



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Mitglieder Dr. B, Dr. C und Mag. D im Beisein des Schriftführers E über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. H., vom 23. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. März 2007 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und § 80 BAO nach der am 12. Mai 2010 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird wie folgt eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	11/2005	529,44
Dienstgeberbeitrag	11/2005	1.728,97
Dienstgeberzuschlag	11/2005	169,05
Säumniszuschlag 1	2005	248,56
Säumniszuschlag 1	2005	397,31
Umsatzsteuer	2004	333,33
Körperschaftsteuer	2004	273,00
Umsatzsteuer	11/2005	12.618,86
Lohnsteuer	12/2005	1.268,55
Dienstgeberbeitrag	12/2005	693,44
Dienstgeberzuschlag	12/2005	67,80
Körperschaftsteuer	1-3/2006	437,00
Umsatzsteuer	12/2005	3.172,94
Säumniszuschlag 1	2005	59,41
Säumniszuschlag 1	2005	63,10
Säumniszuschlag 1	2005	54,28
Säumniszuschlag 1	2005	54,62
Säumniszuschlag 1	2006	252,38

Säumniszuschlag 1	2006	143,46
Stundungszinsen	2006	225,91
Körperschaftsteuer	4-6/2006	437,00
Umsatzsteuer	3/2006	7.021,82
Lohnsteuer	4/2006	1.335,81
Dienstgeberbeitrag	4/2006	831,12
Dienstgeberzuschlag	4/2006	81,27
Summe		32.498,43

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (Bw.) und M. waren ab 30. 9. 2004 Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 3. 9. 2004 errichteten T-GmbH, deren Geschäftsgegenstand die Ausübung des Baumeistergewerbes war.

Mit Abtretungsvertrag vom 2. 6. 2006 traten der Bw. und M. ihre Geschäftsanteile an der GmbH, an der sie je zur Hälfte beteiligt waren, an J. um den Abtretungspreis von jeweils 1 Euro ab. Mit Gesellschafterbeschluss vom gleichen Tag wurden der Bw. und M. als Geschäftsführer der GmbH abberufen; zur Geschäftsführerin wurde J. bestellt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ... vom 21. 5. 2007 wurde ein Antrag des Finanzamtes Innsbruck vom 18. 8. 2006 auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH mangels Vermögens abgewiesen (§ 71b KO). Nach der Abweisung weiterer Konkursanträge anderer Gläubiger wurde die GmbH am 30. 1. 2008 infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht (§ 40 FBG).

1.2. Mit Schreiben vom 20. 2. 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der GmbH folgende Abgabenschulden unberichtigt aushafteten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	10/2005	1.678,42
Lohnsteuer	11/2005	2.730,86
Dienstgeberbeitrag	11/2005	1.728,97
Dienstgeberzuschlag	11/2005	169,05
Säumniszuschlag 1	2005	248,56
Säumniszuschlag 1	2005	397,31
Umsatzsteuer	2004	333,33
Körperschaftsteuer	2004	273,00
Umsatzsteuer	11/2005	12.618,86
Lohnsteuer	12/2005	1.268,55
Dienstgeberbeitrag	12/2005	693,44
Dienstgeberzuschlag	12/2005	67,80
Körperschaftsteuer	1-3/2006	437,00
Umsatzsteuer	12/2005	3.172,94

Säumniszuschlag 1	2005	59,41
Säumniszuschlag 1	2005	63,10
Säumniszuschlag 1	2005	54,28
Säumniszuschlag 1	2005	54,62
Säumniszuschlag 1	2006	252,38
Säumniszuschlag 1	2006	143,46
Stundungszinsen	2006	225,91
Körperschaftsteuer	4-6/2006	437,00
Umsatzsteuer	3/2006	7.021,82
Lohnsteuer	4/2006	1.335,81
Dienstgeberbeitrag	4/2006	831,12
Dienstgeberzuschlag	4/2006	81,27
Summe		36.378,27

Dazu wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft obliegen sei. Da die gegenständlichen Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenstands davon ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse der Bw. den Nachweis erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei

Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

1.3. Im Antwortschreiben vom 13. 3. 2007 äußerte sich der Rechtsvertreter des Bw. dahingehend, dass der Bw. und M. ihre Geschäftsanteile an der GmbH am 2. 6. 2006 an J. abgetreten hätten und als Geschäftsführer abberufen worden seien. Eine „detaillierte Rekonstruktion“ werde dadurch erschwert, dass die ehemaligen Geschäftsführer der Gesellschaft keine Unterlagen mehr hätten und J. unbekannten Aufenthaltes sei.

