



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. H., vom 21. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Mai 2007 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf die unter Punkt 2.6. der Berufungsentscheidung nach Abgabendar-ten und Zeiträumen aufgegliederten Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 24.404,42 € eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war seit 25.5.1992 als Geschäftsführer der X-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Mit Gerichtsbeschluss vom 15.3.2007 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 71 b KO abgewiesen. Seit 3.4.2007 vertritt der Bw. die gemäß § 39 FBG aufgelöste GmbH als Liquidator.

1.2. Mit Schreiben vom 29.3.2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass auf dem Abgabekonto der GmbH näher aufgegliederte Abgabenschulden im Gesamtbetrag von 38.633,57 € unberichtigt aushafteten. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO, dass dem Bw. als Vertreter die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der erstschuldnerischen Gesellschaft obliegen sei. Da die 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 vor-

schriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest, weil der Konkurs über ihr Vermögen mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden sei.

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 Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle 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 Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Bw. den Nachweis zu 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, schuldhaft 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.

Wenn der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werde, 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, um vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

1.3. Da der Bw. auf diesen Vorhalt nicht reagierte, zog ihn das Finanzamt mit Bescheid vom 23.5.2007 zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH heran.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	6/2005	3.700,30
Lohnsteuer	7/2005	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	7/2005	211,95
Dienstgeberzuschlag	7/2005	20,72
Säumniszuschlag 1	2005	355,75
Lohnsteuer	8/2005	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	8/2005	211,95

Dienstgeberzuschlag	8/2005	20,72
Lohnsteuer	9/2005	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	9/2005	211,95
Dienstgeberzuschlag	9/2005	20,72
Körperschaftsteuer	10-12/2005	107,25
Kammerumlage	7-9/2005	5,14
Lohnsteuer	10/2005	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	10/2005	211,95
Dienstgeberzuschlag	10/2005	20,72
Lohnsteuer	11/2005	1.358,25
Dienstgeberbeitrag	11/2005	396,90
Dienstgeberzuschlag	11/2005	38,81
Säumniszuschlag 2	2005	119,77
Säumniszuschlag 1	2005	125,44
Umsatzsteuer	11/2005	671,72
Lohnsteuer	12/2005	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	12/2005	211,95
Dienstgeberzuschlag	12/2005	20,72
Umsatzsteuer	12/2005	1.669,24
Körperschaftsteuer	1-3/2006	933,00
Lohnsteuer	1/2006	1.161,65
Dienstgeberbeitrag	1/2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	1/2006	20,72
Säumniszuschlag 3	2005	116,20
Lohnsteuer	2/2006	1.161,65
Dienstgeberbeitrag	2/2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	2/2006	20,72
Säumniszuschlag 2	2005	62,72
Lohnsteuer	3/2006	1.161,65
Dienstgeberbeitrag	3/2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	3/2006	20,72
Eintreibungsgebühren	2006	304,75
Eintreibungsgebühren	2006	3,20
Körperschaftsteuer	4-6/2006	933,00
Säumniszuschlag 3	2005	62,72
Umsatzsteuer	5/2006	1.677,91
Lohnsteuer	6/2006	1.351,13
Dienstgeberbeitrag	6/2006	406,62
Dienstgeberzuschlag	6/2006	39,76
Eintreibungsgebühren	2006	256,77
Eintreibungsgebühren	2006	3,20

Lohnsteuer	7/2006	1.194,81
Dienstgeberbeitrag	7/2006	216,81
Dienstgeberzuschlag	7/2006	21,20
Körperschaftsteuer	7-9/2006	933,00
Umsatzsteuer	6/2006	1.636,85
Stundungszinsen	2006	302,30
Umsatzsteuer	7/2006	1.370,55
Lohnsteuer	8/2006	1.194,81
Dienstgeberbeitrag	8/2006	216,81
Dienstgeberzuschlag	8/2006	21,20
Umsatzsteuer	8/2006	246,26
Körperschaftsteuer	10-12/2006	936,79
Umsatzsteuer	9/2006	198,17
Umsatzsteuer	10/2006	635,67
Stundungszinsen	2006	192,36
Umsatzsteuer	11/2006	676,88
Körperschaftsteuer	1-3/2007	791,00
Umsatzsteuer	12/2006	39,94
Umsatzsteuer	2005	1.677,02
Verspätungszuschlag	2005	163,97
Säumniszuschlag 1	2006	67,26
Summe		38.633,57

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH gemäß § 80 BAO für die Abgabentrachtung des Betriebes zu sorgen gehabt hätte. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Abgaben seien bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlich.

