



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 12. September 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben insofern, als der Haftungsbetrag in Höhe von 1,499.812,66 € um den Betrag von 109,50 € auf den Betrag von 1,499.703,16 € vermindert wird.

Entscheidungsgründe

Die primärschuldnerische Gesellschaft (X. GmbH) wurde laut den Eintragungen im Firmenbuch (FN XY.) mit Gesellschaftsvertrag vom 31. Juli 1997 gegründet, als Geschäftsführer wurden ab 21. August 1997 M. und Bw. ausgewiesen. Diese hatten diese Funktion bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30. März 2006 inne und auch tatsächlich ausgeübt. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 11. Jänner 2008 wurde der Konkurs gemäß § 139 KO aufgehoben und die beiden oben genannten als Liquidatoren im Firmenbuch eingetragen.

Der Berufungswerber war zudem während des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes gegenüber den Abgabenbehörden als Zustellbevollmächtigter für die X. GmbH angegeben. Ab 11. Juli 2001 ist auch C.K. als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen. Dieser ist am 19. Jänner 2002 verstorben.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der X. GmbH für die Jahre 1998 bis 2003 wurden Wareneinkaufsverkürzungen in den Jahren 1999 bis 2004 festgestellt und die aus diesen Schwarzumsätzen resultierenden Abgaben festgesetzt.

Laut **Aktenvermerk vom 6. April 2005** wurde von Bw. und M. Folgendes eingestanden:
Dass eine Wareneinkaufsverkürzung in erhobenem Ausmaß stattgefunden habe, sei nicht bestritten worden, ebenfalls nicht, dass die daraus resultierenden Erlöse nicht in die Erklärungen aufgenommen worden wären.

Auf die Frage, wie lange diese Verkürzungen durchgeführt worden wären, sei geantwortet worden, bis Mitte 2004 (inklusive erstes Halbjahr 2004).

Für 2003 und 2004 sei die Größenordnung der Einkaufsverkürzung mit jener des Jahres 2002 in etwa gleichgesetzt worden (2003 circa 360.000,00 €, 2004 circa 180.000,00 €).

Zu einem Drittel der Wareneinkaufsverkürzung sei angegeben worden, dass nur das Material weiterverkauft worden wäre (Marge in etwa 3-4%).

Bei circa 2/3 sei Material und Verputzleistung weiterverrechnet worden, Material in etwa 40% des Bruttoerlöses, Rest 60% Lohnaufwand und Marge.

Von diesen 2/3 hätte in etwa die Hälfte Innenputz betroffen (Marge 1-2%) und die andere Hälfte Außenputz (Marge 3-8%).

Laut Geschäftsführung würden keine Aufzeichnungen zu den Schwarzgeschäften vorliegen (zum Beispiel Nichts darüber, welche Arbeiter für welche Baustellen in welcher Höhe wann entlohnt worden wären).

Im Zuge eines **Erörterungstermines** im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat betreffend die X. GmbH am **8. September 2009** wurde niederschriftlich folgende Aussage festgehalten:

Vom steuerlichen Vertreter wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführer betreffend C.K. ein Auswahlverschulden gehabt hätten und ihn nicht genug überwacht hätten. Es sei ein Fehler gewesen, dass man die Aufteilung nicht sofort korrigiert hätte. C.K. sei für die Buchhaltung zuständig gewesen und hätte auch andere Firmen gehabt, wäre sehr geschäftstüchtig in viele Richtungen gewesen.

Strittig im Berufungsverfahren X. GmbH für die Jahre 1999 bis 2004 war lediglich die Höhe der erzielten Schwarzumsätze und deren teilweise Zurechnung direkt an C.K., nicht jedoch die Durchführung von so genannten Schwarzgeschäften dem Grunde nach.

Am 2. März 2007 wurde folgendes **Ergänzungersuchen** an Bw. als Geschäftsführer der X. GmbH gerichtet:

Über das Vermögen der X. GmbH sei mit Beschluss des LG Linz ein Konkursverfahren eröffnet worden. Bw. sei seit 21. August 1997 Geschäftsführer dieser Gesellschaft und wäre daher für

die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich. Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren sei festgestellt worden, dass folgende Abgabenschuldigkeiten, die vor Eröffnung dieses Verfahrens fällig gewesen wären, nicht entrichtet worden wären:

