



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 6. November 2006 betreffend Haftung gemäß §§ 9 ff BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Bw. wird als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der D.GmbH im Ausmaß von 30.890,75 € in Anspruch genommen:

Abgabe/Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 11/02	15.01.2003	25.953,94
Lohnsteuer 01-12/02	15.01.2003	695,93
Dienstgeberbeitrag 01-12/02	15.01.2003	466,44
Umsatzsteuer 11/03	15.01.2004	917,22
Lohnsteuer 01-12/03	15.01.2004	278,27
Dienstgeberbeitrag 01-12/03	15.01.2004	2.339,77
Zuschlag zum DB 01-12/03	15.01.2004	239,18
		30.890,75

## **Entscheidungsgründe**

Mit dem Gesellschaftsvertrag vom 25. Oktober 2001 wurde die D.GmbH (im Folgenden kurz GmbH) errichtet. Der Berufungswerber (= Bw.) und PR wurden am 17. November 2001 zu handelsrechtlichen Geschäftsführern der GmbH bestellt. Die Funktion des PR als Geschäftsführer wurde am 29. November 2003 im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 16. Februar 2004 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet und vom Masseverwalter am 20. Februar 2004 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 4. Oktober 2006 wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens (Verteilungsquote 2,47 %) gemäß § 139 KO aufgehoben.

Mit dem Vorhalt vom 19. Oktober 2006, dem ein Rückstandsausweis der GmbH vom gleichen Tag beigelegt war, teilte das Finanzamt dem Bw. mit, am Abgabenkonto der GmbH hafte ein uneinbringlicher Rückstand in der Höhe von 67.586,94 € aus. Unter ausführlicher Darstellung der allgemeinen rechtlichen Grundlagen für eine Haftungsinanspruchnahme sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde der Bw. aufgefordert, zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgabenverbindlichkeiten eine Auflistung sämtlicher Gläubiger vorzunehmen und die gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. Die verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) seien ebenso wie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen anzugeben. Dem Bw. stehe frei, die maßgebliche finanzielle Situation der GmbH, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Zahlungen an die einzelnen Gläubiger auch auf andere Art und Weise nachzuweisen. Werde der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, werde das Finanzamt die gesetzliche Vertreterhaftung geltend machen.

In der Eingabe vom 27. Oktober 2006 gab der Bw. bekannt, er sei seit Anmeldung des Konkurses nicht mehr im Besitz der erforderlichen Unterlagen, sodass es ihm nicht möglich sei, den vom Finanzamt verlangten Nachweis zu erbringen.

Er habe jedoch mit Gründung der GmbH und seiner Bestellung zum Geschäftsführer einen externen Steuerberater und eine Buchhalterin beigezogen, um die ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte und des Geldflusses zu gewährleisten. Als eine mögliche Zahlungsunfähigkeit ersichtlich geworden sei, habe er gemeinsam mit dem Steuerberater alle Maßnahmen getroffen, um eine mögliche Gläubigerbevorzugung zu verhindern.

Mit dem Haftungsbescheid vom 6. November 2006 nahm das Finanzamt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH in der Gesamthöhe von 67.586,94 € in Anspruch.

Begründend wurde im Bescheid ausgeführt, der Bw. sei der ihm im Haftungsverfahren auferlegten erhöhten Mitwirkungspflicht nicht ausreichend nachgekommen. Das Finanzamt gehe daher vom Vorliegen einer Verletzung der Geschäftsführerplichten des Bw. aus.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 2. November 2006 brachte der Bw. vor, der Vorwurf der Nichtmitwirkung am Verfahren sei nicht gerechtfertigt, da er sehr wohl willens sei, bei der Aufklärung des Sachverhaltes behilflich zu sein, aber seit der Eröffnung des Konkursverfahrens keinen Zugang zu den diesbezüglichen Unterlagen habe und auch nicht in der Lage sei, aus dem Gedächtnis genaue Daten von Zahlungen wieder zu geben, die mehr als drei Jahre zurücklägen.

Er habe von dem Zeitpunkt an, als sich eine eventuelle Zahlungsunfähigkeit der GmbH abgezeichnet habe, keinerlei Zahlungen an Gläubiger veranlasst und somit den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt.