Im Juni 2006 hätten sich die Verbindlichkeiten der GmbH einschließlich der Abgabenschulden auf insgesamt 371.000 € belaufen. Diesen Verbindlichkeiten seien offene Forderungen von 200.000 € und Haftrücklässe in Höhe von zirka 30.000 € gegenübergestanden. Bei einem durchschnittlichen Jahresumsatz der Gesellschaft von 700.000 € sei im Juni 2006 nicht von einer insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung der Gesellschaft auszugehen gewesen.

Laut Abtretungsvertrag vom 2. 6. 2006 habe J. sowohl die Geschäftsanteile als auch die Geschäftsführung mit allen Rechten und Pflichten übernommen, „woraus auch der eklatant niedrige Abtretungspreis abzuleiten“ sei. Da J. die GmbH nach dem Erwerb der Geschäftsanteile offensichtlich „systematisch ausgeplündert“ und bestehende Verbindlichkeiten generell vernachlässigt habe, sei kein Verschulden „der beiden Verdächtigen“ zu erkennen.

Im Übrigen seien vor der Abtretung der Gesellschaftsanteile sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Die Beschaffung diesbezüglicher Bescheinigungsmittel sei allerdings durch die oben dargelegten Umstände erschwert. Vor der Anteilsabtretung sei beabsichtigt gewesen, mit den Forderungseingängen und den „weiters erzielten Umsätzen“ eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger, notfalls im Wege eines Ausgleichs herbeizuführen. Diesbezügliche Zusagen und Versprechungen der J. hätten sich jedoch als unwahr herausgestellt. Es werde die Bereitschaft bekundet, an diesbezüglichen Erhebungen mitzuwirken und zur Aufklärung des wahren Sachverhaltes beizutragen.

1.4. Mit Bescheid vom 20. 3. 2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung für die oben angeführten Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 36.378,27 € heran. Der Bw. sei gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, für die Abgabenentrichtung der GmbH Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH hin.

1.5. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 23. 4. 2007 machte der Rechtsvertreter des Bw. unrichtige Sachverhaltsfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend. Die Annahme des Finanzamtes, die Abgabenschulden seien bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlich, reiche für eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht aus. Vielmehr müssten Vollstreckungsversuche erfolglos verlaufen sein.

Aufgrund der Abtretung der Geschäftsanteile und der Abberufung der ehemaligen Geschäftsführer von ihrer Funktion sei diesen ab dem 2. 6. 2006 die Kontrolle über das Unternehmen der GmbH entzogen worden. Im Abtretungszeitpunkt hätten vitale Buchforderungen in Höhe von 200.000 € und einbringliche Haftrücklässe im Betrag von 30.000 € bestanden. Da die GmbH bis zur Abtretung einen durchschnittlichen Jahresumsatz von 700.000 € erzielt habe, sei im Juni 2006 keine insolvenzrechtlich maßgebliche Überschuldung gegeben gewesen. Auf der Basis dieser Eckdaten wäre auch eine jederzeitige Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten der Gesellschaft gewährleistet gewesen. Da dem Bw. nicht vorgeworfen werden könne, dass J. als geschäftsführende Alleingesellschafterin der GmbH Aktiva abgezogen und Passiva stehen gelassen habe, sei dem Bw. „ein Mitverschulden nicht zuzurechnen“. Dem Haftungsbescheid, der nur „Textbausteine“ enthalte, seien keine diesbezüglichen Feststellungen zu entnehmen.

1.6. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. 6. 2007 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der maßgebenden Gesetzesbestimmungen wurde ausgeführt, dass das Finanzamt bereits im August 2006 einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH gestellt habe. Dieser Antrag sei vom Landesgericht ... wohl deshalb erst am 21. 5. 2007 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden, weil die Geschäftsführerin J. wiederholt nicht zur Eröffnungstagsatzung erschienen sei. Am 7. 3. 2007 habe J. vor dem Bezirksgericht G. zu Protokoll gegeben, dass die Geschäftstätigkeit der GmbH im August 2006 eingestellt worden sei. Die Verbindlichkeiten der GmbH hätten zirka 300.000 € betragen, die Forderungen an einen namentlich nicht genannten Bauträger zirka 50.000 €. Nach den weiteren Angaben der J. bei ihrer gerichtlichen Einvernahme sei das Anlagevermögen der GmbH (fünf Autos, Maschinen) „über Nacht verschwunden“. Somit sei im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Bw. von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der GmbH auszugehen gewesen.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung sei die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Zu diesen Pflichten gehörten vor allem die Abgabenentrichtung aus den vom Vertreter verwalteten Mitteln, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen. Für die GmbH seien weder Umsatzsteuervoranmeldungen rechtzeitig abgegeben noch Lohnabgaben termingerecht gemeldet worden. Im Jänner 2006 habe die GmbH Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungen) beantragt. Zwar seien die vom Finanzamt

