



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Anton Hintermeier, Rechtsanwalt, 3100 St. Pölten, Andreas Hoferstraße 8, vom 3. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 14. März 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 38.148,18 eingeschränkt:

Dienstgeberbeitrag 2004	6.143,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	573,38
Lohnsteuer 08/2005	6.225,59
Dienstgeberbeitrag 08/2005	1.842,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2005	171,95
Umsatzsteuer 08/2005	23.191,74

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 11. Jänner 2007 wurde der über das Vermögen der T-GmbH am 22. Februar 2006 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,1 % aufgehoben.

Zur Geltendmachung einer Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) mit Schreiben vom 10. Juli 2006 bekanntzugeben, was ihn daran gehindert hätte, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen, wie die Einnahmen verwendet worden wären sowie

welche Verbindlichkeiten in der Zeit vom 1. Juli 2005 bis 28. Februar 2006 zur Gänze bzw. teilweise beglichen worden wären.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. am 3. August 2006 mit, dass die Gesellschaft zu 100 % fremdfinanziert worden wäre. Um die laufenden Projekte zu finanzieren, wäre mit der Hausbank auf Zessionsbasis eine Zwischenfinanzierung vereinbart worden, wobei die Bank mit der kompletten Auftragssumme in Vorleistung getreten wäre und die Einnahmen aus diesem Projekt auf diesem Konto gutgeschrieben worden wären. Diese Vereinbarungen hätten bei kleineren Projekten gehalten. Bei einem Großprojekt mit einem Auftragsvolumen von rund € 400.000,00 hätte die T-GmbH zwar alle Sicherheiten (Haftbriefe) erhalten, um dieses Projekt auch durchzuführen, und auch einen bewilligten Zessionskredit in angemessener Höhe, der aber niemals zur Auszahlung gekommen wäre. Dadurch, dass sich hier die Bank nicht an die Vereinbarung gehalten und die Auszahlung nicht durchgeführt hätte, wären bei der Projektdurchführung keine liquiden Mittel bereitgestanden. Nicht nur, dass die Bank die vereinbarte Auszahlung verweigert hätte, um den Betrieb ordnungsgemäß arbeiten zu lassen, hätte sie die Bruttoeinnahmen aus diesem Projekt einbehalten, um langfristig abgeschlossene Kredite zu bedienen.

Desweiteren hätte die Bank dermaßen massiv in die Geschäftsführung eingegriffen, dass sie bestimmt hätte, welche Zahlungen durchgeführt würden und welche nicht. Außerdem hätte die Bank auch bestimmt, welche Projekte durchgeführt würden, weshalb es Anfang Juli 2005 zum Konflikt der Gesellschaft mit der Hausbank gekommen wäre, sodass die Konten eingefroren und keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestellt worden wären. Ein weiterer Streitpunkt wäre auch gewesen, dass die T-GmbH einen Verkauf des Unternehmens und eine „Zwangsehe“ mit einem von der Hausbank gegründeten Firma nicht eingegangen wäre.

Ab Juli 2005 wäre mit einer Zweitbank gearbeitet und das Geschäft größtenteils über das Kassabuch und Bargeschäfte abgewickelt worden. Die Hausbank hätte nun wissentlich des Auftragsstandes und der zu erwartenden Einnahmen die Kunden der Gesellschaft angeschrieben und teilweise die nicht mehr bestehenden Forderungen zusätzlich eingeklagt. Der daraus entstandene Schaden hätte sich im Verlauf von fünf Monaten gezeigt, da die Kunden hier keine Zahlungen mehr geleistet hätten und sich die Auftragslage drastisch verschlechtert hätte.

Auf Grund dieser Sachlage wären auch Forderungen, die zur rechtzeitigen Abdeckung der Umsatzsteuerfälligkeit eingegangen wären, nicht rechtzeitig vorhanden gewesen, da die liquiden Mittel und eine Ausweichmöglichkeit über einen dementsprechenden Betriebsmittelrahmen nicht zur Verfügung gestanden wären. Im Oktober 2005 wäre der Betrieb für rund

zehn Tage geschlossen gewesen, wobei sich die Geschäftsführung beruflich in Übersee befunden hätte. Nach der Rückkehr aus dem asiatischen Raum, hätte der Bw. eine asiatische Tropengrippe gehabt, die ihn fast das Leben gekostet hätte und ihn von Mitte November 2005 bis Ende Jänner 2006 im Wesentlichen behindert hätte.

