



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Lohnsteuer	2001	24.164,26 €
Dienstgeberbeitrag	2001	4.225,31 €
Dienstgeberzuschlag	2001	479,45 €
Lohnsteuer	2002	63.538,55 €
Dienstgeberbeitrag	2002	10.484,36 €
Dienstgeberzuschlag	2002	1.049,64 €
Umsatzsteuer	2001	113.617,45 €
Umsatzsteuer	2002	190.368,16 €

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war im Zeitraum vom 3. 8. 2001 bis zum 30. 12. 2003 alleiniger Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 26. 5. 2000 errichteten N-GmbH (kurz: GmbH) mit Sitz in X.. Geschäftsgegenstand der GmbH war der Betrieb je einer Diskothek in X. (ab 12. 10. 2000), Y. (ab 14. 8. 2001) und Z. (ab 21. 12. 2001).

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 Kassen-

systems, 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 den hier relevanten Umsatzzuschätzungen für die Jahre 2001 und 2002 resultierten Umsatzsteuer-nachforderungen in Höhe von 119.597,32 € und 200.387,54 € (vgl. Bericht vom 15. 12. 2006, Nr. .../05, Tz 19.1, 21, 22).

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 die Jahre 2001 und 2002 Schwarzlohnzahlungen an verschiedene Dienstnehmer der GmbH und nicht über die Lohnverrechnung abgerechnete Lohnzahlungen an so genannte „Taxitänzer“ festgestellt. Weiters wurden die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterworfen, für Dienstnehmer bezahlte Wohnungskosten als Sachbezüge angesetzt und als sonstige Bezüge behandelte Lohnzahlungen als laufende Bezüge nachversteuert. Laut Bericht vom 20. 3. 2007, Nr.../06, führten diese Prüfungsfeststellungen zu Nachforderungen unter anderem an Lohnsteuer 2001 (27.455,11 €), Dienstgeberbeitrag 2001 (8.851,52 €), Dienstgeberzuschlag 2001 (1.003,17 €), Lohnsteuer 2002 (71.748,29 €), Dienstgeberbeitrag 2002 (14.966,18 €) und Dienstgeberzuschlag 2002 (1.496,62 €).

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 die aus den obigen Prüfungen resultierenden Abgabenschuldigkeiten als uneinbringlich aushafteten. Das Finanzamt erwäge, hiefür 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. sei als Vertreter der GmbH den ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen „vollinhaltlich“ nachgekommen. Der Bw. habe im Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit sämtliche Abgabenverbindlichkeiten und sonstige Verbindlichkeiten pünktlich bezahlt. Eine Gläubi-

gerbenachteiligung oder -begünstigung liege somit nicht vor. Die im obigen Schreiben des Finanzamtes angeführten Abgabenschuldigkeiten resultierten offensichtlich aus der „anhängigen Betriebsprüfung“. Diesbezüglich werde darauf hingewiesen, dass der Bw. nur für kurze Zeit Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei. Zu den Abgaben im Zusammenhang mit dem „anhängigen“ Betriebsprüfungsverfahren könne keine Stellungnahme abgegeben werden, weil noch keine rechtskräftigen Abgabenfestsetzungen vorlägen. Nur der Ordnung halber sei zu bemerken, dass der dem Bw. übermittelte Umsatzsteuerbescheid 2002 (mit Ausfertigungsdatum 20. 1. 2004) keine Nachforderung in Höhe von 200.387,54 €, sondern nur eine solche in Höhe von 920,97 € aufweise. Die potenzielle Haftsumme von 445.505,75 € sei daher nicht nachvollziehbar.