Dazu komme, dass mit diesen Belangen der zweite Geschäftsführer der GmbH, PR, befasst gewesen sei. Der Aufgabenbereich des Bw. sei in der technischen Abwicklung der Aufträge gelegen.

Mit dem neuerlichen Vorhalt vom 9. Februar 2007 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen, ab welchem Zeitpunkt die GmbH keinerlei Zahlungen mehr geleistet habe.

Weiters sei ein Nachweis für die behauptete Aufteilung der Geschäftsführertätigkeit, insbesondere die Verantwortung des PR für die Entrichtung der Abgaben zu erbringen.

Dazu gab der Bw. in der Eingabe vom 24. Februar 2007 Folgendes bekannt:

Er verfüge über keinerlei Unterlagen. Diese befänden sich beim Masseverwalter und seien ihm auf Grund der Postsperre nicht zugänglich. Da der Überziehungsrahmen des Kontokorrentkredites seitens der Bank unerwartet auf 70.000,00 € eingefroren worden sei und die GmbH über keine Barmittel verfügt habe, sei sie auch nicht mehr in der Lage gewesen, irgendwelche Zahlungen zu leisten. Es stehe dem Finanzamt frei, sich diesbezüglich bei der Bank zu erkundigen.

Da die Aufteilung der Geschäftsführertätigkeit auf einer mündlichen Vereinbarung beruht habe, sei er nicht in der Lage, diese zu beweisen.

Im Übrigen lege er Wert auf die Feststellung, dass laut österreichischer Rechtsprechung die so genannte „Unschuldsvermutung“ gelte, so dass es nicht dem Bw. obliege zu beweisen, keine

unrechtmäßigen Tätigkeiten durchgeführt zu haben, sondern es wäre Aufgabe des Finanzamtes, ihm eventuelles schuldhaftes Verhalten nachzuweisen.

In der Eingabe vom 21. Februar 2007 gab PR über Vorhalt des Finanzamtes bekannt, es treffe zu, dass er und der Bw. geschäftsführende Gesellschafter der am 17. November 2001 in das Firmenbuch eingetragenen D.GmbH gewesen seien. Auf Grund der vereinbarten Geschäftsverteilung sei er für den technischen Bereich des Unternehmens, der Bw. hingegen für den kaufmännischen Bereich zuständig gewesen. Der Bw. sei auch Inhaber der Gewerbeberechtigung gewesen.

Der Grund für diese Geschäftsverteilung sei darin gelegen, dass er über keinerlei kaufmännische Ausbildung verfüge und im Rahmen des Unternehmens mit der technischen Planung, Vorbereitung und Durchführung von Projekten befasst gewesen sei.

Für die kaufmännische Führung des Unternehmens, somit die Kalkulation, die Abrechnung und die Rechnungslegung sei allein der Bw. zuständig gewesen. Die Berechnung von Steuern und Gebühren bzw. die Buchhaltung sei an einen Steuerberater und an eine selbständige Buchhalterin, deren Kontrolle dem Bw. obliegen habe, ausgelagert worden. Dieser sei auch für die Prüfung und Bezahlung von Rechnungen und Abgabenschulden verantwortlich gewesen.

Wenn er sich diesbezüglich erkundigt habe, sei ihm stets versichert worden, dass alles ordnungsgemäß ablaufe. Zudem habe die Bezahlung von Abgaben stets oberste Priorität gehabt.

Er habe während seiner Tätigkeit als technischer Geschäftsführer keine Kenntnis von außergewöhnlichen Schulden oder Abgabenrückständen des Unternehmens gehabt.

Erst im Herbst 2003, als der Bw. längere Zeit nicht im Unternehmen anwesend gewesen sei, habe er vom wahren Finanzstand der GmbH Kenntnis erlangt. Dies sei für ihn Anlass gewesen, die Geschäftsführung mit Schreiben vom 9. Oktober 2003 niederzulegen. Am 29. November 2003 sei er als Geschäftsführer im Firmenbuch gelöscht worden.

Steuerschulden, die nach seinem Ausscheiden aus der GmbH entstanden seien, könnten ihm nicht zugerechnet werden. Auch an den übrigen Steuerschulden treffe ihn kein Verschulden, da die Berechnung, Meldung und Abfuhr der Steuerbeträge nicht in seine Zuständigkeit gefallen sei.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2007 wies das Finanzamt die Berufung des Bw. als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 6. April 2007 brachte der Bw. vor, er erwarte Vorschläge, wie sich das Finanzamt eine „erhöhte Mitwirkungspflicht“ vorstelle, zu der er im Rahmen seiner Möglichkeiten gerne bereit sei.