Des Weiteren wäre ihm auch zum Verhängnis geworden, dass die Steuerberatungskanzlei T. sein Vertrauen missbraucht und bewusst falsche Auskünfte gegeben hätte. Durch stichhaltige laufende Proben hätten sich Differenzen herausgestellt, was zur Folge gehabt hätte, dass im April 2005 noch zusätzlich eine Buchhaltungskraft eingestellt worden wäre, wobei sie gemeinsam die Daten rückwirkend bis 2004 aufarbeiten sowie Buchungsfehler korrigieren hätten müssen.

Durch das massive Eingreifen und Steuern der Hausbank in die Geschäftsführung der T-GmbH wäre der Bw. als deren Geschäftsführer massiv eingeschränkt worden, wobei auch manche Geschäfte untersagt worden wären, sodass er auf Grund der finanziellen Situation keine Chance gehabt hätte, hier dementsprechend Rechnung zu tragen. Durch die laufenden Einnahmen über Bargeschäfte wäre es ihm nicht bekannt gewesen, dass Zahlungsunfähigkeit vorgelegen wäre, da liquide Mittel projektbezogen vorhanden gewesen wären, die sich nach Einschreiten der Bank (Forderungsbriefe und Klagen an Kunden) aufgelöst hätten.

Von Juli 2005 bis Februar 2006 hätte er sich bei etlichen Kreditinstituten um eine Umschuldung bemüht, was sich auf Grund der kurzen Dauer der Gesellschaft als äußerst schwierig gestaltet hätte und keine Bank bereit gewesen wäre, in eine laufende Finanzierung mithilfe von Nöbeg und Austria Wirtschaftsservice einzugreifen. Die Konten der Hausbank wären noch vor Auszahlung der Investitionsförderung eingefroren worden. Dadurch, dass von der Bank seine Kunden massiv beeinflusst worden wären, um eine Zahlung zu erwirken, hätten diese ab September 2005 Zahlungen zurückgehalten und die laufenden Aufträge gekündigt, weshalb es zu mehreren Zahlungsausfällen gekommen wäre. Desweiteren hätte die Gesellschaft einen weiteren massiven Zahlungsausfall zu verkraften gehabt, da ein Kunde in Konkurs gegangen wäre.

Die Bruttoeinnahmen wären grundsätzlich Anzahlungen von Kunden gewesen, womit Materialien für das jeweilige Bauvorhaben gekauft sowie Löhne und Gehälter bezahlt worden wären.

Dadurch, dass im angefragten Zeitraum vom 1. Juli 2005 bis 28. Februar 2006 nur ein Habenkonto bei der Zweitbank bestanden hätte und keine aktiven Kreditlinien gegeben gewesen wären, wäre hier über das Kassabuch gearbeitet worden. Daraus wäre ersichtlich, welche Verbindlichkeiten in der angegebenen Zeit bezahlt worden wären. Im September 2005 wäre

der Mannschaftsstand gekürzt und im Zeitraum von Juli bis Dezember 2005 die Projekte auf ca. vier bis fünf Bauvorhaben eingeschränkt worden. Vom 25. Oktober bis 6. November 2005 wäre der Betrieb geschlossen gewesen, wodurch in diesem Zeitraum keine Betriebsleistung gegeben gewesen wäre. Mitte November hätte ein Großteil der Mitarbeiter gekündigt, wodurch sich die Betriebsleistung des Unternehmens auf ein Viertel der Gesamtleistung beschränkt hätte. Anfang Dezember hätten auch die letzten Mitarbeiter gekündigt, weshalb der Bw. die Arbeiten ab diesem Zeitpunkt eingestellt hätte. Im Jänner 2006 wären nur mehr firmeninterne Leistungen in der Wartung und Erhaltung von ihm getätigt worden. Er wäre bemüht, einen Jahresabschluss für 2005 zu erstellen.