bewilligten Raten während der Vertretungstätigkeit des Bw. entrichtet worden, doch seien von der Ratenvereinbarung nicht umfasste laufende Abgaben weder pünktlich gemeldet noch zur Gänze entrichtet worden. Auf diese Weise sei bis zum Ausscheiden des Bw. aus der Gesellschaft ein Rückstand in Höhe von 36.378,27 € aufgelaufen. Da die Haftung ausschließlich Abgaben betreffe, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit des Bw. gefallen sei, könne sich der Bw. nicht erfolgreich darauf stützen, dass J. die Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten übernommen, aber die Verbindlichkeiten der Gesellschaft vernachlässigt habe. Die Abtretung der Geschäftsanteile an J. befreie den Bw. nicht von der Haftung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen sei. Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen, weil in der Regel nur er jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der vertretenen Gesellschaft habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Dem Vertreter obliege die konkrete Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden seien (Ritz, BAO³, § 9 Tz 22).

Fehlten liquide Mittel zur Abgabenentrichtung, sei dem Vertreter keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung anzulasten. Verfüge die Gesellschaft über (wenn auch unzureichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Schuldentilgung die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht aus (Ritz, BAO³, § 9 Tz 27).

Der Bw. habe vorgebracht, er könne einen Nachweis dafür, dass vor der Abtretung der Geschäftsanteile an J. alle Gläubiger gleich behandelt worden seien, nicht erbringen, weil dem Bw. keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden und er den Aufenthaltsort von J. nicht kenne. Dies sei „erstaunlich“, weil der Bw. die nach wie vor aktuelle Adresse der J. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. 3. 2007 selbst angeführt habe. Da kein Nachweis für eine Gläubigergleichbehandlung erbracht worden sei, sei der Bw. für die aushaftenden Abgabenschulden der GmbH zur Gänze zur Haftung heranzuziehen.

1.7. Mit Schreiben vom 27. 7. 2007 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ausgeführt wurde, dass der Bw. mit seinem Rechtsvertreter noch keine Rücksprache gehalten habe. Eine Begründung werde daher bis

zum 31. 8. 2007 nachgereicht. Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Beauftragssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die für den 12. 5. 2010 anberaumte mündliche Verhandlung wurde in Abwesenheit des Bw. durchgeführt, weil er und sein Vertreter der Verhandlung trotz ordnungsgemäßer Ladung ferngeblieben sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Voraussetzung für die 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. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236).

2.2. Der Bw. wendet sich zunächst gegen die Feststellung des Finanzamtes, die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten seien bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlich. Nach herrschender Auffassung liegt Uneinbringlichkeit etwa vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären, oder wenn ein Konkursantrag mangels Kostendeckung abgewiesen wird (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 5, mwN).

Wie eingangs erwähnt, hat das Finanzamt am 18. 8. 2006 beim Landesgericht ... einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH eingebracht, weil sämtliche

Versuche, den Abgabenzurückstand in Höhe von 36.378,27 € im Exekutionswege einbringlich zu machen, ohne Erfolg geblieben sind. Obwohl das Finanzamt mehrere Monate mit Zwangsvollstreckung gegen die GmbH vorgegangen ist und im Jänner und April 2010 noch Zahlungs erleichterungen (Ratenzahlungen) bewilligt hat, wurde keine (wesentliche) Reduzierung des Abgabenzurückstandes erreicht. Das Konkursgericht hat den Konkursantrag des Finanzamtes am 21. 5. 2007 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und wurde die GmbH in weiterer Folge wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Somit steht für den Unabhängigen Finanzsenat, der seiner Entscheidung die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen hat, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest (vgl. VwGH 31.5.2006, 2006/13/0022; VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

2.3. Die Fälligkeitstermine der Abgabenschuldigkeiten liegen zwischen dem 15. 12. 2005 (USt 10/2005; LSt, DB, DZ 11/2005) und dem 15. 5. 2006 (KöSt 4-6/2006; USt 3/2006; LSt, DB, DZ 4/2006). Unstrittig ist, dass der Bw. in diesem haftungsrelevanten Zeitraum Geschäftsführer der GmbH war. Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit der J. fiel, sind in der Haftsumme nicht enthalten.

