



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei Dr. Ernst Buresch und Dr. Ilse Korenjak, 1040 Wien, Gusshausstraße 6, vom 30. Juni 2008 und vom 10. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27. Mai 2008 und vom 6. März 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO sowie Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO entschieden:

I. Der Berufung gegen den Haftungsbescheid wird teilweise Folge gegeben und die Haftung für folgende Abgaben auf € 71.536,79 herabgesetzt:

Umsatzsteuer 12/2005	5.786,17
Umsatzsteuer 01/2006	9.333,63
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 12/2005)	428,10
Körperschaftsteuer 04-06/2006	410,22
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 01/2006)	186,67
Stundungszinsen 2006	972,73
Umsatzsteuer 04/2006	10.575,50
Umsatzsteuer 05/2006	12.233,49
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 04/2006)	211,51
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 05/2006)	244,67
Stundungszinsen 2006	1.149,72

Umsatzsteuer 2006	12.082,43
Stundungszinsen 2006	467,22
Einfuhrumsatzsteuer 05/2007	510,50
Säumniszuschlag 2007 (Umsatzsteuer 2006)	241,64
Stundungszinsen 2007	2.383,80
Umsatzsteuer 06/2007	7.350,97
Lohnsteuer 07/2007	4.966,26
Dienstgeberbeitrag 07/2007	1.838,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	163,37

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

II. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. November 2007 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der F-GmbH eröffnet.

Mit Schreiben vom 2. April 2008 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) um Bekanntgabe, ob er ohne sein Verschulden daran gehindert wäre, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft Sorge zu tragen, sowie welche Zahlungen im Zeitraum der in Höhe von € 164.069,12 rückständigen Abgaben geleistet worden wären.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2008 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als damaliger Geschäftsführer der F-GmbH für Abgaben in Höhe von € 88.577,56, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fällig am</i>
Umsatzsteuer 12/2005	17.661,23	15. 02. 2006
Umsatzsteuer 01/2006	9.942,97	15. 03. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 11/2005)	76,60	18. 04. 2006
Säumniszuschlag 2006	456,05	18. 04. 2006

(Umsatzsteuer 12/2005)		
Körperschaftsteuer 04-06/2006	437,00	15. 05. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Lohnsteuer 02/2006)	94,04	19. 05. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 01/2006)	198,86	19. 05. 2006
Stundungszinsen 2006	1.036,23	19. 05. 2006
Umsatzsteuer 04/2006	11.265,92	16. 06. 2006
Umsatzsteuer 05/2006	13.032,15	17. 07. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 04/2006)	225,32	18. 09. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 05/2006)	260,64	18. 09. 2006
Säumniszuschlag 2006 Lohnsteuer 07/2006)	57,53	18. 10. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 06/2006)	111,49	18. 10. 2006
Stundungszinsen 2006	1.224,78	18. 10. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 07/2006)	182,93	15. 09. 2006
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 08/2006)	108,48	27. 12. 2006
Umsatzsteuer 2006	12.871,23	15. 02. 2007
Stundungszinsen 2006	497,72	19. 02. 2007
Einfuhrumsatzsteuer 05/2007	543,83	16. 07. 2007
Säumniszuschlag 2007 (Lohnsteuer 05/2007)	68,07	16. 08. 2007
Säumniszuschlag 2007 (Umsatzsteuer 2006)	257,42	16. 08. 2007
Stundungszinsen 2007	2.539,43	16. 08. 2007
Umsatzsteuer 06/2007	7.830,88	16. 08. 2007
Lohnsteuer 07/2007	5.290,48	16. 08. 2007
Dienstgeberbeitrag 07/2007	1.958,20	16. 08. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	174,04	16. 08. 2007
???	174,04	???

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

Mit Schreiben vom 30. Mai 2008 gab der Bw. bekannt, dass die Aufarbeitung der Unterlagen derzeit noch nicht abgeschlossen wäre, zumal diese erst aus dem Archiv des Masseverwalters hätten beschafft werden müssen und derzeit vom Steuerberater aufgearbeitet würden.

Vorweg werde in der Anlage die Auflistung der Zahlungen übermittelt, aus der hervorgehe, dass eine Gläubigerungleichbehandlung nicht erfolgt wäre. Da die vorliegenden Unterlagen weder vollständig noch im Detail aufgearbeitet wären, wäre die beiliegende Auflistung ein vorläufiger Nachweis für die erfolgten Zug-um-Zug-Zahlungen.