Mit Bescheid vom 14. März 2007, zugestellt am 5. August 2008, wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 159.806,59, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Dienstgeberbeitrag 2004	6.149,39	17. 01. 2005
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	573,95	17. 01. 2005
Lohnsteuer 08/2005	6.231,82	15. 09. 2005
Dienstgeberbeitrag 08/2005	1.844,12	15. 09. 2005
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2005	172,12	15. 09. 2005
Umsatzsteuer 07/2005	13.231,49	15. 09. 2005
Umsatzsteuer 08/2005	29.983,46	17. 10. 2005
Körperschaftsteuer 10-12/2005	207,00	15. 11. 2005
Umsatzsteuer 09/2005	13.506,08	15. 11. 2005
Umsatzsteuer 10/2005	6.418,96	15. 12. 2005
Lohnsteuer 2005	28.282,74	16. 01. 2006
Dienstgeberbeitrag 2005	13.622,75	16. 01. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	1.271,45	16. 01. 2006
Umsatzsteuer 11/2005	10.000,00	16. 01. 2005
Umsatzsteuer 12/2005	10.000,00	15. 02. 2006
Körperschaftsteuer 01-03/2006	204,00	15. 02. 2006
Umsatzsteuer 01-02/2006	16.000,00	15. 04. 2006
Körperschaftsteuer 04-06/2006	204,00	15. 05. 2006
Säumniszuschläge 2005	1.903,26	Diverse

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

In der dagegen am 3. September 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung machte der Bw. die Berufungsgründe unrichtiger rechtlicher Beurteilung, unrichtiger Tatsachenfeststellungen sowie wesentlicher Verfahrensmängel geltend. Er verwies auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2000, 98/08/0191, wonach es des Gleichbehandlungsnachweises durch den Geschäftsführer nicht mehr bedürfe. Infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde daher kein ausreichendes Ermittlungsverfahren gepflogen,

insbesondere auch ihn nicht angeleitet, entsprechende Unterlagen vorzulegen, die die Annahme einer Ungleichbehandlung widerlegen würden.

Von den Ergebnissen allfälliger Ermittlungsverfahren wäre der Bw. nicht verständigt worden und es wäre ihm auch nicht die Möglichkeit einer Stellungnahme in angemessener Frist eingeräumt worden, was als Verletzung des rechtlichen Gehörs und damit jedenfalls als wesentlicher Verfahrensmangel zu qualifizieren wäre.

Die im Haftungsbescheid bezeichneten Abgaben hätten ihre Fälligkeit bzw. Zahlungsfrist allesamt ab September 2005 und werde im bekämpften Bescheid ein kontinuierlicher Anstieg der Finanzamtsverbindlichkeiten in diesem Zeitraum festgestellt. Dadurch, dass erst jetzt der Haftungsbescheid vom 14. März 2007 ergangen und erst am 5. August 2008 zugestellt worden wäre, werde ein Mitverschulden der Finanzbehörde durch Unterlassung rechtzeitiger Einbringungsmaßnahmen eingewendet.

Vorsichtshalber werde ausdrücklich die Verjährung der insbesondere im Jahr 2004 fällig gewordenen Ansprüche eingewandt.

Selbst im Falle einer – bestrittenen – Haftung würde der Bw. (mit Ausnahme der Haftung für Abzugssteuern) allerdings lediglich quotenmäßig haften, nämlich nur im Ausmaß jener Quote, in der Zahlungen zu Unrecht an sonstige Gläubiger erfolgt und diese bevorzugt worden wären und dadurch die Finanzbehörde benachteiligt worden wäre und tatsächlich keine Befriedigung erlangt hätte, wobei hier noch ein Mitverschulden der belangten Behörde an der verspäteten Festsetzung bzw. an verspäteten Einbringungsmaßnahmen anzurechnen wäre.

Dessen ungeachtet wäre aber tatsächlich eine Ungleichbehandlung im Sinne einer Benachteiligung zu Lasten des Abgabengläubigers nicht erfolgt. Dies hätte der Bw. durch Vorlage der dieser Berufung beiliegenden Urkunden und Verweis auf den bezughabenden Insolvenzakt unter Beweis stellen können, hätte die belangte Behörde ihrer Manuduktionspflicht genügt, die trotz der in ihrer rechtlichen Beurteilung angeführten Beweislastumkehr bestehe.