Tabelle

AA	Zeitaum	Fälligkeitstag	Betrag
L	10/05	15.11.2005	4.855,51
KU	07-09/05	15.11.2005	639,10
DB	11/05	15.12.2005	6.378,45
DZ	11/05	15.12.2005	510,28
L	11/05	15.12.2005	19.505,49
U	1999	15.02.2000	10.920,33
DB	2000	15.01.2001	4.559,44
DZ	2000	15.01.2001	1.579,58
U	2000	15.02.2001	62.851,68
L	2001	15.01.2002	100.061,12
DB	2001	15.01.2002	17.903,19
DZ	2001	15.01.2002	1.710,75
U	2001	15.02.2002	66.357,57
L	2002	15.01.2003	117.778,59
DB	2002	15.01.2003	21.236,83
DZ	2002	15.01.2003	1.840,53
U	2002	17.02.2003	77.708,46
L	2003	15.01.2004	115.260,72
DB	2003	15.01.2004	21.346,13
DZ	2003	15.01.2004	1.802,56
U	2003	16.02.2004	75.389,40
U	06/04	09.08.2004	12.082,90
L	2004	17.01.2005	58.117,68
DB	2004	17.01.2005	12.276,75
DZ	2004	17.01.2005	1.036,70
KA	1999	31.08.2005	15.274,01
KA	2000	31.08.2005	87.909,49
KA	2001	31.08.2005	92.813,09
KA	2002	31.08.2005	108.689,33
KA	2003	31.08.2005	105.445,67
KA	2004	31.08.2005	52.722,67
SZ1	1999	07.10.2005	305,44
SZ1	2000	07.10.2005	1.758,17
SZ1	2001	07.10.2005	1.856,21
SZ1	2002	07.10.2005	2.173,79
SZ1	2003	07.10.2005	2.108,91
SZ1	2004	07.10.2005	1.054,45
EZ	2005	16.12.2005	438,47
SZ1	2005	16.12.2005	140,43
SZ1	2005	16.12.2005	153,73
SZ1	2005	16.12.2005	284,51
SZ1	2000	16.12.2005	218,41
SZ1	2001	16.12.2005	1.257,03
SZ1	2002	16.12.2005	1.327,15

SZ1	2004	16.12.2005	229,32
SZ1	2005	16.12.2005	93,95
SZ1	2005	16.12.2005	169,65
SZ1	2003	16.12.2005	1.554,17
SZ1	2004	16.12.2005	1.507,79
SZ1	2004	16.12.2005	524,58
SZ1	2005	16.01.2006	100,26
SZ1	2005	16.01.2006	171,88
DB	12/05	16.01.2006	930,84
DZ	12/05	16.01.2006	74,47
L	12/05	16.01.2006	2.305,95
DB	01/06	15.02.2006	615,31
DZ	01/06	15.02.2006	49,22
L	01/06	15.02.2006	1.410,71
SZ1	2005	20.02.2006	127,57
SZ1	2005	20.02.2006	390,11
			1.299.896,48

Diese Abgabenschuldigkeiten seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet werden würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich.

1.

Es werde der Berufungswerber ersucht, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die angeführten Abgaben entrichtet worden wären (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarungen, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter,...). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis der Rechtfertigung seien vorzulegen.

2.

Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

3.

Der Berufungswerber werde ersucht, anhand des beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit **Schreiben vom 27. April 2007** wurde wie folgt geantwortet:

Grundsätzlich werde festgehalten, dass gegen das Ergebnis der Betriebsprüfung, welches in der Folge zum Konkurs geführt hätte, nach wie vor ein Rechtsmittelverfahren laufe, in dem es um die Höhe jener Abgaben gehe, welche im Ergänzungsauftrag aufgelistet seien. Ab dem Erkennen der Zahlungsunfähigkeit seien von den Geschäftsführern sofort unter Beziehung eines Insolvenzberaters Sanierungsversuche unternommen und die notwendigen Schritte gesetzt worden. Unter Anderem sei die Beratung eines Rechtsanwaltes in Anspruch genommen worden, damit es zu keinen Fehlern wegen schuldhafte Verletzung der

auferlegten Pflichten als Geschäftsführer komme und sei von diesen auch entsprechend befolgt worden.

Im beiliegenden Fragebogen werde auf das beim LG Linz am 14. Juni 2006 vorgelegte Vermögensverzeichnis verwiesen.

Beigelegt wurde eine ausgefüllter Fragebogen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers.

Am 11. Mai 2007 wurde folgendes **Zusatzschreiben zum Ergänzungsvorhalt** vom 2. März 2007 an den Berufungswerber abgefertigt:

Der Berufungswerber sei seit 21. August 1997 Geschäftsführer der X. GmbH und wäre daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich.

Grundsätzlich trage jeder der Geschäftsführer die Verantwortung für das ihm zugewiesene Arbeitsgebiet. Die interne Geschäftsverteilung befreie jedoch nicht von der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten.

Er würde ersucht werden, folgende Fragen betreffend Aufteilung und Ausübung der Geschäftsführertätigkeiten betreffend Bw. und M. zu beantworten:

Wer wäre im Innenverhältnis für die Abfuhr und Erklärung von Abgaben zuständig gewesen?

Sei zur Vermeidung einer Pflichtverletzung des anderen Geschäftsführers Vorsorgepflicht, Überwachungspflicht und Abhilfepflicht ausgeübt worden?