1.4. In der Berufung vom 21.6.2007 wurden die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben, die Vertreterstellung des Bw. sowie die Abweisung des Konkursantrages mangels Masse außer Streit gestellt. Bestritten wurde hingegen die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgaben sowie ein Verschulden des Bw. am Abgabenausfall.

Ausgeführt wurde, dass die erstschuldnerische GmbH im Rahmen einer vertraglichen Kooperation mit der Y-GmbH im Verband Z. eine Vermittlungstätigkeit entfaltet habe, wofür ihr 80% der erwirtschafteten Provisionen zugestanden seien. Die wirtschaftlichen Probleme, in welche die erstschuldnerische GmbH geraten sei, seien letztlich darauf zurückzuführen, dass im relevanten Zeitraum zu Recht erwartete Provisionseinnahmen zur Gänze ausgefallen bzw. nicht im erwarteten Zeithorizont realisierbar gewesen seien. Der Kooperationspartner der erstschuldnerischen GmbH habe die betreffenden Provisionsansprüche gerichtlich geltend machen müssen; zwei Verfahren seien noch anhängig.

Wie einem angeschlossenen Schreiben der Y-GmbH vom 16.5.2007 zu entnehmen sei, wären der erstschuldnerischen GmbH bei einem normalen Geschäftsverlauf im Jahr 2006 zusätzliche Provisionseinnahmen in Höhe von 53.877,60 € netto zugeflossen, mit welchem Betrag die Abgabenverbindlichkeiten hätten abgedeckt werden können.

Zur Aktenzahl ...Cg... sei beim Landesgericht Innsbruck ein Rechtsstreit zwischen der Y-GmbH und A. mit einem Streitwert von 24.000 € anhängig. Bei einem positiven Prozessausgang zugunsten des Kooperationspartners der erstschuldnerischen GmbH hätte letztere einen Provisionsanspruch in Höhe von 19.200 € s. A.

Im Verfahren zur Aktenzahl ...Cg.... habe die Y-GmbH einen Betrag in Höhe von 3.668,40 € s. A. von der T-GmbH eingeklagt. Im Fall des Obsiegens stünde der erstschuldnerischen GmbH ein Betrag in Höhe von 2.934,72 € s. A. zu. In diesem Rechtsstreit sei bisher nur ein noch nicht rechtskräftiges Versäumnungsurteil ergangen.

Somit könne zum derzeitigen Zeitpunkt nicht von einer völligen Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der erstschuldnerischen GmbH ausgegangen werden.

Unabhängig davon treffe den Bw. kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben, weil die geschilderte Entwicklung für ihn nicht vorhersehbar gewesen sei. Vielmehr habe der Bw. von der Möglichkeit einer Tilgung der Abgabenschulden mit den in Rede stehenden Provisionserlösen ausgehen können, zumal von den Schuldnern der Provisionen mehrmals Zahlungszusagen abgegeben worden seien. Dass die T-GmbH keine Zahlung leisten werde, obwohl sie den Provisionsanspruch schriftlich anerkannt habe, sei für den Bw. ebenso wenig vorhersehbar gewesen wie die Notwendigkeit einer gerichtlichen Geltendmachung des Provisionsanspruches im Geschäftsfall S/G, in welchem der über eine Hotelliegenschaft abgeschlossene Kaufvertrag wieder aufgehoben und aufgrund massiver Streitigkeiten zwischen den Vertragspartnern keine Zahlung geleistet worden sei. Allerdings sei nur die Käuferprovision eingeklagt worden, weil von der gerichtlichen Geltendmachung der Verkäuferprovision aus prozessökonomischen Gründen Abstand genommen worden sei.