Ab dem Zeitpunkt des Erkennens der Krise ab Ende August 2007 wären die Zahlungen ausschließlich Zug-um-Zug erfolgt, sodass unverzüglich innerhalb der 60-tägigen Frist die Konkursantragstellung erfolgt wäre. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre das Unternehmen auf Grund des Bestehens von Vereinbarungen mit den Gläubigern zahlungsfähig gewesen und hätte auch eine positive Fortbestehensprognose gehabt.

Es wurde um Fristerstreckung bis 30. Juni 2008 ersucht.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2008 brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein, beantragte die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung, da „die Gefahr der Einbringlichmachung nicht gegeben“ wäre (gemeint wohl: da das Verhalten des Bw. nicht auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet wäre), und führte aus, dass es richtig wäre, dass er seit 1. April 2006 Geschäftsführer der F-GmbH wäre. Allerdings wäre er zwar als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingesetzt worden, jedoch hätte de facto Herr H.F. die Geschäftsführung inne(gehabt). Da der Bw. seiner Überwachungspflicht nachgekommen wäre, liege kein schuldhaftes Verhalten an der Nichtabfuhr der Abgaben vor.

Der Haftungsbescheid wäre unschlüssig und mit Rechtswidrigkeit behaftet, da er nicht jene Zeiträume anführe, auf die sich seine Haftung beziehe. Da für jene Zeiträume, die sich auf die vor seiner Bestellung fälligen Abgaben beziehen würden, den Bw. kein Verschulden treffe, wäre der Bescheid hinsichtlich eines Betrages von € 69.741,17 aufzuheben.

Ausdrücklich werde darauf verwiesen, dass die nunmehrige Gemeinschuldnerin mit sämtlichen Gläubigern (auch mit dem Finanzamt) Zahlungsvereinbarungen getroffen hätte, sodass die insolvenzrechtliche Zahlungsunfähigkeit bis kurz vor Konkurseröffnung nicht gegeben gewesen wäre. Außerdem hätte eine positive Fortbestehensprognose bestanden. Es wäre vorgesehen gewesen, das Unternehmen zu veräußern. Nachdem die Verkaufsverhandlungen gescheitert wären, hätte der Eigentümer finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt.

Unverzüglich nachdem der Bw. von der Krise Kenntnis erlangt hätte, wären die Zahlungen ausschließlich Zug-um-Zug erfolgt. Die Darlegung, dass Gläubiger ungleichmäßig (gemeint

wohl: gleichmäßig) befriedigt worden wären, ergebe sich aus der beiliegenden Aufstellung (die im Übrigen ident ist mit der am 30. Mai 2008 übermittelten). Da eine Benachteiligung gegenüber den anderen Gläubigern nicht vorgelegen wäre, liege keine schuldhafte Abgabenverkürzung vor.

Da auch keine Löhne und Gehälter ausbezahlt worden wären, liege auch keine Verkürzung der Lohnsteuer vor. Ebenso liege hinsichtlich der Lohnsteuer für die Jahre 2006 und 2007 – soweit sich diese Auszahlungen an Herrn F. auf den Pensionsversicherungsvertrag beziehen würden – keine Abgabenverkürzung vor, da diese Zahlungen nicht der Lohnsteuer unterliegen würden. Der Bescheid wäre von der Gesellschaft beeinsprucht worden.

Mit Schreiben vom 16. September 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Mitteilung, in welchem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum sich die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG befindet und warum Lohnabgaben für den Zeitraum 07/2007 gemeldet worden wären, wenn keine Löhne mehr ausgezahlt worden wären. Außerdem werde der Bw. ersucht, einen Gleichbehandlungsnachweis für alle Abgaben ausgenommen die Lohnsteuer zu erstellen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Nur bei Nachweis der anteilmäßigen Befriedigung der Gläubiger hafte der Bw. für die Differenz des an die Abgabenbehörde in zu geringer Höhe entrichteten Betrages.