1.3. Mit Haftungsbescheid vom 4. 6. 2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH heran:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2001	Lohnsteuer	27.455,11
2001	Dienstgeberbeitrag	8.851,52
2001	Dienstgeberzuschlag	1.003,17
2002	Lohnsteuer	71.748,29
2002	Dienstgeberbeitrag	14.966,18
2002	Dienstgeberzuschlag	1.496,62
2001	Umsatzsteuer	119.597,32
2002	Umsatzsteuer	200.387,54

Ausgeführt wurde, der Bw. sei als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen, dafür zu sorgen, 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 schulhaft 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. Dem Bw. könne auch keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden, weil er die abgabenrechtlichen Belange der GmbH mit großer Sorgfalt erfüllt habe, soweit er dafür überhaupt zuständig gewesen sei. Während der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. seien keine Abgabenrückstände zu eruieren gewesen. Da der Bw. auch seinen „sonstigen Verpflichtungen“ als GmbH-Geschäftsführer nachgekommen sei, sei „eine Benachteiligung (Quotenverletzung oder Ähnliches)“ nicht gegeben. Im Übrigen habe der Bw.

auf die Insolvenz der GmbH keinen Einfluss gehabt, zumal der Konkursantrag vom Finanzamt gestellt worden sei. Weiters habe der Masseverwalter die als Konkursforderungen angemeldeten Haftungsschulden bestritten und sei auch von der GmbH Berufung gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide erhoben worden. Aus diesen Gründen werde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

1.5. Mit gesondertem Schriftsatz vom 2. 7. 2007 erhab der Bw. gemäß § 248 BAO Berufung gegen folgende – dem Haftungsbescheid vorangegangene – Bescheide:

Haftungs- und Abgabenbescheid 2001 vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnsteuer (27.455,11 €), Dienstgeberbeitrag (8.851,52 €), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (1.003,17 €);
Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnsteuer (71.748,29 €), Dienstgeberbeitrag (14.966,18 €), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (1.496,62 €);
Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 19. 12. 2006 (119.597,32 €);
Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 19. 12. 2006 (200.387,54 €).

Mit weiterem Schreiben vom 9. 7. 2007 brachte der Bw. neuerlich eine Berufung gegen die vorgenannten Bescheide sowie gegen hier nicht relevante 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. Darin wurde nach Darstellung des Verfahrensganges und unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht die Rechtskraft der an die GmbH gerichteten Abgabenbescheide voraussetze. Somit 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. im Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit 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. sei im Vorhalt vom 8. 5. 2007 auf seine qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren hingewiesen worden. Da der Bw. dieser Mitwirkungspflicht mit der pauschalen Behauptung einer Gläubigergleichbehandlung nicht nachgekommen sei, hafte er für die offenen Abgabenbeträge zur Gänze.

Den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, die Haftsumme sei nicht nachvollziehbar, sei zu entgegnen, dass der Bw. in das Betriebsprüfungsverfahren bei der GmbH involviert gewesen sei und an der Schlussbesprechung vom 28. 11. 2006 teilgenommen habe. Somit sei anzunehmen, dass dem Bw. Art und Höhe der aus der Betriebsprüfung resultierenden Abgabenforderungen bekannt seien.

1.7. Mit Schreiben vom 9. 8. 2007 wurde ohne weiteres Sachvorbringen der 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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, 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 Abgabenansprüche, 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 einen 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 Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören, können Einwendungen gegen die Richtigkeit (Höhe) der Abgabenfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.11.2002, 99/15/0189; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Der Bw. hat innerhalb der für die Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist eine auf § 248 BAO gestützte Berufung eingebbracht, die sich gegen die der Haftungsinanspruchnahme vorangegangenen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 19. 12. 2006 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001 und 2002 richtet.

Somit ist über die Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen (nur) im Rechtsmittelverfahren betreffend die Bescheide über den Abgabenanspruch 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 die Bescheide über den Abgabenanspruch abhängt (vgl. Ritz, BAO³, § 248, Tz 16, mwN; § 277, Tz 4).

