



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Johannes Patzak, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Johannesgasse 16, vom 21. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14. Jänner 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 14. Jänner 2009 und die Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2009 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Jänner 1999 wurde das über das Vermögen der L-GmbH am 10. September 1998 eröffnete Ausgleichsverfahren eingestellt. Am 13. Februar 2008 wurde der am 21. Jänner 1999 eröffnete Anschlusskonkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2008 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) um Bekanntgabe, ob die Gesellschaft über Mittel verfüge, die die Entrichtung der in Höhe von € 721.928,23 aushaftenden Abgabenrückstände ermöglichen würden. Andernfalls erhalte der Bw. Gelegenheit zu beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Dazu werde um Angabe ersucht, ob in dem

Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen wäre, andere anfallende Zahlungen geleistet worden wären.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 wurde der Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der L-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 336.687,67, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fällig am</i>
Lohnsteuer 06-10/97	70.566,27	17. 11. 1997
Umsatzsteuer 10/97	19.744,78	17. 11. 1997
Lohnsteuer 11/97	13.331,03	15. 12. 1997
Umsatzsteuer 11/97	7.030,37	15. 12. 1997
Lohnsteuer 12/97	12.674,00	15. 01. 1998
Umsatzsteuer 12/97	10.119,84	15. 01. 1998
Lohnsteuer 1997	2.459,39	15. 01. 1998
Lohnsteuer 01/98	12.118,41	16. 02. 1998
Umsatzsteuer 01/98	17.701,43	16. 02. 1998
Lohnsteuer 02/98	10.592,72	16. 03. 1998
Umsatzsteuer 02/98	7.492,93	16. 03. 1998
Lohnsteuer 03/98	12.084,47	15. 04. 1998
Umsatzsteuer 03/98	395,92	15. 04. 1998
Lohnsteuer 04/98	12.308,60	15. 05. 1998
Umsatzsteuer 04/98	8.004,55	15. 05. 1998
Lohnsteuer 05/98	9.680,24	15. 06. 1998
Lohnsteuer 06/98	10.971,78	15. 07. 1998
Umsatzsteuer 06/98	3.175,73	15. 07. 1998
Lohnsteuer 07/98	7.107,69	17. 08. 1998
Umsatzsteuer 07/98	83.497,26	17. 08. 1998
Lohnsteuer 08/98	5.630,26	15. 09. 1998

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

In der dagegen am 21. Jänner 2009 rechtzeitig eingebrauchten Berufung wandte der Bw. ein, dass das Finanzamt Gelegenheit gehabt hätte, die Forderung im Konkursverfahren der Muttergesellschaft L-GmbH&CoKG beim Amtsgericht Charlottenburg anzumelden. Auch wäre er (in Deutschland) in die Insolvenz gekommen. Da das Verfahren mit Restschuldbefreiung aufgehoben worden wäre, wäre er für alle Verbindlichkeiten nicht mehr verantwortlich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass der Umstand, dass die Abgabenschuld des Unternehmens nicht im Insolvenzverfahren der Muttergesellschaft angemeldet worden wäre, nicht die Ausstellung eines Haftungsbescheides für den verantwortlichen Geschäftsführer hindere. Wie hoch die Forderungen der Primärschuldnerin an die Muttergesellschaft gewesen wären, hätte durch den Geschäftsführer festgestellt und von diesem auch im Insolvenzverfahren der

Muttergesellschaft angemeldet werden müssen. Es wäre nicht Aufgabe der Finanzverwaltung gewesen, die Forderungen an andere Gläubiger in deren Insolvenz anzumelden.

Für die Erlassung eines Haftungsbescheides wäre nicht Voraussetzung, dass die Haftungsschuld beim Haftungsschuldner einbringlich wäre. Dass über das Vermögen des Bw. in Deutschland das Insolvenzverfahren eröffnet worden wäre, hindere nicht die Ausstellung des Haftungsbescheides. Auch der Umstand, dass durch leitende Firmenangestellte in Österreich der Konkurs verursacht worden wäre, enthebe den Geschäftsführer nicht von der Verpflichtung der rechtzeitigen Abgabenentrichtung.