Er versichere zum wiederholten Mal, dass er als Geschäftsführer den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt habe.

Dass das Finanzamt Oststeiermark im Zweifel von seiner Schuld ausgehe, befremde ihn im Rechtsstaat Österreich sehr.

Mit dem Vorhalt vom 27. April 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass nach den Bestimmungen der Konkursordnung eine Postsperre nur während des aufrechten Insolvenzverfahrens bestehe. Da das Konkursverfahren über die GmbH bereits am 4. Oktober 2006 aufgehoben worden sei, werde der Bw. aufgefordert, den Vorhalt vom 19. Oktober 2006 durch Einholung der erforderlichen Unterlagen beim Masseverwalter innerhalb einer Frist von acht Wochen vorzunehmen.

Der Vorhalt des Finanzamtes blieb unbeantwortet.

Mit dem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 1. Oktober 2007 wurde dem Bw. die Eingabe des PR vom 21. Februar 2007 zur Kenntnis gebracht und um eine diesbezügliche Stellungnahme bis 31. Oktober 2007 ersucht. Des Weiteren wurde der Bw. aufgefordert, innerhalb dieser Frist die in den bisher ergangenen Vorhalten des Finanzamtes gestellten Fragen zu beantworten bzw. den Aufforderungen zur Vorlage entsprechender Aktenunterlagen nachzukommen.

In der Eingabe vom 30. Oktober 2007 führte der Bw. unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens aus, er ersuche um genauere Angaben, in welcher Form der Nachweis eines nicht schuldhaften Verhaltens zu erbringen sei.

Die Ausführungen des PR seien eine subjektive, zum Vorteil des Verfassers ausgelegte Darstellung der damaligen Situation. Es sei z.B. unwahr, dass der Bw. im Herbst 2003 nicht in der Firma anwesend gewesen sei. Vielmehr habe es PR für angebracht gehalten, in einer äußerst angespannten Situation, in der der Bw. teilweise von 7.00 bis 23.00 Uhr gearbeitet habe, zwei Wochen nach Ägypten auf Urlaub zu fahren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*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 eine Haftungsinanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben auf Grund der Konkursaufhebung nach Verteilung des Massevermögens bei der GmbH nicht einbringlich sind.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bw. war allerdings auf jene Abgaben zu beschränken, deren Fälligkeitstag vor der Konkurseröffnung liegt. Die Befugnis zur Vertretung der primärschuldnerischen GmbH ist mit der Konkurseröffnung am 16. Februar 2004 auf den Masseverwalter übergegangen, weshalb für die Abfuhr von Abgabenverbindlichkeiten, die erst nach der Konkurseröffnung fällig wurden, nicht mehr der Geschäftsführer, sondern der Masseverwalter verantwortlich war. Eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtabfuhr der am 16. Februar 2004 und am 15. März 2004 fälligen Abgaben kann dem Bw. daher nicht angelastet werden, weshalb der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 12/03, Umsatzsteuer 01/04 sowie Lohnabgaben 01-02/04 stattzugeben war.

Der Bw. bestreitet, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen, oblag. In der Eingabe vom 21. Februar 2007 bringt er vor, auf Grund einer (mündlich) vereinbarten Geschäftsverteilung sei sein Aufgabenbereich die technische Abwicklung der Aufträge gewesen, während die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben, dem Geschäftsführer PR oblegen hätte.

Nach der Aktenlage waren seit der Errichtung und Eintragung der GmbH im Firmenbuch im November 2001 sowohl der Bw. als auch PR handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH. Nach der Löschung des Geschäftsführers PR am 29. November 2003 war bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der GmbH am 16. Februar 2004 der Bw. alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Im Gegensatz zu den Ausführungen des Bw. steht das Vorbringen PRs in der Eingabe vom 21. Februar 2007, er sei mangels kaufmännischer Ausbildung für den technischen Bereich des Unternehmens, der Bw. hingegen für den kaufmännischen Bereich zuständig gewesen.