Der Bw. verweist zu seiner Entlastung auf den Vertrag vom 2. 6. 2006, mit welchem er und M. sämtliche Geschäftsanteile an der GmbH an J. abgetreten haben. Der Bw. steht auf dem Standpunkt, J. habe sowohl die Geschäftsanteile als auch die Geschäftsführung der Gesellschaft mit allen Rechten und Pflichten übernommen. Ab dem 2. 6. 2006 sei J. zur alleinigen Vertretung der GmbH befugt gewesen. Da sie ihre Stellung als alleinige Machthaberin dazu benutzt habe, die Gesellschaft „systematisch auszuplündern“, indem sie Aktiva abgezogen und Passiva stehen gelassen habe, treffe den Bw. kein Verschulden am Abgabenzurückstand.

Falls mit diesem Vorbringen zum Ausdruck gebracht werden soll, J. habe mit dem Erwerb der Geschäftsanteile die Zahlungspflicht für die Abgabenschulden der GmbH vertraglich übernommen, so ist der Bw. an den Inhalt des Abtretungsvertrages zu erinnern. Danach hat er seinen Geschäftsanteil „mit allen Rechten und Pflichten, mit Ausnahme aller Bankverbindlichkeiten sowie BUAK und andere Kassen“ abgetreten. J. hat diesen Geschäftsanteil „mit allen Rechten und Pflichten, mit Ausnahme aller Bankverbindlichkeiten sowie BUAK und andere Kassen“ übernommen. Von einer zivilrechtlichen Verpflichtung der J., die Abgaben der GmbH zu tragen, kann somit keine Rede sein. Für den Bw. wäre aber selbst dann nichts gewonnen, wenn J. im Zuge des Anteilserwerbes die Abgabenzahlungspflicht übernommen hätte. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Verpflichtung eines Dritten gegenüber einer Gesellschaft oder dem Geschäftsführer, die rückständigen

Abgaben zu entrichten, keinen Einfluss auf den Haftungstatbestand des § 9 BAO (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0201; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Der Einwand, dem Bw. sei aufgrund seiner Abberufung als Geschäftsführer mit Wirkung vom 2. 6. 2006 die Kontrolle über das Unternehmen der GmbH entzogen worden, ist ebenfalls nicht geeignet, ihn von der Haftung zu befreien. Der Bw. wurde ausschließlich zur Haftung für solche Abgaben herangezogen, die in jenem Zeitraum fällig geworden sind, in welchem er als Vertreter der GmbH für die Abgabenentrichtung verantwortlich war. Hat der Bw. die ihm als Geschäftsführer obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der während seiner Funktionsperiode fällig gewordenen Abgaben schuldhaft verletzt, so treffen ihn die Haftungsfolgen auch für später – erst nach Beendigung seiner Vertretungstätigkeit – eintretende Abgabenausfälle (vgl. Stoll, BAO, 134; Ritz, BAO³, § 9 Tz 26).

2.4. Auf die vom Bw. mehrfach aufgeworfene Frage, ob im Zeitpunkt der Abtretung der Geschäftsanteile an J. eine insolvenzrechtlich relevante Überschuldung der GmbH erkennbar gewesen sei, ist im Haftungsverfahren nicht einzugehen, weil die Einhaltung anderer als abgabenrechtlicher Verpflichtungen – etwa die Pflicht, rechtzeitig im Sinne des § 69 KO einen Konkursantrag zu stellen – aus haftungsrechtlicher Sicht bedeutungslos ist (vgl. VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085).

2.5. In der Berufung wurde weiters ausgeführt, der durchschnittliche Jahresumsatz der GmbH habe zirka 700.000 € betragen. Im Zeitpunkt der Anteilsabtretung hätten werthaltige Forderungen im Gesamtbetrag von 200.000 € und Haftrücklässe in Höhe von zirka 30.000 € bestanden. Somit sei eine „jederzeitige“ Begleichung „sämtlicher“ Verbindlichkeiten gewährleistet gewesen.

Mit diesem Vorbringen gibt der Bw. einerseits selbst eine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht zu erkennen, wenn Abgaben offen geblieben sind, obwohl die GmbH Umsätze erzielt hat, deren Höhe nach allgemeiner Erfahrung darauf schließen lässt, dass der Gesellschaft entsprechende Mittel zugeflossen sind. Andererseits durfte sich der Bw. als für die Abgabenentrichtung verantwortlicher Geschäftsführer nicht darauf verlassen, dass nach Beendigung seiner Vertretungstätigkeit bei der Gesellschaft eventuell noch Mittel zur Begleichung von schon während seiner Vertretungstätigkeit entstandenen Abgabenschulden eingehen würden.