Mit **Schreiben vom 13. September 2007** wurde wie folgt geantwortet:

Wie bereits im ersten Antwortschreiben angeführt werde nur der Ordnung halber nochmals festgehalten, dass gegen das Ergebnis der Betriebsprüfung, welches in der Folge zum Konkurs geführt hätte, nach wie vor ein Rechtsmittelverfahren laufe, in dem es um die Höhe jener Abgaben gehe, welche für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO bedeutsam seien. Ab dem Erkennen der Zahlungsunfähigkeit seien von den Geschäftsführern sofort unter Beziehung eines Insolvenzberaters Sanierungsversuche unternommen und die notwendigen Schritte gesetzt worden. Unter Anderem sei die Beratung eines Rechtsanwaltes in Anspruch genommen worden, damit es zu keinen Fehlern wegen schuldhafter Verletzung der auferlegten Pflichten als Geschäftsführer komme und sei von denen auch entsprechend befolgt worden.

Nach einer gemeinsamen Besprechung mit beiden betroffenen Geschäftsführern sei einstimmig erklärt worden, dass für die von der Haftung betroffenen Abgabenrückstände der Firma X. GmbH beiden Geschäftsführer zu gleichen Teilen die Verantwortung für die Abfuhr und Erklärung von Abgaben übernehmen würden. Zur Vermeidung von Pflichtverletzungen des anderen Geschäftsführers sei die gegenseitige Überwachung so praktiziert worden, dass in regelmäßigen Zeitabständen (zumindest monatlich) gegenseitige Berichterstattungen

stattgefunden hätten. In Zeiten von Liquiditätsengpässen wäre dies wesentlich öfter der Fall gewesen, um im Sinne der Abhilfepflicht rascher gegensteuern zu können.

Mit **Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO vom 12. September 2008** wurde Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH im Ausmaß von 1.499.812,66 € in Anspruch genommen.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

Über das Vermögen der Firma X. GmbH sei mit Beschluss des LG Linz vom 30. März 2006 ein Konkursverfahren eröffnet worden.

Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren sei festgestellt worden, dass die in der Beilage angeführten Abgabenschuldigkeiten, die vor Eröffnung des Verfahrens fällig gewesen wären, nicht entrichtet worden wären. Laut Mitteilung des Masseverwalters werde eine Quote in Höhe von 7,04% laut Schlussverteilungsrechnung ausgeschüttet: Es sei von Amts wegen vom haftungsgegenständlichen Betrag ein Betrag in Höhe von 28.171,96 € und 7.287,57 € auf den ältesten Rückstand angerechnet worden. Ein Betrag in Höhe von 62.963,91 € sei vom Masseverwalter sichergestellt worden. Das entspreche dem Quotenanteil in der bestrittenen Forderung in Höhe von 894.070,77 €.

Bw. wäre seit 21. August 1997 Geschäftsführer der Firma X. GmbH gewesen und hätte in dieser Zeit die abgabenrechtlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen gehabt.

Feststellung der Uneinbringlichkeit

Der Teil des Abgabenzurückstandes, der über die zu erwartende Quotenzahlung hinausgehe, sei beim Primärschuldner uneinbringlich. Das Konkursverfahren sei mit Beschluss vom 11. Jänner 2008 nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Mit Beschluss vom 30. Jänner 2008 sei die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig erklärt worden.

Kausalität – Pflichtverletzung der Geschäftsführer

Bei den Abgabenzurückständen handle es sich um solche, die aufgrund einer Betriebsprüfung festgestellt worden wären und zum Großteil der Besteuerung durch die Finanzbehörde entzogen worden wären.

Laut Schreiben vom 12. September 2007 wären die beiden Gesellschafter jeweils zur Hälfte für die Erklärung und Abfuhr der Abgaben verantwortlich. Zur Vermeidung von Pflichtverletzungen des anderen Geschäftsführers wäre die gegenseitige Überwachung so praktiziert worden, dass in regelmäßigen Zeitabständen (zumindest monatlich) gegenseitige Berichterstattungen stattgefunden hätten.

Ermessensausübung

Ein Großteil des Rückstandes resultiere aus hinterzogenen Abgaben, die erst im Zuge einer

Betriebsprüfung festgestellt und einer Versteuerung unterzogen worden wären. Da laut obigem Schreiben vom 12. September 2007 die Verantwortlichkeit für die Abfuhr bzw. Nichtabfuhr der Abgaben die beiden Geschäftsführer zu gleichen Teilen betreffe, würden beide zur Haftung der gegenständlichen Abgaben herangezogen werden.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes vom 2. März 2007 seien auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Geschäftsführers dargelegt worden.

Aus diesen sei ersichtlich, dass eine Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei beiden Geschäftsführern im gleichen Maße gegeben scheine (vorhandenes Vermögen). Die Geltendmachung der Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ sei die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgabe“ beizumessen. Der nach den Grundsätzen des § 20 BAO gegebene Ermessensspielraum sei auch für die Beurteilung der Frage maßgeblich, welcher von mehreren potenziell haftungspflichtigen Vertretern des Primärschuldners (gegebenenfalls in welcher Höhe) in Anspruch genommen werde (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122).

