2000	447,53 €	425,15 €
Dienstgeberzuschlag	2000	51,72 €	49,13 €

2.8. Die Haftungsanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles neben der Nachrangigkeit der Haftung 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 bei der erstschuldnerischen Gesellschaft uneinbringlich ist. Der Bw. war im oben angeführten Zeitraum die einzige zur Vertretung der GmbH berufene Person und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Er hat aus den dargelegten Gründen die Abgabenzahlungspflicht schuldhaft verletzt und dadurch den Abgabenausfall herbeigeführt. Gründe, welche die Abgabeneinhebung unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Dezember 2010