Aus diesen Gründen sei evident, dass die erstschuldnerische GmbH unerwartete Einnahmefälle in beträchtlicher Höhe erlitten habe, welcher Umstand für die Nichtentrichtung der Abgaben ursächlich gewesen sei. Der Bw. habe darauf vertrauen dürfen, dass die mit großem Arbeitsaufwand erbrachten Vermittlungsleistungen zu entsprechenden Einnahmen führen würden. Ein die Haftung begründendes Fehlverhalten des Bw. liege somit nicht vor.

Außerdem wäre der Bw. aufgrund seiner finanziellen Verhältnisse zu einer Entrichtung der Haftungsschuld gar nicht in der Lage.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.11.2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge. Die Einschränkung der Haftung auf Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 26.476,09 € wurde damit begründet, dass ein Abgabebetrag in Höhe von 11.884,06 € bei der erstschuldnerischen GmbH zwangsweise eingebracht worden sei. Weiters sei hinsichtlich der nach Abweisung des Konkurses fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 273,42 € (Säumniszuschlag 2006: 67,26 €; Verspätungszuschlag 2006: 206,16 €) vom Fehlen liquider Mittel zur Abgabentrückung auszugehen.

Für eine Haftung nach § 9 BAO sei nur die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehöre insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben nach Maßgabe der vorhandenen Mittel entrichtet werden. Verfüge die Gesellschaft nicht über ausreichende Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Bedienung von Verbindlichkeiten die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter als andere Schulden behandeln. Der Vertreter habe darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht möglich gewesen sei, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen sei. Nur der Vertreter habe in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der von ihm vertretenen Gesellschaft, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen.

Der Bw. sei mit Schreiben vom 29.3.2007 über seine qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren informiert worden. Dabei sei ihm Gelegenheit zur Erbringung des Nachweises gegeben worden, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gesellschaftsgläubiger behandelt habe. Da dieser Nachweis nicht erbracht worden sei, obwohl der Bw. bei einer persönlichen Vorsprache am 30.10.2007 die Vorlage entsprechender Unterlagen zugesichert habe, hafte er für die Abgabenschulden der GmbH zur Gänze. Die finanziellen Verhältnisse des Bw. seien im Rahmen der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen (VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

1.6. Im Vorlageantrag vom 21.12.2009 wurde bemängelt, dass sich die Berufungsvorentscheidung mit den Ausführungen des Bw. betreffend die Unvorhersehbarkeit der Provisionsausfälle nicht ausreichend auseinandergesetzt habe. Die Frage eines haftungsrelevanten Verschuldens des Bw. sei einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung unterzogen worden.

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 Inanspruchnahme als Haftender nach den genannten Bestimmungen ist eine Abgabeforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Liegen diese Voraussetzungen kumulativ vor, so ist die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

2.2. Die Höhe der bestehenden Abgabeforderungen und die Stellung des Bw. als für die abgabenrechtlichen Belange der ersschuldnerischen Gesellschaft verantwortlicher Vertreter sind unstrittig.

2.3. Die Haftung nach § 9 BAO 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 (Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 5, mwN). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erlaubt allein die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen der ersschuldnerischen Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens und die Aufhebung des Konkurses aus diesem Grund eine Feststellung der Uneinbringlichkeit der einem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben beim Erstschuldner (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Wie bereits eingangs erwähnt, wurde im vorliegenden Streitfall ein Antrag (des Finanzamtes) auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der ersschuldnerischen Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 15.3.2007, ...SE..., mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 71 b KO abgewiesen.

Ungeachtet dessen bestreitet der Bw. die *vollständige* Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden unter dem Gesichtspunkt, dass der Erstschuldnerin nach Beendigung der in der Berufung angeführten Zivilprozesse noch Provisionseinnahmen in Höhe von 19.200 € und 2.934,72 € s. A. zufließen könnten.