Gemäß § 9 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben dem durch diese vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden.

Die Haftung für die Lohnsteuerbeträge werde damit begründet, dass eventuell Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft, die diese gehindert hätten, die Löhne zu bezahlen, sie auch nicht hindern dürften, die darauf entfallenden Lohnabgaben einzubehalten und abzuführen (VwGH 8.6.1982, 81/14/0171, 82/14/0070-0072).

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hätte nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Es werde auch auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführung geltend zu machen.

Beigelegt wurde folgende Aufstellung:

Tabelle

AA	Zeitraum	Betrag
U	2000	-28.824,76
U	2001	-66.357,57
U	2002	-77.708,46
U	2003	-75.389,40
U	06/04	-37.694,70
U	2005	-8.466,48
U	01/06	-841,69
U	02/06	-104.936,32
L	2000	-24.700,73
L	2001	-100.061,12
L	2002	-117.778,59
L	2003	-115.260,72
L	2004	-58.117,68
L	07/05	-7.021,68
L	08/05	-14.225,59
L	09/05	-822,27
L	10/05	-8.594,02
L	11/05	-19.505,49
L	12/05	-2.305,95
L	01/06	-2.076,41
L	02/06	-969,59
L	03/06	-14.263,26
KA	1999	-15.274,01
KA	2000	-87.909,49
KA	2001	-92.813,09
KA	2002	-108.689,33
KA	2003	-105.445,67
KA	2004	-52.722,67
19		-109,50
K	10-12/05	-439,00
KU	07-09/05	-639,10
DB	2000	-15.795,75
DB	2001	-17.903,19
DB	2002	-21.236,83
DB	2003	-21.346,13
DB	2004	-12.276,75
DB	2005	-2.430,00
DB	08/05	-7.686,65
DB	10/05	-5.012,90
DB	11/05	-6.378,45
DB	12/05	-930,84
DB	01/06	-707,93
DB	02/06	-1.009,09
DB	03/06	-6.344,62
DZ	2000	-1.579,58
DZ	2001	-1.710,75
DZ	2002	-1.840,53
DZ	2003	-1.802,56

DZ	2004	-1.036,70
DZ	2005	-194,40
DZ	07/05	-353,09
DZ	08/05	-614,93
DZ	10/05	-401,03
DZ	11/05	-510,28
DZ	12/05	-74,47
DZ	01/06	-56,63
DZ	02/06	-80,73
DZ	03/06	-507,57
EZ	2005	-438,47
SZ1	1999	-305,44
SZ1	2000	-1.976,58
SZ1	2001	-3.113,24
SZ1	2002	-3.500,94
SZ1	2003	-3.663,08
SZ1	2004	-3.316,14
SZ1	2005	-1.632,09
SZ1	2006	-169,33
SZ2	2003	-777,08
SZ2	2004	-874,72
SZ2	2005	-258,83
Summe		-1.499.812,66

Abgabencodes:

Tabelle

U	Umsatzsteuer
L	Lohnsteuer
KA	Kapitalertragsteuer
K	Körperschaftsteuer
KU	Kammerumlage
DB	Dienstgeberbeitrag
DZ	Zuschlag zum DB
EZ	Aussetzungszinsen
SZ	Säumniszuschlag

Am **31. März 2009** wurde folgendes **Schreiben** durch einen Rechtsanwalt eingereicht:

Aus den der Amtspartei vorliegenden Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers und das abgegebene Vermögensverzeichnis sei bereits bekannt, dass Bw. nicht in der Lage sei, den Haftungsbetrag zu bezahlen. Nach dem gewöhnlichen Lauf der

Dinge könne sich daran auch nichts ändern und Bw. werde auch beim besten Willen niemals die Möglichkeit haben, einen Betrag in der genannten Höhe aufzubringen.

Hingegen stelle sich die Situation so dar, dass dieser insbesondere auch im Hinblick auf den Konkurs der Firma X. GmbH mit anderen hohen Verbindlichkeiten konfrontiert sei, welche er ebenso nicht begleichen könne.

Es würde nun darum gehen, dass der Berufungswerber seine wirtschaftliche Situation wieder in den Griff bekomme und dazu eine Lösung anbieten würde, die auch für die Gläubiger das beste Ergebnis darstelle.

Verwertbares Vermögen sei nicht vorhanden.