Ferner wäre darauf hinzuweisen, dass die bekämpfte Erledigung vom 14. März 2007 datiere, der Bescheid aber erst mit der am 5. August 2008 erfolgten Zustellung erlassen worden wäre. Wie sich die Sachlage bis zur Erlassung des Haftungsbescheides entwickelt hätte, wäre in der Bescheidsbegründung naturgemäß überhaupt nicht enthalten und hätte hier die Behörde auch keinerlei weiteres Ermittlungsverfahren gepflogen, sodass das Ermittlungsverfahren hier mangelhaft geblieben wäre.

Andernfalls hätte der Bw. die Möglichkeit gehabt, beiliegenden Bescheid der Bezirkshauptmannschaft YZ vom 3. März 2008, dessen Feststellungen auch die hier belangte Behörde binden würden, zum Beweis dafür vorzulegen, dass keine Ungleichbehandlung zu Lasten der Abgabenbehörde stattgefunden hätte und seine Haftung als Geschäftsführer im bekämpften Bescheid daher zu Unrecht festgestellt worden wäre. Insbesondere hätte sich ergeben, dass keiner der Gläubiger im Konkursverfahren im haftungsgegenständlichen Zeitraum benachteiligt worden wäre. Dies wäre in einem Verfahren wegen einer Haftung für Zuschlagsrückstände gemäß § 25a BUAG, in welchem der Bw. Buchhaltungsunterlagen vorgelegt hätte, durch Beiziehung eines Sachverständigen, der diese Unterlagen überprüft hätte, festgestellt worden. Der entsprechende rechtskräftige Bescheid der Bezirkshauptmannschaft YZ vom 3. März 2008 werde zum Berufungsvorbringen erhoben. Weiters werde mangels entsprechender Möglichkeiten im bisherigen Abgabenverfahren die Beischaffung des Aktes der Bezirkshauptmannschaft YZ und des Konkursaktes des Landesgerichts XY beantragt.

Zusammengefasst liege daher schon objektiv keine Benachteiligung der Abgabenbehörde, welche zu seiner Haftung führen könnte, vor. Vorsichtshalber werde auch darauf hingewiesen, dass in der Begründung des Haftungsbescheides ein Kausalzusammenhang zwischen dem behaupteten Abgabenrückstand und dem Bw. als Geschäftsführer der T-GmbH allenfalls vorwerfbaren Handlungen oder Versäumnissen nicht dargelegt werde. Ein solcher Kausalzusammenhang werde auch ausdrücklich bestritten.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2010, eingelangt am 26. Februar 2010, erhob der Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat eine Vorlageerinnerung.

Nach Aufforderung vom 26. Februar 2010 legte das Finanzamt die Berufung am 13. April 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat vor und führte begründend aus, dass aus der Stellungnahme des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2006 hervorgehe, dass die Einnahmen dazu verwendet worden wären, um Materialien für das jeweilige Bauvorhaben zu kaufen und teilweise Löhne und Gehälter zu zahlen. Diese Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers zeige sich auch im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft YZ vom 3. März 2008, woraus hervorgehe, dass im Zeitraum vom 25. Juli bis 24. Oktober 2005 mehr als die Hälfte der Zuschlagsvorschreibungen beglichen worden wären, wohingegen auf das Abgabenkonto im gleichen Zeitraum keine Einzahlung getätigt worden wäre. Eine Nachweisführung über das Kassabuch erübrige sich, da in der haftungsrelevanten Zeit nur mehr Barabwicklungen stattgefunden hätten und die Ordnungsmäßigkeit der Kassabuchführung anzuzweifeln wäre. Auch könne nach Ansicht des Finanzamtes ein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht gelingen, da wie bereits ausgeführt Gläubiger bevorzugt befriedigt worden wären.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. April 2010 zur Vorlage eines Liquiditätstatus für den haftungsrelevanten Zeitraum 17. Jänner 2005 bis 22. Februar 2006 legte der Bw. mit Schreiben vom 19. Mai 2010 die gesamte Buchhaltung 2005 sowie eine Aufstellung der Lohn- und Gehaltszahlungen und der offenen Verbindlichkeiten im Zeitraum Mai bis Dezember 2005 vor.