Zwar wäre auch J. ab dem Zeitpunkt ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin verpflichtet gewesen, die vor ihrer Bestellung fällig gewordenen, vom Bw. nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten nach Maßgabe der vorhandenen Mittel (zumindest anteilig) zu entrichten (vgl. VwGH 17.12. 2002, 98/17/0250). Durch ein allenfalls später hinzugetretenes Mitverschulden der J. am Abgabenausfall würde aber ein vorangegangenes Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht beseitigt. Im Übrigen ist ein solches Mitverschulden

nicht zu erkennen, gab doch J. bei ihrer Einvernahme vor dem Bezirksgericht G. am 7. 3. 2007 an, dass die GmbH nur eine Forderung gegenüber einem nicht näher bezeichneten Tiroler Bauträger gehabt habe. Diese eineinhalb Jahre alte Forderung in Höhe von 45.000 bis 50.000 € war aber aus damaliger Sicht der J. nur bedingt („vielleicht“) realisierbar.

2.6. Weiters brachte der Bw. vor, dass vor der Anteilsabtretung beabsichtigt gewesen sei, mit Forderungseingängen und „weiters erzielten Umsätzen“ alle Gesellschaftsgläubiger gleichmäßig, gegebenenfalls in einem Ausgleichsverfahren zu befriedigen. Diesbezügliche Zusagen seien aber von J. nicht eingehalten worden.

Auch dieses Vorbringen entlastet den Bw. nicht, weil dem Gleichbehandlungsgrundsatz weder durch die bloße Absicht, mit künftig eingehenden Mitteln alle Gläubigeransprüche gleichmäßig zu befriedigen, noch durch ein angestrebtes Ausgleichsverfahren entsprochen wird. Entscheidend ist vielmehr, ob der Vertreter die zu den jeweiligen Abgabenfälligkeit vorhandenen Mittel zur anteiligen Schuldentlastung verwendet hat.

2.7. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. 3. 2007 wurde schließlich eine Gleichbehandlung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger „vor erfolgter Abtretung“ behauptet, womit wohl zum Ausdruck gebracht werden soll, dass eine Gleichbehandlung nicht bloß beabsichtigt war, sondern der Abgabengläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben tatsächlich nicht schlechter als andere Gläubiger gestellt worden sei, indem eine verhältnismäßige Befriedigung aller Gläubigeransprüche erfolgt sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers im Haftungsverfahren nicht, dass die Abgabenbehörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. z. B. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151). Der Verwaltungsgerichtshof hat aber auch wiederholt ausgesprochen, dass ein derart allgemein gehaltenes Vorbringen, sämtliche Gläubiger seien gleich behandelt worden, nicht geeignet ist, ein fehlendes Verschulden am Abgabenausfall darzulegen. Mit einem solchen Vorbringen wird auch keine Ermittlungspflicht der Behörde im Hinblick auf das Fehlen eines Verschuldens i. S. d. § 9 BAO ausgelöst. Dazu ist ein solches Vorbringen zu wenig konkretisiert und werden damit keine nachvollziehbaren, einer Beweisführung zugänglichen Sachverhaltsbehauptungen dargetan (vgl. z. B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 13.11.2005, 2004/13/0160).

Der Bw. kann sich auch nicht mit Erfolg darauf stützen, der Nachweis einer anteilmäßigen Befriedigung der Forderungen sei dadurch erschwert, dass er über keine Geschäftsunterlagen der Gesellschaft mehr verfüge und der Aufenthaltsort von J. unbekannt sei. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.10.1998, 97/14/0160, ausgeführt hat, ist es jedem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtet aushalten, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im hier maßgeblichen Sinn ermöglichen. Dies unabhängig davon, ob ein Haftungspflichtiger im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft noch deren Vertreter ist.

Überdies ist die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 11). Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten ist (vgl. z. B. VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010).

2.8. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt unter anderem voraus, dass eine entstandene Abgabenschuld noch nicht (z. B. durch Entrichtung) erloschen ist. Berufungsentscheidungen müssen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld nach Zustellung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides entrichtet wurde (vgl. Ritz, a. a. O., § 7 Tz 10).