Das monatliche Einkommen des Berufungswerbers betrage 2.566,00 €. Es sei ihm möglich, unter Berücksichtigung der Sorgepflicht für die Tochter und im Hinblick auf die sonstigen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten monatlich 500,00 € an das Finanzamt über einen Zeitraum von 5 Jahren zu bezahlen. Dies ergebe einen Betrag von insgesamt 30.000,00 € und bedeute die Zahlung einer Quote von etwas mehr als 2%. Zusammen mit der vom zweiten haftungspflichtigen Geschäftsführer angebotenen Quote von ebenso etwas mehr als 2% und der vom Masseverwalter ausgeschütteten Quote von 7,04% würden die Gesamtzahlungen insgesamt eine Quote von über 11% erreichen.

Eine Gläubigerbevorzugung finde nicht statt. Den übrigen Gläubigern werde dieselbe Quote angeboten.

Ein Privatkonkurs sei aufgrund der gegebenen Umstände keine finanzierte Alternative. Vor Allem könne dadurch aber auch kein besseres Ergebnis für die Gläubiger erreicht werden. Auf ein allenfalls auf den Berufungswerber zukommendes Finanzstrafverfahren sei Bedacht genommen worden. Dieses werde durch den gegenständlichen Vorschlag nicht berührt.

Es werde daher um Zustimmung ersucht, dass durch die Zahlung von 30.000,00 € in monatlichen Raten zu 500,00 € beginnend mit dem Monatsersten nach dem Einlangen der verbindlichen Zustimmungserklärung der Amtspartei alle Abgabenschuldigkeiten des Berufungswerbers im Zusammenhang mit der Firma X. GmbH getilgt würden.

Eine Aufstellung über die monatlichen Ausgaben und Einnahmen soweit die Verbindlichkeiten würden beigeschlossen werden.

Am **20. April 2009** wurde gegen oben angeführten Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Berufung richte sich vor Allem gegen das Ausmaß der Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO in Höhe von 1.499.812,66 € und zum Teil auch gegen den Vorwurf der schuldhafte Pflichtverletzung als Geschäftsführer.

Begründung:

In erster Linie würde darauf verwiesen werden, dass das abgabenrechtliche

Rechtsmittelverfahren gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2004 hinsichtlich Betriebsprüfung und Lohnabgabenprüfung nach wie vor noch nicht abgeschlossen sei.

Im Wesentlichen sei in dieser Berufung vorgebracht worden, dass ein Großteil des Mehrergebnisses an Abgaben darauf beruhe, dass der damalige Mitgesellschafter und spätere Geschäftsführer C.K. bis zu seinem Ableben als Alleinverantwortlicher des Rechnungswesens fungiert hätte und gleichzeitig einen erheblichen Anteil des Putzmaterials in Eigenregie weiterverkauft hätte, ohne diesbezüglich die anderen Geschäftsführer und Gesellschafter M. und Bw. miteinzubeziehen. Die erforderlichen Beweismittel seien erst während des laufenden Insolvenzverfahrens von Frau K. (Mutter des verstorbenen C.K.) in die Kanzlei des Masseverwalters gebracht worden und seien für die konkrete Sachverhaltsermittlung von konkreter Bedeutung. Von diesem Beweismaterial seien Kopien angefertigt und entsprechende Auswertungen vorgenommen worden, die erst beim Vorlageantrag als weitere Argumente zur Berufungsbegründung berücksichtigt werden hätten können. Würden diese Beweismittel bereits zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden sein, würde die Schätzung zu einem völlig anderen steuerlichen Ergebnis geführt haben.

Inwieweit man den Geschäftsführern M. und Bw. in diesem Zusammenhang eine Pflichtverletzung vorwerfen könne, die auch zu einer Haftung führe, sei wegen der Ursächlichkeit am Ausfall der Abgaben zu bezweifeln, wenn trotz Kontrollmaßnahmen die Geschäftsführer M. und Bw. von Herrn K. hintergangen worden wären.

Es werde daher beantragt, einerseits das Ausmaß der Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO auf eine vorläufige Höhe von 600.000,00 € herabzusetzen und von einer schuldhaften Pflichtverletzung für die Zeit 1999 bis 2001 (der Verantwortlichkeit des Herrn K.) Abstand zu nehmen.

Am **19. Mai 2009** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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 (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (etwa vom 23.4.1998, 95/15/0145) sind Voraussetzung für die Haftung 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.

Vertretereigenschaft

Bw. war Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft seit 1997 bis zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der X. GmbH am 30. März 2006. Der Konkurs wurde am 11. Jänner 2008 mit einer Quote von 7,04% aufgehoben. Als weiterer Geschäftsführer fungierte in diesem Zeitraum M.. Beide waren im Firmenbuch als handelsrechtliche Geschäftsführer eingetragen. Nach ständiger Judikatur des VwGH (etwa vom 3.11.2005, 2004/15/0015) sind die Geschäftsführer einer GmbH als Vertreter iSd § 80 BAO anzusehen.

Abgabenforderung gegen die GmbH

Unstrittig ist die gegenständliche Abgabenschuld gegen die X. GmbH entstanden, unstrittig wurden diese Abgaben nicht entrichtet.