Aus den Aktenunterlagen ist ersichtlich, dass im Zuge der Identitätsprüfung durch das Finanzamt für die Neuaufnahme der GmbH als Geschäftsführer und Zeichnungsberechtigte sowohl der Bw. als auch PR bekannt gegeben wurden. Die Abgabenerklärungen sowie die Bilanz für das Jahr 2002 wurden von beiden Geschäftsführern unterfertigt. Die Erklärung der Neugründung eines Unternehmens gemäß § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz, verbunden mit dem Antrag auf Nichterhebung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vom 23. Oktober 2001 ist vom Bw. allein unterfertigt. Bereits auf Grund dieser Feststellungen kann der Bw. nicht überzeugend argumentieren, für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH sei ausschließlich PR zuständig gewesen.

Weitere Indizien gegen das Vorbringen des Bw. sind die glaubwürdigen Ausführungen des PR in der Eingabe vom 21. Februar 2007. Demnach habe er im Herbst 2003 anlässlich einer längeren Abwesenheit des Bw. Kenntnis vom wahren Finanzstand der GmbH erlangt und daraufhin mit Schreiben vom 9. Oktober 2003 die Geschäftsführung niedergelegt. Für die Bezahlung von Rechnungen und Abgabenverbindlichkeiten sei ausschließlich der Bw., dem auch die Kontrolle des Steuerberaters und der Buchhalterin oblegen sei, zuständig gewesen.

Diese Ausführungen werden vom Bw. in der Eingabe vom 30. Oktober 2007 nicht bestritten. Unwesentlich ist, ob und aus welchem Grund im Herbst 2003 der Bw. oder PR vorübergehend nicht im Unternehmen anwesend waren; auf Grund des vom Bw. unwidersprochen gebliebenen Vorbringens des PR, für den kaufmännischen Bereich sei der Bw., der auch Inhaber der Gewerbeberechtigung gewesen sei, zuständig gewesen, weil er, PR, über keinerlei kaufmännische Ausbildung verfüge sowie der aktenkundigen Feststellungen, die das Vorbringen des Bw. widerlegen, er sei ausschließlich für den technischen Bereich der GmbH verantwortlich und auf Grund einer mündlichen Kompetenzverteilung von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten der GmbH ausgeschlossen gewesen, geht die erkennende Behörde davon aus, dass der Bw. für die Abfuhr der Abgaben aus den der GmbH zur Verfügung gestandenen Mitteln verantwortlich war und grundsätzlich als Haftungspflichtiger im Sinne des § 9 BAO in Anspruch genommen werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es im Falle der Uneinbringlichkeit von Abgaben bei der primärschuldnerischen Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprechen und insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben

rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd. § 9 BAO angenommen werden darf (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (VwGH 27.9.2000, 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Das Verschulden im Sinne des § 9 BAO hat somit nicht - gleich einer Strafbehörde, die dem Beschuldigten, für den die Unschuldsvermutung gilt, das schuldhafte Verhalten nachzuweisen hat - die Abgabenbehörde zu beweisen, sondern es kommt vielmehr die Beweislastumkehr des § 1298 ABGB zum Tragen (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613), was bedeutet, dass der Geschäftsführer seine Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung haftungsgegenständlicher Abgaben nachzuweisen hat. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Zum tatbestandsmäßigen Verschulden im Sinne des § 9 BAO reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen aus.

Da somit für die Beurteilung eines schuldhaften Verhaltens des Bw. die Vorlage einer Darstellung der Einnahmensituation der GmbH in jenen Zeiträumen, in denen die Abgaben nicht in der geschuldeten Höhe entrichtet worden waren, erforderlich war, wurde der Bw. mit den Vorhalten vom 19. Oktober 2006, 27. April 2007 und 1. Oktober 2007 aufgefordert, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgabenverbindlichkeiten vorzunehmen sowie die verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) ebenso wie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen anzugeben.

Der Bw. hat dazu zunächst vorgebracht, ein diesbezüglicher, ihn entlastender Beweis könne nicht erbracht werden, weil er seit der Konkurseröffnung der GmbH nicht mehr im Besitz der Unterlagen sei. Da eine Postsperre verhängt worden sei, habe er keinen Zugang zu den Unterlagen.