2.3. Es trifft zu, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides noch keine rechtskräftigen Abgabenfestsetzungen gegenüber der GmbH vorlagen, weil über die Berufungen der GmbH vom 15. 1. 2007 gegen die Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 19. 12. 2006 sowie über die Berufung des Masseverwalters im Konkurs der GmbH vom 23. 4. 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 20. 3. 2007 betreffend Lohnabgaben 2001 und 2002 noch nicht entschieden war. Dieser Umstand stand aber einer Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht entgegen, weil seine Heranziehung zur Vertreterhaftung für Abgabenzückstände der GmbH nicht die Rechtskraft der an die 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). Dass der Masseverwalter in der Prüfungstagsatzung vom 7. 5. 2007 unter anderem die als Konkursforderungen geltend gemachten Haftungsschulden bestritten hat, ist ohne haftungsrechtliche Bedeutung. Über die Richtigkeit dieser Abgabenforderungen ist in den obigen Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zu entscheiden (vgl. § 110 Abs. 3 KO idF vor IRÄG 2010).

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 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 Auskunftsersuchen 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 Abgabenforderungen 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. Der Bw. war im Zeitraum vom 3. 8. 2001 bis zum 30. 12. 2003 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH. Als Vertreter der GmbH war der Bw. für die Entrichtung jener Abgaben verantwortlich, bei denen die GmbH 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 Zahlungstermine in die Zeit seiner Vertretungstätigkeit gefallen sind (Fälligkeit U 2001: 15. 2. 2002; U 2002: 17. 2. 2003; L, DB, DZ 2001: 15. 1. 2002; L, DB, DZ 2002: 15. 1. 2003).

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 Abgabenentrichtung 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).

2.7. Die Einlassung des Bw. im Haftungsverfahren ist aus folgenden Gründen nicht geeignet, ein mangelndes Verschulden an der nicht ordnungsgemäßen Selbstberechnung bzw. Nichtentrichtung der im Spruch der Berufungsentscheidung angeführten Abgabenschuldigkeiten darzulegen:

- a) 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 Sachverhaltsbehauptungen zum Ausdruck gebracht.
- b) Das Berufungsvorbringen, im Zeitraum der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. hätten keine Abgabenrückstände bestanden, entlastet den Bw. ebenfalls nicht, weil in Fällen, in denen im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungen nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt werden, nicht von vornherein davon ausgegangen werden kann, dass der für die GmbH handelnde Vertreter zuvor seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen gesetzmäßig nachgekommen sei (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Aus dem eben dargestellten Vorbringen des Bw. ergeben sich keine Gründe, die ihn daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, nämlich die im Spruch der Berufungsentscheidung angeführten Selbstberechnungsabgaben *im vollen Umfang* offen zu legen und – zu den sich aus §§ 21 Abs. 1 UStG, 79 Abs. 1 EStG, 43 Abs. 1 FLAG und 122 Abs. 7 WKG ergebenden gesetzlichen Fälligkeitsterminen – zu entrichten.
- c) Der steuerliche Vertreter hat in einem Schreiben vom 30. 4. 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat neuerlich die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche bestritten und unter anderem die Behauptung aufgestellt, die oben (unter Punkt 1.1.) angeführten Prüfungsfeststellungen betreffend systematische Umsatzverkürzungen in den von der GmbH betriebenen Lokalen hätten sich in einem gegen den Bw. (und andere Mitangeklagte) geführten gerichtlichen Strafverfahren als „haltlos und falsch“ herausgestellt. In diesem Strafverfahren sei der Bw. vom Vorwurf von Erlösmanipulationen in den Lokalen in Y. und Z. zur Gänze, betreffend das Lokal in X. weitestgehend freigesprochen worden.

Zwar geht es im Haftungsverfahren nicht um ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten des Bw., zumal der Tatbestand der Abgabenhinterziehung ein vorsätzliches Handeln erfordert, während die Vertreterhaftung nach § 9 BAO eine bestimmte Schuldform nicht voraussetzt (vgl. VwGH 18.19.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach bildet das Vorliegen einer strafgerichtlichen Verurteilung keine Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030). Dennoch sei an dieser Stelle auf das Urteil des Landesgerichtes ... vom 26. 2. 2009, ..Hv..., hingewiesen, mit welchem der Bw.