Zur verlässlichen Beurteilung des Nichtvorliegens eines Verschuldens wäre für jede einzelne haftungsgegenständliche Abgabe die an dritte Gläubiger geleisteten Zahlungen vom Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bis zur Fälligkeit sowie der Schuldenstand gegenüber dritten Gläubigern zum Fälligkeitszeitpunkt offenzulegen. Dabei wären auch Zahlungen von Zug-um-Zug-Geschäften in die Berechnung miteinzubeziehen. Für die Berechnung wäre der Schuldenstand per 13. Dezember 2005 (gemeint wohl: 31. Dezember 2005) zuzüglich dem Zugang sämtlicher Verbindlichkeiten und laufend bezahlten Aufwand und der Zug-um-Zug-Geschäfte bis 13. Dezember 2006 (gemeint wohl: 31. Dezember 2006) festzustellen. Dieser Betrag im Verhältnis zu sämtlichen (inklusive gezahlter Verbindlichkeiten) geleisteten Zahlungen in diesem Zeitraum ergebe die Tilgungsquote. Ebenso wäre die Tilgungsquote der Abgabenzahlungen (ausgenommen Lohnsteuer) zu berechnen. Die beiden Tilgungsquoten wären ins Verhältnis zu setzen, sodass ersichtlich werde, ob an das Finanzamt weniger entrichtet worden wäre als an andere Gläubiger. Ebenso wäre für den Haftungszeitraum 1. Jänner 2007 bis 2. November 2007 (Konkurseröffnung) vorzugehen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2008 teilte der Bw. mit, dass die Aufarbeitung der Unterlagen bis dato noch nicht hätte abgeschlossen werden können, da Teile des Netzwerkes nicht mehr vorhanden wären, sodass die Buchhaltung neu aufgebucht werden müsse. Um Fristerstreckung bis 30. November 2008 werde ersucht. Mit weiterem Schreiben vom 28. November 2008 wurde um Fristerstreckung bis 15. Jänner 2009 ersucht.

Nachdem der Bw. die selbst beantragte Frist ungenutzt verstreichen ließ, wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2009 als unbegründet ab und führte aus, dass für das Verschulden im Sinne des § 9 BAO nicht maßgeblich wäre, ob der Geschäftsführer seine Funktion tatsächlich ausgeübt hätte, sondern ob er als Geschäftsführer bestellt gewesen und ihm daher die Ausübung der Funktion oblegen wäre (VwGH 30.3.2006, 2003/12/0080).

Der Bw. wäre in der Zeit vom 1. April 2006 bis zur Konkurseröffnung am 2. November 2007 als Geschäftsführer der F-GmbH bestellt gewesen, in der auch die haftungsgegenständlichen Abgaben zu entrichten gewesen wären. Dass kurz vor der insolvenzrechtlichen Zahlungsfähigkeit (gemeint wohl: Konkurseröffnung) noch keine insolvenzrechtliche Zahlungsfähigkeit (gemeint wohl: Zahlungsunfähigkeit) gegeben gewesen wäre, hätte keinen Einfluss auf die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden wären. Aus der Darstellung des Bw. wäre nicht der Gesamtschuldenstand des jeweiligen Gläubigers ersichtlich, sodass die Gleichbehandlung nicht errechnet werden könnte. Schließlich wandte das Finanzamt ein, dass Gehaltszahlungen vorgelegen wären. Solange diese Feststellung nicht widerlegt wäre, bestehe die Haftungsinanspruchnahme zu Recht.

Mit weiterem Bescheid vom 6. März 2009 wies das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Einhebung als unbegründet ab und führte aus, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld bestehe, da keine Sicherheiten geboten worden wären. Darüber hinaus wäre die Berufung gegen den Haftungsbescheid gleichzeitig abgewiesen worden.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 10. April 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass aus der Aufstellung der aus den mangels Zugänglichkeit der Originalaufzeichnungen lediglich zur Verfügung stehenden Bankauszügen rekonstruierten Zahlungsströme hervorgehe, dass Lieferanten, Mitarbeiter, Finanzamt und Gebietskrankenkasse im Verhältnis ihrer Forderungen gegenüber dem Unternehmen je nach verfügbaren Mitteln bedient worden wären.

Insbesondere im Fall der Lieferanten hätte es sich in den letzten zwölf Monaten vor Konkursöffnung um Zug-um-Zug-Geschäfte gehandelt.

Weiters gab der Bw. bekannt, dass an ihn keine Gehaltszahlungen ergangen waren, da er ausschließlich Honorarnoten gelegt hätte.

Im Zuge eines Beratungsauftrages der F-GmbH im April 2006 zum Thema Unternehmensnachfolge hätte sich ergeben, dass der Bw. gebeten worden wäre, interimistisch die Geschäftsführung zu unternehmen, um den Verkauf abzuwickeln. Die operative Führung des Unternehmens sollte in den Händen von H.F. verbleiben. Nach Abbruch der Verkaufsverhandlungen Ende Oktober 2006 entschied die Eigentümerseite, € 350.000,00 in das Unternehmen einzuschießen, um die Zahlungsfähigkeit zu sichern.

