



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalts-GmbH, vom 24. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 21. Juli 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 25. Jänner 2010 wurde das über das Vermögen der D-GmbH beantragte Konkursverfahren mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) um Bekanntgabe er-
sucht, ob die aushaftenden Abgabenschulden bei der D-GmbH einbringlich wären bzw. ob er
ohne Verschulden an der Entrichtung der Abgaben verhindert gewesen wäre. Dazu wurde auf
die Verpflichtung der Gläubigergleichbehandlung hingewiesen.

Dazu gab der Bw. mit Schreiben vom 20. April 2010 eine Stellungnahme ab. Er wäre lediglich
auf dem Papier Geschäftsführer der D-GmbH gewesen. Faktischer Geschäftsführer wäre H.T.,
der eine Generalhandlungsvollmacht gehabt hätte, gewesen. Der Bw. wäre lediglich für die
technische Abwicklung der Projekte der D-GmbH zuständig gewesen und hätte in dieser
Funktion keine Kenntnis über Einnahmen und Ausgaben, Abgabenverpflichtungen und –
rückstände sowie Vermögenswerte der genannten Gesellschaft gehabt. Da jegliche Versuche,

diesbezüglich Kenntnisse zu erlangen, von H.T. abgeblockt worden wären, wäre der Bw. ohne sein Verschulden an der Erfüllung der die D-GmbH treffenden Abgabenverpflichtungen gehindert gewesen.

Der Bw. hätte dies auch bereits im Rahmen mehrerer Einvernahmen ausführlich dargelegt, so insbesondere zu den zu Aktenzeichen XY, YX, YZ und XZ anhängigen Verfahren.

Nach den dem Bw. zur Verfügung stehenden Informationen verfüge die D-GmbH über kein Vermögen und hätte auch zum Zeitpunkt seiner Geschäftsführung kein Vermögen gehabt.

Ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der D-GmbH wäre mit Beschluss des Landesgerichtes vom 25. Jänner 2010 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden.

Weiters brachte der Bw. vor, dass er nur über ein geringes Einkommen von monatlich rund € 1.200,00 verfüge und kein Vermögen hätte. Er wäre für seine Frau und zwei Kinder sorgspflichtig.

Der Bw. hätte zu keinem Zeitpunkt über die in dem Schreiben vom 1. Februar 2010 angeforderten Unterlagen verfügt. Da diese Unterlagen – soweit er wisse – bei der D-GmbH auch im Zuge eines gegen H.T. vor dem Landesgericht geführten Strafverfahrens beschlagnahmt worden wären, wäre es dem Bw. auch bisher nicht möglich gewesen, diese Unterlagen von der D-GmbH zu erhalten.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 1. Juli 2010 wurde über das Vermögen des Bw. das Schuldenregulierungsverfahren mit Eigenverwaltung des Gemeinschuldners eröffnet.

Mit Bescheid vom 21. Juli 2010 wurde der Bw. gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 80 BAO](#) als Geschäftsführer der D-GmbH für deren Abgaben in der Höhe von € 3.509.967,90, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer 2001	14.985,36	15. 02. 2002
Umsatzsteuer 2002	101.263,81	17. 02. 2003
Umsatzsteuer 2003	129.071,31	16. 02. 2004
Umsatzsteuer 2004	10.413,64	15. 02. 2005
Umsatzsteuer 2005	499,10	15. 02. 2006
Umsatzsteuer 10/2006	76.628,81	15. 12. 2006
Umsatzsteuer 12/2006	1.699.158,09	15. 02. 2007
Säumniszuschlag 1 2006	4.181,20	18. 07. 2007
Pfändungsgebühr 2007	36,18	02. 08. 2007
Barauslagen 2007	0,55	02. 08. 2007
Stundungszinsen 2007	76,81	16. 08. 2007
Körperschaftsteuer 07-09/2007	437,00	16. 08. 2007
Lohnsteuer 07/2007	320,96	16. 08. 2007

Dienstgeberbeitrag 07/2007	184,29	16. 08. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	16,38	16. 08. 2007
Lohnsteuer 08/2007	343,83	17. 09. 2007
Dienstgeberbeitrag 08/2007	191,05	17. 09. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	16,98	17. 09. 2007
Lohnsteuer 09/2007	229,73	15. 10. 2007
Dienstgeberbeitrag 09/2007	174,71	15. 10. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2007	15,53	15. 10. 2007
Körperschaftsteuer 10-12/2007	439,00	15. 11. 2007
Lohnsteuer 10/2007	394,66	15. 11. 2007
Dienstgeberbeitrag 10/2007	228,28	15. 11. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	20,29	15. 11. 2007
Säumniszuschlag 2 2006	2.090,60	17. 12. 2007
Lohnsteuer 11/2007	375,04	17. 12. 2007
Dienstgeberbeitrag 11/2007	225,48	17. 12. 2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	20,04	17. 12. 2007
Lohnsteuer 12/2007	229,73	15. 01. 2008
Dienstgeberbeitrag 12/2007	134,34	15. 01. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	11,94	15. 01. 2008
Umsatzsteuer 2007	5.959,89	15. 02. 2008
Lohnsteuer 01/2008	440,77	15. 02. 2008
Dienstgeberbeitrag 01/2008	193,32	15. 02. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	17,18	15. 02. 2008
Körperschaftsteuer 01-03/2008	437,00	15. 02. 2008
Lohnsteuer 02/2008	179,58	17. 03. 2008
Dienstgeberbeitrag 02/2008	76,50	17. 03. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2008	6,80	17. 03. 2008
Säumniszuschlag 3 2006	2.090,60	18. 03. 2008
Lohnsteuer 03/2008	179,58	15. 04. 2008
Dienstgeberbeitrag 03/2008	76,50	15. 04. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	6,80	15. 04. 2008
Körperschaftsteuer 04-06/2008	437,00	15. 05. 2008
Lohnsteuer 04/2008	179,58	15. 05. 2008
Dienstgeberbeitrag 04/2008	76,50	15. 05. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	6,80	15. 05. 2008
Lohnsteuer 05/2008	179,58	16. 06. 2008
Dienstgeberbeitrag 05/2008	76,50	16. 06. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008	6,80	16. 06. 2008
Umsatzsteuer 04/2008	903.702,79	16. 06. 2008
Lohnsteuer 06/2008	107,31	15. 07. 2008
Dienstgeberbeitrag 06/2008	151,74	15. 07. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008	13,49	15. 07. 2008
Säumniszuschlag 1 2007	42.381,20	18. 08. 2008
Lohnsteuer 07/2008	179,58	18. 08. 2008
Dienstgeberbeitrag 07/2008	76,50	18. 08. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2008	6,80	18. 08. 2008
Körperschaftsteuer 07-09/2008	437,00	18. 08. 2008
Lohnsteuer 08/2008	179,58	15. 09. 2008
Dienstgeberbeitrag 08/2008	76,50	15. 09. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2008	6,80	15. 09. 2008
Umsatzsteuer 07/2008	4.316,01	15. 09. 2008
Lohnsteuer 09/2008	328,40	15. 10. 2008
Dienstgeberbeitrag 09/2008	130,97	15. 10. 2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008	11,64	15. 10. 2008
Säumniszuschlag 1 2008	86,32	17. 11. 2008
Kammerumlage 07-09/2008	3,71	17. 11. 2008
Körperschaftsteuer 10-12/2008	439,00	17. 11. 2008