Aufgrund dieses Vorbringens wurde der Bw. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 1.3.2013 um Mitteilung betreffend den Ausgang dieses Gerichtsverfahren sowie um Bekanntgabe ersucht, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe bzw. wann die vom Kooperationspartner der erstschuldnerischen Gesellschaft eingeklagten Beträge einbringlich gemacht werden konnten und wie die erstschuldnerische Gesellschaft über allfällige Zahlungseingänge verfügt habe. Dieser Vorhalt wurde jedoch vom Bw. nicht beantwortet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass es der Abgabenbehörde nur zumutbar ist, auf ein im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides zur Befriedigung der Gläubiger verwertbares Vermögen zu greifen (VwGH 22.9.2000, 98/15/0148; VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zählen Forderungen, deren allfällige Realisierung die Führung von Zivilprozessen notwendig macht, grundsätzlich nicht zu einem derart verwertbaren Vermögen. Im vorliegenden Streitfall ist auch nicht hervorgekommen, dass es dem Kooperationspartner der erstschuldnerischen Gesellschaft gelungen wäre, die vom Bw. ins Treffen geführten Forderungsbeträge einbringlich zu machen. Mangels Mitwirkung des Bw. im zweitinstanzlichen Vorhaltverfahren besteht auch kein Anhaltspunkt dafür, dass diesbezügliche Beträge bei der erstschuldnerischen GmbH eingegangen seien bzw. zur Abgabentrachtung zur Verfügung stünden.

Andererseits ist aus den Akten ersichtlich, dass das Finanzamt mit Bescheiden vom 24.4.2006 und 16.8.2006 sämtliche Forderungen der erstschuldnerischen GmbH gegen ihren Kooperationspartner gepfändet hat. Letzterer äußerte sich als Drittschuldner des Vollstreckungsverfahrens gegenüber dem Finanzamt dahin, dass der mit der Erstschildnerin im Februar 2004 abgeschlosseneVertrag einvernehmlich mit sofortiger Wirkung aufgelöst worden sei. Die zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung (21./24.8.2006) bestehende Provisionsforderung der erstschuldnerischen GmbH aus dem Geschäftsfall S/G sei noch nicht fällig, sondern „rechtsanhängig“. Da am 8.3.2006 eine Forderungsabtretung an die T-Bank erfolgt sei, könne diese Forderung im Rahmen der Pfändung nicht berücksichtigt werden (vgl. Schreiben der Y-GmbH vom 9.5.2006, 24.8.2006, 30.8.2006, 6.9.2006). In diesem Zusammenhang wurde auch ein Schreiben der Drittschildnerin vom 8.3.2006 an die T-Bank vorgelegt, dem zufolge die Drittschildnerin nach Realisierung der Provisionsforderung aus dem Geschäftsfall S/G den auf die erstschuldnerische Gesellschaft entfallenden Anteil abzüglich Kosten in Höhe von zirka 6.000 € auf das Konto der erstschuldnerischen GmbH bei der T-Bank überweisen werde.

In Anbetracht dieses Beweisergebnisses sind die vom Bw. in den Raum gestellten Forderungsbeträge nicht geeignet, die vom Finanzamt aufgrund der Abweisung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens festgestellte Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen zu widerlegen.

2.4. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, 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 Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Bw. hat zwar unvorhergesehene Forderungsausfälle als Ursache für die Nichtentrichtung der Abgaben geltend gemacht, jedoch keine gänzliche Mittellosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten behauptet. Für das vollkommene Fehlen liquider Mittel bestehen auch keine aktenmäßigen Anhaltspunkte, zumal im letzten Jahresabschluss der Erstschuldnerin zum 31.12.2006 Umsatzerlöse in Höhe von 70.216,63 € ausgewiesen wurden. Weiters waren im Betriebsvermögen Wertpapiere im Betrag von 46.661,96 €, Forderungen in Höhe von 90.800,47 € sowie ein Kassenbestand von 5.842,30 € vorhanden.

Die Berufungsausführungen zur finanziellen Situation der erstschuldnerischen Gesellschaft gehen in Bezug auf die Lohnsteuer von vornherein ins Leere, weil wirtschaftliche Schwierigkeiten hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für diese Abgabe ohne rechtliche Bedeutung sind. Diesbezüglich ist auf § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist. Daraus folgt, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO darstellt (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 11d).