Gemäß § 22 GmbHG hätten die Geschäftsführer zu sorgen, dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsysteem geführt werde, das den Anforderungen des Unternehmens entspreche. Auf Grund der Bestimmung des § 25 GmbHG wären die Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns anzuwenden. Auch das Fehlverhalten der Angestellten der Gesellschaft hätte der Bw. als Geschäftsführer zu verantworten.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 25. September 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass am 5. Dezember 2003 über das Vermögen des Bw. das Privatinsolvenzverfahren eröffnet worden wäre. Mit Beschluss vom 5. Dezember 2006 des Amtsgerichtes Charlottenburg wäre nach rechtskräftiger Ankündigung der Restschuldbefreiung und Abhaltung des Schlusstermines das Insolvenzverfahren aufgehoben worden. Gemäß Verordnung 1346/2000 über Insolvenzverfahren (EuInsVO) wäre eine allfällige Forderung des Finanzamtes in die Restschuldbefreiung gefallen. Wegen der direkten nationalen Anwendung der EuInsVO wäre der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Anspruch daher gemäß EuInsVO vom Beschluss des Amtsgerichtes Charlottenburg vom 5. Dezember 2006 umfasst und bestehe somit nicht mehr.

Da die Geltendmachung der Haftung eine Einhebungsmaßnahme wäre, wäre sie daher nur innerhalb der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO zulässig, wonach das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden wäre, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe, verjähre. Da es sich bei den dem Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 zu Grunde liegenden Abgabenverbindlichkeiten um Lohn- und Umsatzsteuer aus den Jahren 1997 und 1998 handle, wäre die absolute Verjährung gemäß § 209 BAO somit längstens am 1. Jänner 2009 eingetreten, weshalb die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides rechtswidrig erfolgt wäre.

Die Abgabenbehörde hätte die Verjährung in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten gehabt (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173). Zudem sehe § 224 Abs. 3 BAO vor, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung zur Festsetzung der Abgabe (im gegenständlichen Fall am 1. Jänner 2009) nicht mehr zulässig wäre (Bedachtnahme auf die Bemessungsverjährung im Einhebungsrecht, vgl. AÖF 1995/213). Entgegen dieser Bestimmung hätte die Abgabenbehörde am 14. Jänner 2009 den Haftungsbescheid erlassen. Da die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren keiner Unterbrechung unterliege, wäre der Anspruch verjährt und der Haftungsbescheid aufzuheben.

Die von der Behörde angenommene Pflichtverletzung wäre nicht schulhaft erfolgt, weil der Bw. auf Grund seiner oft länger dauernden Auslandsaufenthalte Herrn Ing. H.L. als dessen Vertreter eingesetzt hätte. Dieser hätte dem Bw. laufend berichten, Belege übermitteln sowie für die einzelnen Bauvorhaben die Zustimmung des Bw. einholen müssen. Dieser Verpflichtung wäre der Vertreter vorsätzlich nicht nachgekommen, indem er Geschäftsbücher oder Aufzeichnungen zu führen unterlassen bzw. so geführt hätte, dass ein Überblick über die wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bzw. Kontrollmaßnahmen seitens des Bw. nicht möglich gewesen wären. Mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 30. Oktober 2001 wäre Herr Ing. L. gemäß § 159 StGB zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr verurteilt worden.

Zwar könnte sich der Geschäftsführer einer GmbH schon deswegen nicht von der Haftung befreien, indem er nachweise, auf Grund von Verfehlungen seiner mit den Agenden der Abgabenentrichtung betrauten Mitarbeiter an der vollständigen und ordnungsgemäßen Entrichtung von Abgaben gehindert gewesen zu sein, weil ein Mindestmaß an Überwachung des mit der Ausführung dieser Belange betrauten und angestellten Personals für den alleinverantwortlichen Geschäftsführer verlangt werden müsse.

Dies gelte jedoch nicht für den Fall von vorsätzlich begangenen strafbaren Handlungen seitens der Angestellten. Denn nur die schuldhafte und ihm vorwerfbare Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten berechtige zur Haftungsinanspruchnahme des Bw.