Der Jahresabschluss 2006 zeige, dass die Sanierungsmaßnahmen gegriffen hätten, da der Jahresfehlbetrag 2005 von € 291.000,00 mit Ende 2006 auf € 40.000,00 hätte verringert werden können. Damit hätte berechtigt angenommen werden können, dass die Sanierung für 2007 ein ausgeglichenes Ergebnis bringen werde und das Unternehmen eine positive Fortbestehensprognose hätte.

In der Folge wäre mit dem Finanzamt eine Ratenvereinbarung getroffen worden, die bis Juli 2007 eingehalten worden wäre. Da auch mit den anderen Gläubigern Ratenvereinbarungen bestanden hätten, wären alle Gläubiger gleichmäßig bedient worden.

Mit Ende des Halbjahres 2007 hätte sich der operative Fehlbetrag auf € 31.000,00 belaufen. Juli und August 2007 hätten allerdings einen erheblichen Erlöseinbruch gebracht, der operative Verlust hätte sich auf € 85.000,00 erhöht. Als Folge daraus wäre es zu erheblichen Zahlungsstockungen gekommen, Zahlungen wären nur zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes durchgeführt worden. Der September 2007 hätte zwar eine Verbesserung des Ergebnisses gebracht, die zwischenzeitlich aufgelaufenen Belastungen hätten jedoch nicht mehr vollständig aufgefangen werden können.

Die Suche nach potenziellen Übernehmern wäre ab dem Frühjahr 2007 fortgesetzt worden, wobei mit einem ernsthaften Interessenten am 24. September 2007 ein Beratungsvertrag geschlossen worden wäre, wodurch ab diesem Zeitpunkt Verfügungen über Konten ausschließlich in Abstimmung mit dem Bw. und dessen Vertragspartner möglich gewesen wären.

In der Folge hätte Herr F. am 15. Oktober 2007 den eingesetzten Berater seiner Funktion enthoben und Zahlungen in seinen Privatbereich ohne Genehmigung und Wissen des Bw.

durchgeführt, deren Zurückführung der Bw. gefordert hätte. Schließlich wäre das Insolvenzverfahren am 2. November 2007 eröffnet worden.

Weiters brachte der Bw. mit gleichem Schriftstück gegen den Bescheid vom 6. März 2009 über die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend wurde vorgebracht, dass „die Gefährdung der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld gegeben“ wäre (gemeint wohl: dass das Verhalten des Bw. nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gerichtet wäre).

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. August 2009 wurde der über das Vermögen der F-GmbH am 2. November 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 6,1284 % aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Haftung

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 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 93,8716 % fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. August 2009 der über das Vermögen der F-GmbH am 2. November 2007 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 6,1284 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als vormaligem Geschäftsführer der F-GmbH im Zeitraum vom 1. April 2006 bis 2. November 2007 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der

Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Die Rechtfertigung des Bw., dass er zwar als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingesetzt gewesen wäre, jedoch defacto Herr F. die Geschäftsführung innegehabt hätte, geht ins Leere, weil ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, sowie auch das Vorbringen des Bw., dass ab 24. September 2007 über die Geschäftskonten nur mit in Abstimmung mit dem Berater verfügt hätte werden können, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

In den haftungsgegenständlichen Abgaben sind auch die Umsatzsteuer 12/2005 sowie die Umsatzsteuer 01/2006 enthalten, die jeweils vor dem Eintritt des Bw. in die Geschäftsführung der Gesellschaft fällig wurden. Dazu ist festzustellen, dass sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung auch auf noch offene Schulden des Vorgängers erstreckt (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Hingegen war der offensichtlich doppelt erfasste Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007 einmal aus der Haftung auszuscheiden. Des Weiteren konnte auch die Haftungsinanspruchnahme der Säumniszuschläge, die sich auf nicht haftungsverfangene Abgaben beziehen, mangels Akzessorität nicht aufrecht erhalten werden.

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

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

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind,

hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Im Gegenteil erklärte der Bw., dass die Eigentümerin im Oktober 2006 das Eigenkapital um € 350.000,00 erhöht hatte. Darüber hinaus wurden Zahlungsflüsse einbekannt, die im Falle der Zug-um-Zug-Geschäfte zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes eine Ungleichbehandlung der Gläubiger darstellen.