Mit weiterem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Mai 2010 wurde dem Bw. erneut dargelegt, wie der geforderte Liquiditätstatus zu erstellen wäre, nämlich in einer Gegenüberstellung sämtlicher Verbindlichkeiten einschließlich der Zug-um-Zug-Geschäfte mit den vorhandenen liquiden Mitteln, woraus sich eine Quote errechnen lasse, die wiederum der Abgabenzahlungsquote für den bereits genannten Zeitraum gegenüberzustellen wäre.

Dessen ungeachtet übermittelte der Bw. mit Schreiben vom 8. Juli 2010 dafür ungeeignete Prognoserechnungen und Finanzpläne (noch dazu für den großteils nicht relevanten Zeitraum 11/2005 bis 12/2006)

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Dem Einwand der Bw., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt wären, ist entgegenzuhalten, dass die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist nach § 238 Abs. 2 BAO durch zahlreiche Unterbrechungshandlungen, wie der Vorhalt vom 10. Juli 2006 sowie der Haftungsbescheid vom 14. März 2007 (rechtswirksam erst am 5. August 2008), jeweils neu in Gang gesetzt wurde.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird gemäß § 9 Abs. 1 KO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom 22. Februar 2006 bis 11. Jänner 2007 anhängigen Konkursverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 KO unterbrochen.

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist.

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 99,9 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 11. Jänner 2007 der über das Vermögen der T-GmbH am 22. Februar 2006 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 0,1 % aufgehoben wurde.

Dem Vorbringen des Bw., dass der Finanzbehörde ein Mitverschulden an der Uneinbringlichkeit durch Unterlassung rechtzeitiger Einbringungsmaßnahmen zur Last zu legen wäre, weil der Haftungsbescheid zwar vom 14. März 2007 datiere, aber erst am 5. August 2008 zugestellt worden wäre, ist zu entgegnen, dass sich zufolge des bereits am 11. Jänner 2007 beendeten Konkursverfahrens an der zu diesem Zeitpunkt eingetretenen Uneinbringlichkeit nichts änderte, weshalb Einbringungsmaßnahmen zu keinem Zeitpunkt ab der Konkursaufhebung von Erfolg gekrönt gewesen wären.

Unbestritten ist, dass dem Bw. als Geschäftsführer der T-GmbH im Zeitraum vom 4. März 2004 bis 21. Februar 2006 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.

Für folgende ab diesem Zeitpunkt der Konkurseröffnung fällig gewordene Abgaben, sowie die zeitlich als auch inhaltlich nicht zuordenbaren Säumniszuschläge kann daher eine Haftung des Bw. nicht bestehen:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 01-02/2006	16.000,00	15. 04. 2006
Körperschaftsteuer 04-06/2006	204,00	15. 05. 2006
Säumniszuschläge 2005	1.903,26	Diverse

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).

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, da nach seinen eigenen Angaben mit den Kundenanzahlungen Materialien gekauft und Löhne und Gehälter bezahlt wurden.

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).

Aus dem Vorbringen des Bw., dass die Bank bestimmt hätte, welche Zahlungen durchgeführt würden und welche nicht, sowie dass sie massiv in die Geschäftsführung eingegriffen hätte, lässt sich für ihn nichts gewinnen, weil ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn sich der Geschäftsführer 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, in weiten Bereichen nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung nicht umfassend

Einfluss nehmen zu können, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Darüber hinaus verstößt weiters gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldtilgungen durch Abtretung von Forderungen (VwGH vom 13.3.1997, 96/15/0128). Die Forderungszession an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung stellt dann eine schuldhafte Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Abtretung seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabeforderungen) zu entziehen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Obwohl damit das Vorliegen einer Pflichtverletzung des Bw. bereits feststeht, wurde ihm mangels genauer zeitlicher Determinierung der Einmischung der Bank aus Vorsichtsgründen in mehreren Vorhalten Gelegenheit zur Erbringung eines Liquiditätsnachweises geboten, zumal der Bw. angab, neben der Bank ebenfalls über Bareinnahmen verfügt zu haben.