als faktischer Machthaber und Geschäftsführer der GmbH jeweils mehrerer Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und nach §§ 33 Abs. 2 lit. b, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt wurde. Wie dem Urteil zu entnehmen ist, betraf dieser Schulterspruch eine bei der erstschuldnerischen GmbH (im Standort X.) für den Zeitraum 2000 bis 2004 festgestellte Verkürzung an Umsatzsteuer (306.253,95 €), Körperschaftsteuer (333.345,39 €), Kapitalertragsteuer (344.273,88 €), Lohnsteuer (67.745,98 €) und Dienstgeberbeiträgen (10.973,12 €), insgesamt somit 1.062.592,33 €. Der Bw. wurde hiefür nach dem Strafsatz des § 38 Abs. 1 FinStrG zu einer Geldstrafe von 450.000 €, im Uneinbringlichkeitsfall zu einer Ersatzfreiheitsstrafe von zwölf Monaten verurteilt. Gemäß § 43a Abs. 1 StGB wurde die Hälfte dieser Strafe unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen. Lediglich von weiteren Vorwürfen wurde der Bw. gemäß § 214 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes freigesprochen.

Der Oberste Gerichtshof hat diesen Schulterspruch des Bw. (und zweier Mitangeklagter) sowie die betreffenden Strafaussprüche mit Urteil vom 19. 8. 2010, ...Os..., nur deshalb im Grunde des § 281 Abs. 1 Z 1 StPO aufgehoben, weil der Vorsitzende des Schöffengerichtes im Vorverfahren als Vorsitzender der Ratskammer Untersuchungshandlungen getätigt hat, bei denen er funktionell als Untersuchungsrichter tätig wurde, weshalb er vom Hauptverfahren ausgeschlossen war (§ 43 Abs. 2 StPO). Gleichzeitig hat der Oberste Gerichtshof eine neue Hauptverhandlung angeordnet und die Sache an das Landesgericht ... zur neuerlichen Entscheidung verwiesen. Mit Blick auf die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten bleibt somit festzuhalten, dass gegen den Bw. weiterhin der dringende Verdacht besteht, in seiner Eigenschaft als vormaliger Machthaber und Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH Abgaben gewerbsmäßig hinterzogen zu haben. Die vom steuerlichen Vertreter ins Spiel gebrachten Ergebnisse des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens sprechen daher nicht für, sondern gegen den Bw.

d) Im Schreiben vom 30. 4. 2010 wurde weiters eingewendet, das Finanzamt sei bezüglich der Auszahlung von Schwarzlöhnen durch bloße Mutmaßungen zu fiktiven Sachverhaltsfeststellungen gelangt. Auch wenn im Hinblick auf die vom Masseverwalter erhobene Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 20. 3. 2007 im Haftungsverfahren die Richtigkeit der diesbezüglichen Abgabenvorschreibungen nicht zu überprüfen ist (vgl. oben Pkt 2.2.), sei dazu bemerkt, dass mit einem derart allgemeinen Vorbringen die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht in Zweifel gezogen wird. Vielmehr steht aufgrund der umfangreichen Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung fest, dass bei der GmbH beschäftigte Kellner Fixgehälter bezogen und darüber hinaus Umsatzbeteiligungen erhalten haben. Bei Überschreiten eines bestimmten Umsatzes wurde monatlich ein „Bonus“ zusätzlich zum Gehalt ausbezahlt. Diese monatliche Umsatzbeteiligung wurde in den Lohnkonten nicht