Der Bw. behauptete nicht, Löhne bzw. Gehälter nicht zur Gänze ausbezahlt zu haben. Somit ist davon auszugehen, dass der Bw. die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG verletzte und diese Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer führte. Hätte der Bw. die Lohnsteuer bei Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinn des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

Was die übrigen Abgabenschulden betrifft, so haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Ver-

bindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082).

Obwohl das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 29.3.2007 aufforderte, eine allfällige anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen, erbrachte der Bw. im Rahmen seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht den Nachweis einer Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis nicht. Zwar kündigte der Bw. bei einer persönlichen Vorsprache im Finanzamt am 30.10.2007 an, seiner Entlastung dienliche Unterlagen vorzulegen; jedoch ist es bei dieser Ankündigung geblieben.

Den Vertreter trifft im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Mit dem Berufungsvorbringen, es habe unvorhersehbare Forderungsausfälle gegeben, weshalb die Abgaben nicht hätten entrichtet werden können, kam der Bw. seiner Behauptungs- und Konkretisierungslast nicht nach, weil mit den betreffenden Ausführungen die konkrete finanzielle Situation der erstschuldnerischen Gesellschaft bzw. ihre Gebarung im haftungsrelevanten Zeitraum nicht einmal ansatzweise dargestellt wurde (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0086). Da der Bw. trotz gebotener Möglichkeiten nicht konkret (anhand ziffernmäßiger Angaben) offengelegt hat, welche Mittel der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden, kann die Haftung des Bw. für den Zeitraum vor der Abweisung des Konkursantrages als gegeben angenommen werden.

2.5. Das Finanzamt hat während des Berufungsverfahrens über den Haftungsbescheid einen Teil der Haftungsschuld zwangsweise eingebracht. Allerdings wurde dadurch nicht der in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigte Betrag (11.884,06 €) getilgt, sondern wurden von der Y-GmbH als Drittschuldnerin aufgrund der vom Finanzamt durchgeführten Forderungspfändungen Zahlungen an das Finanzamt in Höhe von 6.000 € (17.8.2007) und 6.135,10 € (2.10.2007) geleistet. Da diese Zahlungen zur Gänze mit den ältesten haftungsgegenständlichen Abgabenschulden verrechnet wurden, kommt insoweit der Grundsatz der Akzessorietät der Haftung zum Tragen. Demnach ist in Höhe der nicht mehr bestehenden Primärschuld (12.135,10 €) keine Haftung auszusprechen (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

Eine weitere Reduktion des Haftungsbetrages ergibt sich aus dem auch in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Umstand, dass die im erstinstanzlichen Haftungsbescheid in Höhe von 3.735,79 € enthaltene Körperschaftsteuer 2006 mit Bescheid vom 20.1.2008 auf 2.500 € herabgesetzt und die Körperschaftsteuer 2007 (791 € laut Haftungsbescheid) mit Bescheid vom 27.11.2008 mit Null Euro festgesetzt wurde.

Ferner ist der Haftungsbetrag um die in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Umsatzsteuer 2006 (2.071,67 €) zu vermindern, weil diese Abgabe im erstinstanzlichen Haftungsbescheid nicht enthalten war und eine Ausdehnung der Haftung im Berufungsverfahren unzulässig ist (VwGH 27.3.2008, 2005/13/0047, mwN).

Schließlich geht auch der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass nach der Abweisung des Konkursantrages keine liquiden Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrückzahlung mehr vorhanden waren, weshalb im Einklang mit der Berufungsvorentscheidung von einer Haftungsanspruchnahme für den erst am 16.3.2007 fällig gewordenen Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer 2005 (67,62 €) abgesehen wird. Weitere Abgaben mit Fälligkeiten nach der Abweisung des Konkursantrages waren im Haftungsbescheid nicht enthalten.