Aus der aktuellen Rückstandsaufgliederung betreffend das Abgabenkonto der GmbH ergibt sich, dass die in der Haftsumme enthaltene Umsatzsteuer 10/2005 (1.678,42 €) nach Erlösung des Haftungsbescheides zur Gänze getilgt wurde. Weiters wurde die in der Haftsumme enthaltene Lohnsteuer 11/2005 (2.730,86 €) im Teilbetrag von 2.201,42 € getilgt, sodass diese Abgabe nur mehr in Höhe von 529,44 € aushaftet. Die Reduzierung des Abgabenzustandes (im Gesamtbetrag von 3.879,84 €) kam dadurch zustande, dass am 25. 6. 2007 verbuchte Gutschriften betreffend Körperschaftsteuer 2005 (3.743,50 €) und Anspruchsziens 2005 (136,34 €) mit der Umsatzsteuer 10/2005 und der Lohnsteuer 11/2005 verrechnet wurden. Da insoweit kein Abgabenausfall eingetreten ist, war die Haftung entsprechend einzuschränken.

2.9. Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung stellt die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein zentrales Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgaben-

schuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Im vorliegenden Fall wurde keine Geschäftsverteilung zwischen dem Bw. und M. behauptet, der zufolge die Abgabenentrichtung nicht in den Zuständigkeitsbereich des Bw. gefallen wäre. Somit traf die Pflicht zur Abgabenentrichtung beide Vertreter der GmbH gleichermaßen. Der Haftungsausspruch betrifft nur Abgabenbeträge, die im Zeitraum ihrer gemeinsamen Vertretungstätigkeit fällig geworden sind. Der Bw. hat nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass er an der die Haftung begründenden schuldhafte Pflichtverletzung einen geringeren Anteil als M. gehabt hätte. Auch aus den Akten ergeben sich keine Anhaltpunkte für ein unterschiedliches Ausmaß an Verantwortlichkeit der beiden Geschäftsführer, welches allenfalls eine unterschiedliche Ermessensübung in Bezug auf die Höhe der Haftungsanspruchnahme rechtfertigen könnte. Festzuhalten bleibt, dass es der Abgabenbehörde freisteht, mehrere oder auch nur einzelne Personen, die eine für den Abgabenausfall kausale schulhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten haben, zur Haftung heranzuziehen. Eine Nachrangigkeit der Haftung wie zwischen Abgabenschuldner und Haftendem gibt es im Fall mehrerer Vertreter mit gleichteiligem Verschulden am Abgabenausfall nicht. Der Bw. hat letztlich nichts vorgebracht, was seine Haftungsanspruchnahme unbillig erscheinen ließe. Auf der anderen Seite lässt insbesondere die Höhe der Abgabenschuldigkeiten die gemeinsame Inanspruchnahme beider Vertreter der GmbH zweckmäßig erscheinen.

Das Auswahlermessen des Finanzamtes erscheint aber auch unter dem Gesichtspunkt als sachgerecht, dass gegen J. kein Haftungsverfahren eingeleitet wurde. Zum einen bedürfte es in Fällen, in denen mehrere (nacheinander bestellt gewesene) Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht kommen, besonderer Gründe, wenn der später bestellte Vertreter zur Haftung für jene Abgaben herangezogen werden soll, die vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer fällig geworden sind (vgl. VwGH 6.8.1996, 92/17/0186). Aus der bloßen Behauptung des Bw., den Ausfall der schon während seiner Vertretungstätigkeit fällig gewordenen Abgaben habe J. verschuldet, ergeben sich derartige Gründe nicht.

Zum anderen hätte der Versuch einer Einbringung der Abgabenschulden bei J. wohl zu einem endgültigen Abgabenausfall geführt, ist doch deren wirtschaftliche Lage dadurch gekennzeichnet, dass ein Schuldenregulierungsverfahren über ihr Vermögen mangels Kostendeckung nicht eröffnet wurde (vgl. Beschluss BG G. vom 24. 4. 2006). Wären demnach die Abgabenschulden bei J. aufgrund ihrer schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse voraussichtlich uneinbringlich gewesen, bestand für das Finanzamt letztlich kein Ermessensspielraum mehr. Vielmehr waren die Abgaben vom Bw. (und M.) einzufordern, die nach der Aktenlage über

eine bessere Einbringungsbonität verfügen (vgl. zur Solidarschuld VwGH 11.12.1992, 91/17/0171; Stoll, BAO-Kommentar, 2356; Ritz, BAO³, § 7 Tz 7).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Mai 2010