Am Bw., dem als 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 Abgabentrückung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Entgegen der Rechtsansicht des Bw., wonach es gemäß der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2000, 98/08/0191, des Gleichbehandlungsnachweises durch den Geschäftsführer nicht mehr bedürfe, ist ein solcher nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO (zB VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137) nach wie vor vom Haftungspflichtigen zu erbringen, zumal sich das von ihm ins Treffen geführte Judikat nicht auf die Haftung für Abgabenschulden gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO bezieht, sondern auf die Haftung für Sozialabgaben gemäß § 67 Abs. 10 ASVG. Darin weist der VwGH darauf hin, dass § 67 Abs. 10 ASVG im Gegensatz zu § 80 Abs. 1 BAO für den Vertreter einer juristischen Person keine Verpflichtungen gegenüber der Gebietskrankenkasse normiert.

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger 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.

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden gemäß § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Gemäß § 116 Abs. 2 BAO sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Dem Einwand des Bw., dass die Bezirkshauptmannschaft YZ im Bescheid vom 3. März 2008 bereits darüber abgesprochen hätte, dass eine Gläubigergleichbehandlung erfolgt wäre, ist entgegenzuhalten, dass zum Einen gemäß § 116 BAO zwar grundsätzlich eine Bindungswirkung an Entscheidungen der Gerichte und Verwaltungsbehörden besteht, allerdings erstreckt sich diese nur auf den Inhalt des Spruches, nicht auch auf die Entscheidungsgründe. Zum Anderen kann eine Rechtsfrage nur dann eine bindende Vorfrage darstellen, wenn die Tatbestände einander entsprechen. Da aber der genannte Bescheid lediglich über die Gleichbehandlung für den Zeitraum 05/2005-08/2005 abspricht, der haftungsgegenständliche Zeitraum aber darüber hinausgeht, liegt keine Tatbestandskongruenz vor.

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 der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden 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.

Jedoch war dem Vorbringen des Bw., dass ihn eine asiatische Tropengrippe von Mitte November 2005 bis Ende Jänner 2006 wesentlich an der Wahrnehmung seiner Pflichten als Vertreter der Gesellschaft gehindert hätte, sowie dass ab Anfang Dezember 2005 auf Grund der Kündigung der letzten Mitarbeiter die Arbeiten eingestellt worden wären, weshalb ab diesem Zeitpunkt offensichtlich keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären, zu folgen und mangels schuldhafter Pflichtverletzung folgende Abgabenschulden aus der Haftung zu nehmen:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Körperschaftsteuer 10-12/2005	207,00	15. 11. 2005
Umsatzsteuer 09/2005	13.506,08	15. 11. 2005
Umsatzsteuer 10/2005	6.418,96	15. 12. 2005
Lohnsteuer 2005	28.282,74	16. 01. 2006
Dienstgeberbeitrag 2005	13.622,75	16. 01. 2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	1.271,45	16. 01. 2006
Umsatzsteuer 11/2005	10.000,00	16. 01. 2005
Umsatzsteuer 12/2005	10.000,00	15. 02. 2006
Körperschaftsteuer 01-03/2006	204,00	15. 02. 2006

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 nicht mehr aushaftende Umsatzsteuer 07/2005 mit einem Betrag von € 13.231,49 aus der Haftung zu nehmen und die Umsatzsteuer 08/2005 auf den nunmehr aushaftenden Betrag von € 23.214,95 herabzusetzen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den 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.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für nachstehende Abgabenschulden der T-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 38.148,18 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich Konkursquote von 0,1 %</i>
Dienstgeberbeitrag 2004	6.149,39	6.143,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	573,95	573,38
Lohnsteuer 08/2005	6.231,82	6.225,59
Dienstgeberbeitrag 08/2005	1.844,12	1.842,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2005	172,12	171,95
Umsatzsteuer 08/2005	23.214,95	23.191,74

gesamt		38.148,18
--------	--	-----------

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. August 2010