Am Bw., dem als vormaligen Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Die übermittelten Saldenlisten für den Zeitraum Jänner bis August 2007, die Bilanz 2006, das Anmeldeverzeichnis der Forderungen im Konkurs sowie die Aufstellung über die im Zeitraum April bis Oktober 2007 erfolgten Zahlungsflüsse ergeben keinen Aufschluss über die Höhe der Verbindlichkeiten sowie die Höhe der vorhandenen Mittel zu den Fälligkeitstagen der einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben. So hat auch die errechnete Quote – abgesehen vom ohnedies lediglich eingeschränkten Zeitraum - keinerlei Aussagekraft für die anteilige Mittel-

verwendung, da hiermit nur der Anteil der Zahlungen an einen bestimmten Gläubiger zu den Gesamtzahlungen ermittelt wurde. Die Quote wäre aber von den gesamtaushaltenden Verbindlichkeiten zu den insgesamt vorhandenen liquiden Mitteln zu errechnen und auf die einzelnen Gläubiger umzulegen gewesen.

Da der Bw. im Vorlageantrag vorbrachte, dass ihm die Originalaufzeichnungen infolge Demontage bzw. Beschädigung der EDV-Anlage nicht mehr zugänglich wären und die angeführten Zahlungsströme lediglich anhand der Bankkonten rekonstruiert hätten werden können, muss der Versuch der Erstellung des geforderten Liquiditätsstatus als gescheitert angesehen werden.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden daher nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

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

Dem Einwand des Bw., dass keine Verkürzung an Lohnabgaben vorliege, weil keine Löhne und Gehälter ausbezahlt worden wären, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach der Bw. selbst in seiner Aufstellung der Zahlungsströme Zahlungen an Mitarbeiter ausweist. Darüber hinaus wurden die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 07/2007 der Abgabenbehörde vom Bw. selbst gemeldet.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass mit der Abgabenbehörde eine Zahlungsvereinbarung in Form von ratenweiser Abstattung des Abgabenrückstandes getroffen worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, da den Geschäftsführer, der eine Gefährdung der Einbringlichkeit in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall trifft, wenn Abgaben unbezahlt bleiben, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch die Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon

ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Umsatzsteuer 12/2005 auf € 6.163,92 einzuschränken.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtigen für folgende Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 71.536,79 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Abzüglich Konkursquote</i>
Umsatzsteuer 12/2005	6.163,92	5.786,17
Umsatzsteuer 01/2006	9.942,97	9.333,63
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 12/2005)	456,05	428,10
Körperschaftsteuer 04-06/2006	437,00	410,22
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 01/2006)	198,86	186,67
Stundungszinsen 2006	1.036,23	972,73
Umsatzsteuer 04/2006	11.265,92	10.575,50
Umsatzsteuer 05/2006	13.032,15	12.233,49
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 04/2006)	225,32	211,51
Säumniszuschlag 2006 (Umsatzsteuer 05/2006)	260,64	244,67
Stundungszinsen 2006	1.224,78	1.149,72
Umsatzsteuer 2006	12.871,23	12.082,43
Stundungszinsen 2006	497,72	467,22
Einfuhrumsatzsteuer 05/2007	543,83	510,50
Säumniszuschlag 2007 (Umsatzsteuer 2006)	257,42	241,64
Stundungszinsen 2007	2.539,43	2.383,80
Umsatzsteuer 06/2007	7.830,88	7.350,97
Lohnsteuer 07/2007	5.290,48	4.966,26

Dienstgeberbeitrag 07/2007	1.958,20	1.838,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	174,04	163,37
Gesamt	76.207,07	71.536,79

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

II. Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 2 BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen,

- a) *insoweit die Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder*
- b) *insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder*
- c) *wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.*

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht gemäß § 212a Abs. 5 BAO in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf. Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Über die Berufung vom 30. Juni 2008, hinsichtlich derer der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt wurde, wurde bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2009 entschieden.

Ist nach Berufungserledigung ein Aussetzungsantrag noch unerledigt, so ist er aber als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1996, 96/16/0200).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kann ein Bescheid, der eine beantragte Aussetzung der Einhebung verweigert, außerdem ab dem Zeitpunkt, zu dem über die Berufung, von deren Erledigung die Höhe der Abgabe, deren Aussetzung beantragt wurde, unmittelbar

oder mittelbar abhing, bereits abgesprochen ist, den Abgabepflichtigen nicht mehr in seinen subjektiven Rechten verletzen (VwGH 10.4.1991, 91/15/0011).

Nach § 212a Abs. 5 BAO hätte der Bw. im Zusammenhang mit seinem am 10. April 2009 eingebrachten Vorlageantrag einen neuerlichen Antrag auf Aussetzung der Einhebung stellen können. Dieser wäre aber durch den Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls abzuweisen gewesen, da die Berufung mittlerweile mit der vorstehenden Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates erledigt wurde.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. November 2009