Das Finanzamt hätte es zudem unterlassen, dem Bw. hinsichtlich der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenverbindlichkeiten die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben, wodurch sein Recht auf Parteiengehör verletzt worden wäre. Hätte er dazu die Möglichkeit gehabt, hätte der Bw. nachvollziehbar darlegen können, dass die einkommen- und umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen, auf die sich die Abgabenbescheide für den Zeitraum 10/1997 bis 05/1998 stützen würden, nicht den tatsächlichen Umsätzen und Erträgen ent-

sprochen hätten, weshalb die behauptete Haftung zumindest der Höhe nach nicht zu Recht bestehen.

Die Berufung vom 21. Jänner 2009 richte sich auch gegen die dem Bw. bislang nicht zugestellten Steuerbescheide der Primärschuldnerin. Die Behörde hätte es auch verabsäumt, die auf Grund des Verfahrens des Landesgerichtes für Strafsachen Wien evidenten Unregelmäßigkeiten und unvollständigen Aufzeichnungen über getätigte Umsätze und erzielte Einkommen als Anlass zu nehmen, um Erhebungen über die Richtigkeit dem Grunde und der Höhe nach anzustellen.

Mit Berufungsentscheidung vom 10. Dezember 2010 gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung zum Teil Folge und setzte den Haftungsbetrag auf € 335.219,10 herab. Begründend wurde ausgeführt, dass zufolge des sich über einen Zeitraum von zehn Jahren erstreckenden Insolvenzverfahrens eine Einhebungsverjährung nicht vorliege. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass das in Deutschland (2003-2006) über das Vermögen des Bw. abgeföhrte Privatinsolvenzverfahren auf Grund des für die Entstehung der Steuerschuld konstitutiven Haftungsbescheides, der erst lange danach (2009) erlassen worden wäre, sowie mangels Feststehens der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin (Konkurs erst 2008 aufgehoben) im Rahmen des Ermessens keine Berücksichtigung finden könne.

Mit Schreiben vom 25. Jänner bzw. 22. Februar 2010 brachte der Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ein, der mit Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2010/16/0014, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit aufhob. Darin stellte der VwGH fest, dass entgegen der Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Rahmen des Ermessens die Inanspruchnahme zur Haftung im Rahmen des Ermessens betragsmäßig an der im Privatkonskurs erzielten Quote zu orientieren gewesen wäre (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Der unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben 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.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist die Bestimmung des § 209 BAO über die absolute Verjährung des Rechtes auf Festsetzung einer Abgabe für die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht anzuwenden, da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Einhebungsmaßnahme handelt, für die ausschließlich die Bestimmungen der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO zu berücksichtigen sind (VwGH 6.8.1996, 93/17/0093). Dies

kann auch nicht aus § 238 Abs. 1 BAO geschlossen werden, da mit dem Passus „keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe“ lediglich zum Ausdruck gebracht wird, dass im Falle wesentlich späterer Abgabenfestsetzung einer bereits davor fällig gewesenen Abgabe (wie zB die Umsatzsteuer und die Lohnsteuer) die Einhebungsverjährung, obwohl die Frist des § 238 Abs. 1 BAO unter Umständen bereits abgelaufen wäre, nicht früher eintreten kann als die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Abgabe.

Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides ist gemäß § 224 Abs. 3 BAO nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht zulässig.

Auch kann aus § 224 Abs. 3 BAO nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmungen der absoluten Festsetzungsverjährung in jedem Fall auf die Geltendmachung der Haftung anzuwenden wären, da dies nur auf den – hier nicht gegebenen - Fall zutrifft, dass eine bescheidmäßige festzusetzende Abgabe noch nicht festgesetzt und daher erst mit dem Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht wurde. Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber bei den haftungsverfangenen Abgaben (Umsatz- und Lohnsteuer) um von der Gesellschaft gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird jedoch durch die Selbstbemessung die Rechtswirkung der Abgabenfestsetzung geschaffen (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0039), wodurch der Abgabenanspruch daher bereits vor der Haftungsanspruchnahme geltend gemacht wurde und sohin nicht mehr der Festsetzungsverjährung unterliegt.