Der Einwand des Berufungswerbers, dass die gegenständlichen Abgaben zum Zeitpunkt der Berufung noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden wären, geht ins Leere. Ein rechtskräftiger Abgabenbescheid ist nach ständiger Judikatur des VwGH (18.10.2005, 2004/14/0112) nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 31.10.2000, 95/15/0137, vom 17.12.2003, 2000/13/0220) in einer Berufung gegen die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide geltend zu machen. Zudem wurde mit Berufungsentscheidung vom 17. Dezember 2009 durch den Unabhängigen Finanzsenat ein Teil der den Abgaben zu Grunde liegenden Verfahren abgeschlossen und die Rechtmäßigkeit der festgesetzten Abgaben bestätigt.

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Bedingung ist die **objektive Uneinbringlichkeit** der betreffenden Abgaben **im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden**. Uneinbringlichkeit ist gegeben, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Aus einer Konkursöffnung ist noch nicht zwingend auf die gänzliche Uneinbringlichkeit zu schließen (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153). Uneinbringlichkeit ist jedoch dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Nicht wesentlich ist dabei, ob die Abgabenforderung teilweise oder zur Gänze uneinbringlich ist.

Bei teilweiser Uneinbringlichkeit darf die Haftungsinanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen.

Über das Vermögen der X. GmbH ist am 30. März 2006 ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die Gesellschaft wurde in Folge aufgelöst. Mit Gerichtsbeschluss vom 11. Jänner 2008 wurde der Konkurs aufgehoben.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entsprechen denjenigen, die vor der Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen und nicht entrichtet worden sind. Die Quote in Höhe von 7,04% wurde auf den Betrag angerechnet. Festgesetzt wurde daher der nicht mehr in der Konkursquote Deckung findende Teil.

Nach Abschluss des Konkurses ist anzunehmen, dass dieser Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird.

Die Uneinbringlichkeit wurde vom Berufungswerber nicht bestritten.

Pflichtverletzung

Im gegenständlichen Fall wurde laut Berufungsschrift beantragt, für die Zeit von 1999 bis 2001 aufgrund einer Verantwortlichkeit des C.K. keine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen.

Unklar ist, ob die abgabenrechtlichen Pflichten tatsächlich in diesem Zeitraum an C.K. übertragen worden sind. Im Schreiben vom 13. September 2007 wurde die Verantwortung für die Abfuhr und Erklärung der Abgaben M. und Bw. zu gleichen Teilen zugeschrieben.

In der Berufungsschrift wurde im Gegensatz dazu ausgeführt, dass C.K., der für einen Teil der maßgebenden Zeiträume (11. Juli 2001 bis 19. Jänner 2002) Gesellschafter **und**

Geschäftsführer der Vertretenen gewesen ist, „*als Alleinverantwortlicher des Rechnungswesens fungiert hätte*“ und die beiden anderen Geschäftsführer in **einen Teil** der „Schwarzgeschäfte“ nicht einbezogen hätte. Es „*sei wegen der Ursächlichkeit am Ausfall der Abgaben zu bezweifeln, inwieweit man M. und Bw. eine Pflichtverletzung vorwerfen könne, die zu einer Haftung führe*“. Trotz Kontrollmaßnahmen seien diese von C.K. hintergangen worden. Für die Zeit der Verantwortlichkeit des C.K. (1999 bis 2001) würde daher keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen.

Für das Vorliegen einer Pflichtverletzung ist eine allfällige Verantwortlichkeit des C.K. jedoch nicht relevant.

Liegt eine solche Übertragung vor, ist für die Zeit, in der C.K. nicht Geschäftsführer gewesen ist aus den unten angeführten Gründen eine Verletzung der Auswahl- und Kontrollpflichten anzunehmen. Für die Zeit, in der dieser auch als Geschäftsführer fungiert hat, ist dem Berufungswerber vorzuwerfen, dass er nichts unternommen hat, um Abhilfe gegen die Vernachlässigung der abgabenrechtlichen Pflichten durch C.K. zu schaffen.

Wurden die abgabenrechtlichen Pflichten nicht einer anderen Person übertragen, ist jedenfalls der Berufungswerber als Geschäftsführer für deren Erfüllung verantwortlich gewesen.

Keine Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten

Wesentlich ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere die Entrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Im Hinblick auf die Lohnsteuer ist iSd ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 15.12.2004, 2004/13/0146) auszuführen, „*dass der Arbeitgeber nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, woraus folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle.*“

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 27.4.2000, 98/15/0003). Wesentlich ist daher der Fälligkeitszeitpunkt, unbeeinflusst davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird.

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen – der Vertreter hat das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen.