erfasst bzw. unversteuert gewährt (vgl. Niederschriften vom 14. 9. 2005 mit M., 15. 9. 2005 mit S., 15. 9. 2005, 4. 10. 2005, 29. 11. 2005 mit D., 13. 10. 2005 mit G., 25. 2. 2003 mit G./R., 25. 2. 2003 mit F.; Bp-Bericht 15. 12. 2006, Tz 18.4; Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. 11. 2006, Tz 2.4). Selbst der vormalige steuerliche Vertreter der GmbH (E.) räumte in einer Stellungnahme vom 15. 5. 2006 gegenüber der Betriebsprüfung „mögliche Unregelmäßigkeiten bei den Löhnen“ ein, wofür er 10 % der bisherigen Nettolohnsumme in Ansatz brachte. Auch der Bw. war im gerichtlichen Strafverfahren zu unversteuerten Lohnzahlungen an Bedienstete der GmbH geständig, gab er doch in der Hauptverhandlung vom 23. 6. 2008 zu Protokoll, die Löhne seien auf dem Lohnzettel gestanden, „den Rest habe ich ausbezahlt“. Weiters bekannte sich die Mitangeklagte K.F. hinsichtlich unversteuerter Bonuszahlungen an Kellner im Lokal in X. für schuldig (vgl. nochmals Urteil LG ..., ..Hv..., S. 24, 31; HV-Protokoll v. 23. 6. 2007, S. 17, HV-Protokoll v. 17. 6. 2008, S 40 f.). Die auf unversteuerte Lohnzahlungen entfallenden Lohnabgaben ergeben sich aus den detaillierten und umfangreichen 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. Mit einer vollkommen substanzlosen Bestreitung des Abgabenanspruches (im Antwortschreiben vom 30. 4. 2010) wird keine Unrichtigkeit der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aufgezeigt.

e) Weiters wurde im Schreiben vom 30. 4. 2010 der Standpunkt vertreten, dem Bw. könne deshalb „keine Verantwortung gemäß § 9 i. V. m. 80 BAO vorgeworfen“ werden, weil er für die von der damals beauftragten Steuerberatungskanzlei durchgeföhrte Lohnverrechnung und die Auszahlung von Löhnen 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 dazu befugten Angestellten vorgenommen worden, die vom Bw. streng kontrolliert und überwacht worden seien.

Dieses Vorbringen ist insofern unverständlich, als Schwarzlohnzahlungen an Dienstnehmer der GmbH und unversteuerte Lohnzahlungen an „Taxitätzer“ nicht der mit der Lohnverrechnung betrauten Steuerberaterkanzlei zur Last zu legen sind, sodass sich die Frage eines Auswahlverschuldens von vornherein nicht stellt. Vielmehr hat der Bw. abgabenrechtliche Pflichten dadurch schulhaft verletzt, dass er Lohnabgaben nicht in vollem Umfang offen gelegt und nicht gesetzmäßig entrichtet hat, sondern bestimmte Lohnbestandteile (Umsatzbeteiligungen) unversteuert ausbezahlt (bzw. durch Angestellte auszahlen lassen) hat. Weshalb der Bw. durch eine gegenüber diesen Personen entfaltete „strenge Überwachungs- und Kontrolltätigkeit“ entschuldigt werden sollte, bleibt unerfindlich.

- f) Der weitere Einwand im Schreiben vom 30. 4. 2010, der Bw. habe nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer auf die Ertrags- und Liquiditätslage der GmbH („insbesondere auf die Zahlung oder Nichtbezahlung von Steuern“) keinen Einfluss mehr gehabt, entschuldigt den Bw. ebenfalls nicht, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, als der Bw. noch GmbH-Geschäftsführer war. Hätte der Bw. der ihm obliegenden 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 haftungsrechtlicher Sicht unmaßgeblich, weil ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft nicht Haftungsvoraussetzung ist.
- g) Dass während der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. keine Abgabenzurückstände zu verzeichnen waren, mag sein. Dieser Umstand ist aber lediglich darauf zurückzuführen, dass dem Finanzamt das Entstehen der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche im Zeitraum der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. noch nicht bekannt war. Bedurfte es doch 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 Innsbruck 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 ihn und andere Personen ist für den Berufungsstandpunkt nichts zu gewinnen.
- h) Die nicht recht verständlichen Ausführungen in der Berufung, eine Benachteiligung des Abgabengläubigers („Quotenverletzung oder Ähnliches“) sei nicht gegeben, gehen völlig 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 Schuldentlastung ausgereicht hätten, hat er selbst nicht behauptet.
- i) Dem nicht näher konkretisierten Berufungseinwand, der Bw. habe sich pflichtgemäß verhalten, „soweit er für abgabenrechtliche Belange überhaupt zuständig“ gewesen sei, lässt sich nicht einmal ansatzweise entnehmen, wer hiefür sonst zuständig gewesen sein könnte. Diesbezüglich genügt die Feststellung, 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 abga-

benrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Bei einer Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten hat der Vertreter die beauftragten Personen so zu überwachen, dass ihm Steuerrückstände nicht verborgen bleiben können (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 13, mwN.)