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 Zahlungs erleichterung 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.

Durch die Anmeldung einer Forderung im Ausgleichsverfahren wird ihre Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 AO während der Dauer des Verfahrens und, wenn dieses aufgehoben wird, bis zum Ablauf der im Ausgleich für die letzte Zahlung bestimmten Frist unterbrochen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird die Verjährung der angemeldeten Forderung gemäß § 9 Abs. 1 KO 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.

Da das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der L-GmbH am 10. September 1998 eröffnet und der (am 21. Jänner 1999 eröffnete) Anschlusskonkurs erst am 13. Februar 2008 aufgehoben wurde, konnte zufolge der gemäß § 9 Abs. 1 AO und KO eingetretenen

Unterbrechung der Einhebungsverjährung diese für die in den Jahren 1997 und 1998 fälligen Ausgleichs- bzw. Konkursforderungen noch nicht eingetreten sein, zumal der Vorhalt vom 19. Juni 2008 und der Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2009 Unterbrechungshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO darstellten, die die Einhebungsverjährung wiederum unterbrachen, weshalb die Fünfjahresfrist des § 238 Abs. 1 BAO neu zu laufen begann.

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 eingebbracht 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 der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20. Jänner 1999 das über das Vermögen der L-GmbH am 10. September 1998 eröffnete Ausgleichsverfahren eingestellt und der am 21. Jänner 1999 eröffnete Anschlusskonkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger am 13. Februar 2008 aufgehoben wurde.

Der Bw. war laut Firmenbucheintragung seit 3. Februar 1978 alleiniger Geschäftsführer der L-GmbH und damit zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugt. Unbestritten ist auch, dass dem Bw. in dieser Funktion 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.

Von ihm wird jedoch bestritten, dass die Pflichtverletzung der nicht (vollständig) entrichteten Abgabenschuld schuldhaft erfolgt wäre, weil er auf Grund seiner oft länger dauernden Auslandsaufenthalte einen Mitarbeiter der Gesellschaft als seinen Vertreter eingesetzt hätte und dieser vorsätzlich der übernommenen Verpflichtung, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, nicht nachgekommen wäre.

Die vom Bw. selbst zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich der Geschäftsführer einer GmbH schon deswegen nicht von der Haftung befreien kann, indem er nachweist, auf Grund von Verfehlungen seiner mit den Agenden der Abgabenentrichtung betrauten Mitarbeiter an der vollständigen und ordnungsgemäßen Entrichtung von Abgaben gehindert gewesen zu sein, weil ein Mindestmaß an Überwachung des mit der Ausführung dieser Belange betrauten und angestellten Personals für den alleinverantwortlichen Geschäftsführer verlangt werden muss (VwGH 2.7.1985, 82/14/0309), ist entgegen seiner Rechtsansicht auch im Falle von vorsätzlich begangenen Straftaten anzuwenden, da bei Betreuung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten die Haftung auch bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten besteht (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 10.2.1981, 1729/80).

Im gegenständlichen Fall wurden aber die rückständigen Abgaben ordnungsgemäß gemeldet, weshalb der Einwand der nicht geführten Aufzeichnungen nicht zielführend sein kann, da ein Blick auf das Abgabenkonto gezeigt hätte, dass der abgabenrechtlichen Zahlungsverpflichtung nicht entsprochen wurde.

Darüber hinaus liegt ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer (vor der Übernahme seiner Funktion oder während dessen) 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, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Dem Vorbringen des Bw., dass ihm keine Möglichkeit eingeräumt worden wäre, zu den Abgabenverbindlichkeiten Stellung zu nehmen, da die Bemessungsgrundlagen nicht den tatsächlichen Umsätzen und Erträgen entsprochen hätten, muss hinsichtlich der mit Abgabenbescheid festgesetzten Lohnsteuer 06-10/1997 und der Umsatzsteuern 03/98, 04/98 und 06/98 entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beru-

fungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Ver- schuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Eine solche Berufung nach § 248 BAO wurde allerdings innerhalb der gegen den Haftungsbe- scheid zustehenden Berufungsfrist nicht erhoben.