Nach ständiger Judikatur des VwGH entbindet diese qualifizierte Mitwirkungspflicht die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde hat bei entsprechenden Behauptungen und Beweisanboten die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Unstrittig wurden die im gegenständlichen Bescheid angeführten Abgaben nicht entrichtet und keinerlei Aufzeichnungen über die Schwarzgeschäfte geführt. Der Berufungswerber hat von den steuerlichen Gestaltungen gewusst, sie mitgetragen und von diesen profitiert (siehe

Aussage des Bw. vom 6. April 2005). Zudem war der Berufungswerber im für die Haftung relevanten Zeitraum Zustellbevollmächtiger der X. GmbH gegenüber den Abgabenbehörden. Eine Pflichtverletzung liegt folglich vor.

Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten an C.K. als Geschäftsführer

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtete sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Verletzt jedoch der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist er auch haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabenentrichtung betrauten und hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an seiner Ordnungsmäßigkeit zu zweifeln (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0085, VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169).

Für den Fall, dass ausschließlich C.K. für den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit (11. Juli 2001 bis 19. Jänner 2002) für die abgabenrechtlichen Agenden verantwortlich gewesen sein würde, war der Berufungswerber verpflichtet, betreffend dieser Agenden einer Überwachungspflicht nachzukommen. Der Berufungswerber musste aus folgenden Gründen an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des C.K. zweifeln:

Wie im Verfahren betreffend die Vertretene vom Berufungswerber wiederholt eingewendet, sei ein Teil der erzielten „Schwarzumsätze“ C.K. direkt zuzuordnen, ein weiterer Teil aber auch von den beiden anderen Geschäftsführern zu verantworten gewesen.

Damit ist jedoch unzweifelhaft festzustellen, dass der Berufungswerber von den steuerlichen Gestaltungen (Wareneinsatzverkürzungen und Schwarzumsätzen) gewusst hat, sie sogar mitgetragen hat. Dies wurde von ihm auch laut Aktenvermerk vom 6. April 2005 eingestanden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob Bw. die Höhe der erzielten aber nicht erklärten Erlöse bekannt war. Es ist ihm jedenfalls ein Teil dieser Schwarzerlöse zugeflossen und somit musste ihm auch erkennbar sein, dass die diese betreffenden Abgaben nicht abgeführt worden sind. Die Vorgangsweise des C.K. – sollte dieser als Geschäftsführer tatsächlich mit den abgabenrechtlichen Verpflichtungen betraut gewesen sein – war dem Berufungswerber bestens bekannt. Auch er hat von dieser profitiert.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass er sich auf die Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeit des C.K. verlassen konnte – im Gegenteil war er sich der Verkürzung der Umsätze und Erlöse im Klaren (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Eine allfällige Betrauung des C.K. mit den abgabenrechtlichen Agenden schließt folglich die haftungsrechtliche Verantwortung des Berufungswerbers nicht aus.

Trotz Unregelmäßigkeiten im Zuge der Tätigkeit des C.K. wurde vom Berufungswerber nichts unternommen, um Abhilfe zu schaffen (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216, 25.11.2002, 99/14/0121).

Triftige Gründe; die die Erfüllung der wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen würden, wurden vom Berufungswerber nicht vorgebracht (VwGH 25.11.2002, 99/14/0121, VwGH 20.9.1996, 94/17/0122).

Nach dem Ausscheiden des für die Abgabenentrichtung verantwortlichen Geschäftsführers gehen die abgabenrechtlichen Agenden, die von den Geschäftsführern zu besorgen sind, mangels einer anders lautenden Regelung in die Verantwortung der verbleibenden Geschäftsführer über (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Ab dem Tod des C.K. am 19. Jänner 2002 ist daher jedenfalls von einer Verantwortlichkeit der beiden Geschäftsführer Bw. und M. auszugehen.

Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten an C.K. nicht als Geschäftsführer

Bei Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor Allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten.

Der Vertreter hat das nicht geschäftsführende Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, verborgen bleiben (VwGH vom 31.1.2001, 95/13/0261, vom 23.11.2004, 2001/15/0108).

Der Umfang seiner Überwachungspflicht hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.

Wird ein Dritter mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne dass sich der Vertreter weiter darum kümmert, ob diese auch erfüllt werden, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Im Zuge des Abgabenverfahrens im Hinblick auf die Vertretene wurde vom steuerlichen Vertreter (der GmbH und der Haftungspflichtigen) eingestanden, dass sowohl M., als auch Bw. den beauftragten C.K. zu wenig überwacht hätten.

Wie und dass konkret der Überwachungs- und Kontrollverpflichtung nachgekommen wurde, konnte nicht dargetan werden (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Für den Zeitraum vor und nach der geschäftsführenden Tätigkeit des C.K. liegt unstrittig die

Verletzung der obigen Kontrollpflichten vor, eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Berufungswerber ist offensichtlich.

Wie oben ausgeführt hat der Berufungswerber von den Wareneinkaufsverkürzungen und Schwarzumsätzen gewusst und selbst davon profitiert.