Abgesehen davon, dass der Bw. auf den Hinweis des Finanzamtes im Vorhalt vom 27. April 2007, das über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkursverfahren sei bereits mit dem Beschluss des LG für ZRS Graz vom 4. Oktober 2006 aufgehoben worden, weshalb einer Auswertung der Geschäftsunterlagen seit dem ersten Vorhalt vom 19. Oktober 2006 nichts im Wege gestanden sei, nicht reagierte, ist nicht nachvollziehbar, warum die mit der Konkurseröffnung in Zusammenhang stehende Sicherungsmaßnahme der Postsperre, wonach



Postdienststellen alle Sendungen, die dem Gemeinschuldner zuzustellen wären, dem Masseverwalter auszuhändigen haben, eine Akteneinsicht des Bw. in die Unterlagen der GmbH unmöglich gemacht hat. Dass dem Bw. die Akteneinsicht verwehrt wurde, wird nicht vorgebracht, weshalb davon auszugehen ist, dass sich der Bw. um eine Akteneinsicht gar nicht bemüht und, um seine Untätigkeit zu verschleiern, den Vorwand der Postsperre vorgeschoben hat.

Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (vgl. VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter gestellt zu haben, stellt ein derartiges konkretes Vorbringen nicht dar.

Dem aktuellen Vorbringen des Bw., es sei nicht klar, wie ein geeigneter Nachweis auszusehen habe, weshalb er um genauere Angaben ersuche, ist entgegen zu halten, dass das Finanzamt in einem dreiseitigen Vorhalt vom 19. Oktober 2006 noch vor Erlassung des Haftungsbescheides ausführlich dargelegt hat, welche Nachweise der Bw. zu führen hat und wie diese zu erbringen seien (Auflistung sämtlicher Verbindlichkeiten, der auf die einzelnen Verbindlichkeiten entrichteten Zahlungen und der verfügbar gewesenen liquiden Mittel im Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten). Dem Bw. stehe es frei, die finanzielle Situation der GmbH zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben, die offenen Verbindlichkeiten sowie die an einzelne Gläubiger erbrachten Tilgungsleistungen auf andere Art und Weise darzulegen. Dem Bw. wurde daher nicht nur bereits im ersten Vorhalt im Oktober 2006 eine ausführliche Anleitung zur Erbringung des Nachweises der Nichtschlechterstellung der Entrichtung von Abgabenverbindlichkeiten gegenüber anderen Verbindlichkeiten dargelegt, sondern auch frei gestellt, den Nachweis auf andere Art und Weise zu erbringen. Der Bw. hatte daher im gegenständlichen Verfahren ausreichend Zeit und Gelegenheit, die entsprechenden Nachweise vorzubringen bzw. glaubhaft zu machen. Wenn der Bw. nunmehr ein Jahr später nach insgesamt vier Vorhalten der Abgabenbehörden (nicht berücksichtigt die Erlassung der Berufungsvorentscheidung, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls wie ein Vorhalt wirkt, siehe z.B. Erkenntnis vom 26.2.2004, 2004/16/0034) um genauere Angaben ersucht, kann dieses Ersuchen nur als

Versuch einer Verfahrensverschleppung angesehen werden, weshalb darauf nicht neuerlich einzugehen ist.

Den Ausführungen des Bw. ist insoweit beizupflichten, dass ihm eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, wenn eine Abgabe nicht entrichtet wurde und der GmbH im Abgabefälligkeitszeitpunkt *überhaupt keine liquiden Mittel* zur Verfügung standen (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249). Aber auch in einem derartigen Fall hat nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen (VwGH 26.6.2000, 95/117/0613; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

Das bloße Vorbringen des Bw., er habe den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt, weil er, als sich eine eventuelle Zahlungsunfähigkeit der GmbH abgezeichnet habe, keine Zahlungen an Gläubiger veranlasst habe, stellt daher ohne Vorlage von Beweismitteln keinen geeigneten Nachweis für das Fehlen ausreichender Mittel dar. Werden trotz ausdrücklichen Ersuchens (Vorhalte vom 9. Februar 2007 und 1. Oktober 2007) keine diesbezüglichen Unterlagen (z.B. Kontoauszüge) zur Untermauerung dieses Vorbringens vorgelegt, so kann die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausgehen.