Hinsichtlich der übrigen gemeldeten und nicht bescheidmäßig festgesetzten Selbstbemes- sungsabgaben wäre dieser Einwand zwar grundsätzlich geeignet, eine Überprüfung der Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben herbeizuführen, da diesfalls mangels Bescheides keine Bindungswirkung bestehen kann. Allerdings wurde im Vorlageantrag lediglich lapidar auf diesen Umstand verwiesen, ohne dazu nähere Erläuterungen vorzubringen, die eine Abänderung aber erst ermöglichen würden. Da zu deren Ausführung der Bw. im Instanzenzug jedoch ausreichend Gelegenheit hatte, kann ihm dieser Einwand nicht zum Erfolg verhelfen.

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 brachte 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 haftungsgegen- ständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

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 Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Da dazu vom Bw. keinerlei Vorbringen erstattet wurde, bestand für die Abgabenbehörde auch keine amtswegige Ermittlungspflicht.

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.

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), wäre die mittlerweile reduzierte Umsatzsteuer 10/97 - derzeit - mit einem Betrag von € 16.398,97 anzusetzen.

Infolge der schuldhafte 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.

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO durch Geltendmachung dieser Haftung § 224 Abs. 1 BAO zu Gesamtschuldndern.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Dem Einwand des Bw., dass das über sein Vermögen in Deutschland am 5. Dezember 2003 eröffnete Privatinsolvenzverfahren mit Ankündigung der Restschuldbefreiung am 5. Dezember 2006 beendet worden wäre, weshalb der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Abgabenanspruch nicht mehr bestehe, ist zu entgegnen, dass die Haftungsinanspruchnahme, die nach § 7 Abs. 1 BAO iVm § 224 Abs. 1 BAO erst durch die Erlassung des Haftungsbe-

scheides dem davor nur potenziell Haftungspflichtigen gegenüber konstitutiv die Entstehung der Haftungsschuld begründet, erst am 14. Jänner 2009, daher lange nach Abschluss des Insolvenzverfahrens erfolgt ist. Eine Anmeldung im Privatkonkurs konnte daher mangels bestehender Abgabenschuld nicht erfolgen, weshalb auch evident ist, dass die Haftungsschuld zu keinem Zeitpunkt eine Insolvenzforderung und daher auch nicht von der Restschuldbefreiung umfasst sein konnte.

Da jedoch der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf seine Erkenntnisse vom 5.7.2004, 2002/14/0123, sowie vom 23.1.1997, 95/15/0173, in seinem die gegenständliche Berufungsentscheidung vom 10.12.2009, RV/4066-W/09, aufhebenden Erkenntnis vom 24.6.2010, 2010/16/0014, feststellte, dass im Rahmen des Ermessens die Inanspruchnahme zur Haftung betragsmäßig an der im Privatkonkurs erzielten Quote zu orientieren gewesen wäre, obwohl in den beiden erstgenannten Erkenntnissen für die Ermessensübung dezidiert das Vorliegen der Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches, nämlich die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters, vor der Konkurseröffnung voraussetzt wurde, was aber auf Grund der Eröffnung des Privatinsolvenzverfahrens im Jahr 2003 und des erst im Jahr 2008 aufgehobenen Konkursverfahrens der Gesellschaft unzweifelhaft nicht gegeben ist, wird im nunmehr neu zu bemessenden Haftungsbetrag auf die Entscheidung des VwGH vom 24.6.2010, 2010/16/0014, ungeachtet der dagegen vorgebrachten Bedenken auf Grund der bestehenden materiellen Bindung Bedacht zu nehmen sein.

Da nach den Angaben des Bw. in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde das deutsche Privatinsolvenzverfahren im Jahr 2006 mit der Einleitung des Abschöpfungsverfahrens, das nach § 278 der deutschen InsO sechs Jahre, daher noch bis zum Jahr 2012 andauert und bei dem naturgemäß erst danach eine erzielte Konkursquote festehen kann, abgeschlossen wurde, stehen somit noch Ermittlungen hinsichtlich der letztlich sich ergebenden Konkursquote aus, weshalb der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster instanz aufzuheben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2010