Das Finanzamt hat am 14.11.2012 ein am persönlichen Abgabenkonto des Bw. entstandenes Guthaben in Höhe von 14.301,44 € auf das Abgabenkonto der Erstschuldnerin umgebucht, wodurch sich deren Rückstand auf 10.435,91 € vermindert hat. Im Unterschied zu Zahlungen durch eine andere Person (z. B. Drittschuldner) ändert die teilweise Entrichtung der Haftungsschuld durch den Bw. nichts an dem in der Berufungsentscheidung aufzuerlegenden Umfang der Haftung. Die Verwendung des persönlichen Guthabens des Bw. zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld vermindert lediglich den vom Bw. zu entrichtenden Haftungsbetrag; zu einer Verminderung der in der Berufungsentscheidung zur Haftung vorgeschriebenen Abgabenschuld kommt es dadurch nicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

2.6. Der Haftungsbetrag errechnet sich somit wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	11/2005	16.1.2006	358,15
Lohnsteuer	12/2005	16.1.2006	1.170,81
Dienstgeberbeitrag	12/2005	16.1.2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	12/2005	16.1.2006	20,72
Körperschaftsteuer	1-3/2006	15.2.2006	933,00
Umsatzsteuer	12/2005	15.2.2006	1.669,24
Lohnsteuer	1/2006	15.2.2006	1.161,65
Dienstgeberbeitrag	1/2006	15.2.2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	1/2006	15.2.2006	20,72
Säumniszuschlag 3	2005	20.2.2006	116,20
Lohnsteuer	2/2006	15.3.2006	1.161,65
Dienstgeberbeitrag	2/2006	15.3.2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	2/2006	15.3.2006	20,72
Säumniszuschlag 2	2005	16.3.2006	62,72
Lohnsteuer	3/2006	18.4.2006	1.161,65

Dienstgeberbetrag	3/2006	18.4.2006	211,95
Dienstgeberzuschlag	3/2006	18.4.2006	20,72
Eintreibungsgebühren	2006	24.4.2006	304,75
Eintreibungsgebühren	2006	24.4.2006	3,20
Körperschaftsteuer	4-6/2006	15.5.2006	933,00
Säumniszuschlag 3	2005	16.6.2006	62,72
Umsatzsteuer	5/2006	17.7.2006	1.677,91
Lohnsteuer	6/2006	17.7.2006	1.351,13
Dienstgeberbeitrag	6/2006	17.7.2006	406,62
Dienstgeberzuschlag	6/2006	17.7.2006	39,76
Eintreibungsgebühren	2006	16.8.2006	256,77
Eintreibungsgebühren	2006	16.8.2006	3,20
Lohnsteuer	7/2006	16.8.2006	1.194,81
Dienstgeberbeitrag	7/2006	16.8.2006	216,81
Dienstgeberzuschlag	7/2006	16.8.2006	21,20
Körperschaftsteuer	7-9/2006	16.8.2006	634,00
Umsatzsteuer	6/2006	16.8.2006	1.636,85
Stundungszinsen	2006	17.8.2006	302,30
Umsatzsteuer	7/2006	15.9.2006	1.370,55
Lohnsteuer	8/2006	15.9.2006	1.194,81
Dienstgeberbeitrag	8/2006	15.9.2006	216,81
Dienstgeberzuschlag	8/2006	15.9.2006	21,20
Umsatzsteuer	8/2006	16.10.2006	246,26
Umsatzsteuer	9/2006	15.11.2006	198,17
Umsatzsteuer	10/2006	15.12.2006	635,67
Stundungszinsen	2006	27.12.2006	192,36
Umsatzsteuer	11/2006	15.1.2007	676,88
Umsatzsteuer	12/2006	15.2.2007	39,94
Umsatzsteuer	2005	15.2.2006	1.677,02
Verspätungszuschlag	2005	6.3.2007	163,97
Summe			24.404,42

2.7. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches 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. Der

Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum der für die Abgabentrachtung der GmbH verantwortliche Geschäftsführer bzw. Liquidator und damit der zur Haftung heranzuziehende Vertreter.

Dem Berufungsvorbringen, die Entrichtung der Haftungsschuld sei dem Bw. aufgrund seiner finanziellen Verhältnisse nicht möglich, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes persönliche Umstände wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 28.4.2008, 2004/13/0142). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (VwGH 25.9.2009, 2008/15/0263; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Weiters trifft es nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens der Bw. geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige (teilweise) Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Im Übrigen kann nach der Rechtsprechung die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Mai 2013