Die Aufforderung des Finanzamtes im Vorhalt vom 9. Februar 2007, der Bw. möge durch geeignete Unterlagen nachweisen, ab welchem Zeitpunkt die GmbH keine Zahlungen mehr geleistet habe, ist klar verständlich und bedarf daher ebenfalls keiner weiteren Ausführungen.

Für einen Großteil der haftungsverfangenen Abgaben (Umsatzsteuer 11/02 und Lohnabgaben 1-12/02) mit dem Fälligkeitstag 15. Jänner 2003 kann die Behauptung, nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit seien keine Zahlungen an Gläubiger erfolgt, ohnedies nicht zutreffen, weil die schlechte finanzielle Lage der GmbH nach den Ausführungen beider Geschäftsführer erst im Herbst 2003 augenscheinlich wurde.

Hinsichtlich der am 15. Jänner 2003 fälligen Umsatzsteuer 11/02 ergibt sich aus der Aktenlage (Niederschrift über das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 15. März 2004), dass eine Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Voranmeldungszeitraum nicht eingereicht bzw. die Zahllast in der vom Prüfer errechneten Höhe von 26.546,84 € nicht abgeführt worden ist. Da die Lohnabgaben 12/02 mit dem gleichen Fälligkeitstag gemeldet und verbucht wurden und für die Monate 12/02 und 01/03 Umsatzsteuervoranmeldungen mit einer Zahllast von jeweils 35.199,77 € eingereicht wurden, kann der Schluss gezogen werden, dass die GmbH im Jänner 2003 die der Voranmeldung zu Grunde liegenden Umsätze erzielt hat, was vom Bw. auch nicht bestritten wird. Bei laufendem Geschäftsbetrieb und Auszahlung von Löhnen an Dienstnehmer ist das Vorhandensein finanzieller Mittel jedenfalls nicht unschlüssig. Es ist

daher davon auszugehen, dass der GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum Jänner 2003 finanzielle Mittel zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung gestanden sind.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben wurden erst in einer nach Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Mai 2004). Die Nachforderungen resultieren einerseits aus der nicht (vollständigen) Abfuhr der Lohnabgaben und andererseits aus der Nachversteuerung von Kilometergeldern und des Pendlerpauschales. Obwohl zwei Dienstnehmer der GmbH nachweislich keinen Antrag auf Gewährung eines Pendlerpauschales gestellt haben, wurde bei der Berechnung der Lohnsteuer für diese Dienstnehmer das Pendlerpauschale berücksichtigt. Nach den Feststellungen des Prüfers hat die Lohnverrechnerin der GmbH in ihren Originalnotizen das Fehlen der Anträge ebenso vermerkt wie den Hinweis, dass die tägliche Fahrt eines Dienstnehmers von seiner Wohnung zur Baustelle keine Dienstreise sei, nicht zur steuerfreien Auszahlung eines Kilometergeldes berechtige und die Geschäftsführer mehrmals darauf aufmerksam gemacht worden seien, dass im Falle einer Prüfung mit einer Nachversteuerung zu rechnen sei.

Angesichts dieser Sachlage (Nichtabfuhr einbehaltener Lohnabgaben, Berücksichtigung von Pendlerpauschalen ohne Vorliegen diesbezüglicher Anträge, Auszahlung von Kilometergeldern trotz Hinweis der Lohnverrechnerin, es handle sich um keine Dienstreise) ging das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers aus.

Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabentrichtung 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 (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Der Berufung war jedoch insoweit stattzugeben, als laut Buchungsabfrage vom 29. Oktober 2007 die Umsatzsteuer 11/02 nur mehr in der Höhe von 25.953,94 € (statt 26.546,85 €) und

die Umsatzsteuer 11/03 nur mehr in der Höhe von 917,22 € (statt 1.156,39 €) unberichtigt aushaftet.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die haftungsrelevanten Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der GmbH unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. als damals verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Die sich aus der Aktenlage ergebende wirtschaftliche Situation des Bw. (Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit im Jahr 2005 10.223,60 €, drei sorgepflichtige Kinder) lässt eine zumindest teilweise Einbringlichmachung des Haftungsbetrages nicht aussichtslos erscheinen. Im Übrigen ist es auch keineswegs so, dass die Haftung etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Insgesamt gesehen war die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung im vorliegenden Fall daher zweckmäßig, um zumindest einen Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einzubringen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. November 2007