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

Feststellungen	Jahr	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Dienstgeberzuschlag
Schwarzlöhne an Dienstnehmer der GmbH	2001	22.681,09 €	3.719,57 €	421,55 €
	2002	66.181,56 €	10.941,11 €	1.094,11 €
Unversteuerte Löhne Taxitänzer	2001	689,30 €	450,32 €	51,04 €
	2002	-	-	-
Geschäftsführer- bzw. Konsulentenbezüge	2001	-	4.403,24 €	499,03 €
	2002	-	3.930,58 €	393,06 €
Sachbezug Wohnungen	2001	2.065,67 €	277,81 €	32,10 €
	2002	701,13 €	95,06 €	10,77 €
Sonderzahlungen	2001	2.018,86 €	-	-
	2002	4.865,60 €	-	-

Soweit die haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen die Geschäftsführer- bzw. Konsulentenbezüge der zu je 50 % beteiligten Gesellschafter betreffen, ist zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen, dass die Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers nicht überspannt werden dürfen; von einem Geschäftsführer kann nicht ein dem steuerlichen Fachwissen eines Steuerberaters oder Wirtschaftstreuhänders entsprechender Wissensstand verlangt werden. Ein Geschäftsführer, der einen Steuerberater mit der Lohnverrechnung betraut, darf auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig sind. Da sich weder aus den diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben vom 30. 4. 2010 noch sonst Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der für die Dienstgeberbeitragspflicht der in Rede stehenden Bezüge maßgebliche Sachverhalt dem Steuerberater der GmbH nicht vollständig bekannt gewesen sei, war von einer Haftungsinanspruchnahme des Bw. für diese Abgabenbeträge abzusehen, weil insoweit kein Verschulden des Bw. am Abgabenausfall feststellbar ist, wenn der steuerliche Vertreter der Ansicht war, dass diese Bezüge nicht dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterliegen. Dies gilt sinngemäß auch für die Teilbeträge an Lohnsteuer 2001 (2.018,86 €) und 2002 (4.865,60 €), die daraus resultieren, 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 werden daher folgende Beträge zugrunde gelegt:

Feststellungen	Jahr	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Dienstgeberzuschlag
Schwarzlöhne an Dienstnehmer der GmbH	2001	22.681,09 €	3.719,57 €	421,55 €
Unversteuerte Löhne Taxitänzer	2001	689,30 €	450,32 €	51,04 €
Sachbezug Wohnungen	2001	2.065,67 €	277,81 €	32,10 €
Summen		25.436,06 €	4.447,70 €	504,69 €
Schwarzlöhne an Dienstnehmer der GmbH	2002	66.181,56 €	10.941,11 €	1.094,11 €
Sachbezug Wohnungen	2002	701,13 €	95,06 €	10,77 €
Summen		66.882,69 €	11.036,17 €	1.104,88 €

Die Haftsumme errechnet sich somit wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro	davon 95 % (vgl. oben Punkt 2.4.)
Lohnsteuer	2001	25.436,06 €	24.164,26 €
Dienstgeberbeitrag	2001	4.447,70 €	4.225,31 €
Dienstgeberzuschlag	2001	504,69 €	479,45 €
Lohnsteuer	2002	66.882,69 €	63.538,55 €
Dienstgeberbeitrag	2002	11.036,17 €	10.484,36 €
Dienstgeberzuschlag	2002	1.104,88 €	1.049,64 €
Umsatzsteuer	2001	119.597,32	113.617,45 €
Umsatzsteuer	2002	200.387,54	190.368,16 €

2.9. Die Haftungsinanspruchnahme 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 berechtigte 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 die einzige zur Vertretung der GmbH berufene Person und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Er hat aus den oben dargelegten Gründen die Abgabenzahlungspflicht schulhaft

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 3. Jänner 2011