Verschulden des Vertreters

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Eine bestimmte Schuldform ist nicht erforderlich, leichte Fahrlässigkeit reicht aus.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 30.5.1989, 89/14/44) hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, weshalb er nicht dafür Sorge getragen hat, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird nämlich in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Er hat daher für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.6.2009, 2007/13/0017, ausgeführt hat, ist wesentlich, dass der Geschäftsführer die Abgabenschuldigkeiten zu deren Fälligkeitszeitpunkten nicht entrichtet hat. Irrelevant ist, dass die zu diesem Zeitpunkt nicht entrichteten Abgaben zu einem späteren Zeitpunkt uneinbringlich geworden sind.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.8.2008, 2006/15/0010, ausgeführt hat, ist es „*Aufgabe des Geschäftsführers, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Reichen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft.*“

Die uneinbringlichen Abgaben können sodann zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Die Führung eines negativen Beweises ist dabei nicht Voraussetzung, vielmehr geht der VwGH von einer qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast aus. Die Gründe, die der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden sind, sind konkret und schlüssig darzustellen. Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbindet die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht.

Wird etwa durch den Vertreter behauptet, er sei an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, so schließt dies ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht aus. Der Geschäftsführer wäre verhalten gewesen, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

In Anbetracht dessen, dass vom Berufungswerber nicht konkret und schlüssig dargelegt werden konnte, weshalb er nicht für eine rechtzeitige Einreichung der Abgaben Sorge tragen konnte – das Fehlen der ausreichenden Mittel wurde nicht einmal behauptet –, ist eine schuldhafte Pflichtverletzung jedenfalls für den gesamten gegenständlichen Zeitraum als gegeben anzusehen (VwGH vom 19.2.2002, 2001/14/0207, vom 13.4.2005, 2002/13/0177). Der Berufungswerber ist seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen. Zur Erfüllung der qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast wäre eine Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich gewesen (VwGH vom 23.6.2009, 2007/13/0014).

Die Amtspartei ist ihrer Ermittlungspflicht dahingehend nachgekommen, als sie den Berufungswerber mit Ergänzungsersuchen vom 2. März 2007 aufgefordert hat, darzulegen, weshalb dieser nicht Sorge tragen konnte, dass die gegenständlichen Abgaben entrichtet werden. Zudem wurde er aufgefordert – falls vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären –, dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Die sehr allgemein gehaltene Behauptung des Berufungswerbers, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht gegeben gewesen wäre, ist kein Vorbringen, worauf die Behörde reagieren hätte müssen. Dies würde auf einen Erkundungsbeweis hinauslaufen, den aufzunehmen die Behörde nicht verpflichtet ist (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0207).

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 8.7.2009, 2006/15/0264, ausgeführt hat, ist eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich, weshalb eine Verwertung von Beweismitteln, die in einem anderer Verfahren gewonnen wurden, zulässig ist.

Im gegenständlichen Fall wurden die Aussagen des Bw., des M. und des steuerlichen Vertreters der X. GmbH im Verfahren im Hinblick auf die X. GmbH verwertet. Der steuerliche Vertreter der X. GmbH ist auch steuerlicher Vertreter der ehemaligen Geschäftsführer Bw. und M. .

Zusammenfassend muss daher festgestellt werden, dass eine allfällige Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten an C.K. das Vorliegen einer Pflichtverletzung durch den Berufungswerber nicht ausschließt.

Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben.

Nach ständiger Judikatur des VwGH spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung - die wie oben ausgeführt vorliegt - die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (siehe etwa VwGH vom 13.4.2005, 2002/13/0177).

Umfang der Haftung

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Primär ist jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen. Kommen mehrere Vertreter als haftungspflichtige in Betracht, so ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen in welchem Ausmaß in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (VwGH 21.5.1992, 91/17/0044, 20.9.1996, 94/17/0122).

Laut Schreiben des Berufungswerbers vom 13. September 2007 wurde die Verantwortung für die Abfuhr und Erklärung der gegenständlichen Abgaben M. und Bw. zu gleichen Teilen zugeschrieben.

Dass in Folge beide ehemaligen Geschäftsführer in gleicher Höhe für die Abgaben haftbar gemacht wurden, ist daher schlüssig.

Vom Berufungswerber wurde im Zuge des Verwaltungsverfahrens nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Es wurde lediglich auf die zu diesem Zeitpunkt schlechte Vermögens- und Einkommenssituation verwiesen.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (28.5.2008, 2006/15/0089, 28.5.2008, 2006/15/0007) hindert Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen deren Geltendmachung nicht.

„Es trifft nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen.“

In der dem Haftungsbescheid beigefügten Rückstandsaufgliederung findet sich ein Betrag von 109,50 € (AA: 19), der keiner Abgabenart iSd BAO zuzuordnen ist. Aus diesem Grund wurde der Haftungsbetrag um 109,50 € vermindert.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Linz, am 16. März 2010