Umsatzsteuer 10/2008	199.937,25	15. 12. 2008
Umsatzsteuer 11/2008	299.960,03	15. 01. 2009
Umsatzsteuer 2008	494,54	16. 02. 2009
Säumniszuschlag 1 2008	3.998,74	19. 02. 2009

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können. Dazu wurde erneut auf die Notwendigkeit der Beibringung eines Gleichbehandlungsnachweises hingewiesen. Weiters wurde ausgeführt, dass sich ein Vertreter in der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht behindern lassen dürfe. Werde er bei Übernahme seiner Funktion oder während seiner Vertretertätigkeit an der Erfüllung seiner Pflichten durch andere Personen gehindert, hätte er im Rechtsweg die Möglichkeit der unbeschränkten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder die Funktion zurückzulegen. Eine abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung liege auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. er eine solche Beschränkung, die die künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache, in Kauf nehme. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe keine Haftung bei einem Rücktritt nach zwei bis drei Monaten.

Da der Nachweis, dass der Bw. ohne sein Verschulden gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht hätte erbracht werden können, hätte die Haftung geltend gemacht werden müssen. Bemerkt werde, dass der Haftungsbetrag in dem über sein Vermögen eröffneten Schuldenregulierungsverfahren angemeldet werde.

In der dagegen am 24. August 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass das Finanzamt zwar ausgeführt hätte, dass der Geschäftsführer dafür zu sorgen hätte, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten zu verwenden wären, jedoch keine Ausführungen dazu treffe, ob dies erfüllt wäre, nämlich ob liquide Mittel vorhanden gewesen wären, ob das Finanzamt Zahlungen erhalten hätte oder ob andere Gläubiger Zahlungen erhalten hätten. Diese Feststellungen wären aber wesentlich gewesen, um gerade diese vom Finanzamt selbst als relevant erkannte Vergleichsrechnung anstellen zu können.

Gründe, warum das Finanzamt zu diesen erheblichen Umständen keine Feststellungen treffe, würden sich im angefochtenen Bescheid keine finden. Das Finanzamt wäre so offenbar trotz Kenntnis der diesbezüglichen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass derartige Feststellungen nicht wesentlich wären. Treffe die Behörde einen wichtigen Teil der Entscheidung gegenüber der Partei begründungslos, so handle sie aber willkürlich (VfSlg. 10.997/1986; 14.661/1996).

Das Finanzamt führe richtig aus, dass zwar grundsätzlich den Geschäftsführer die Beweislast für die ihn entlastenden Umstände treffe. Jedoch entbinde dies die Behörde nicht von jeder Ermittlungstätigkeit. Entspreche der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liege es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer anzufordern, jedenfalls aber konkret Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 16.12.2009, [2009/15/0127](#)).

Der Bw. hätte tatsächlich keine liquiden Mittel zur Befriedigung von Gläubigern zur Verfügung gehabt und hätte keine Gläubiger befriedigt. Zum Beweis dieses Vorbringens hätte der Bw. bereits in seiner Stellungnahme vom 20. April 2010 auf die Akten XY, YX, YZ und XZ des Finanzamtes Salzburg-Land verwiesen. Da das Finanzamt den Bw. jedoch nicht mit den sich daraus ergebenden Beweisergebnissen konfrontiert hätte, wäre fraglich, ob diese beigeschafft worden wären. Jedenfalls hätte das Finanzamt darüber keine Feststellungen getroffen. Hätte das Finanzamt antragsgemäß diese Akten beigeschafft, so hätte es feststellen können, dass den Bw. tatsächlich kein Verschulden an der Abgabenverkürzung treffe. Die offensichtlich vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, dass sich auf Grund der Beweislast des Bw. jegliche eigene Ermittlungstätigkeit erübrige, widerspreche der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des [§ 3 Abs. 1 und 2 BAO](#). Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß [§ 3 Abs. 2 lit. d BAO](#) insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß [§ 26 AbgEO](#) insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der

Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes vom 25. Jänner 2010 das über das Vermögen der D-GmbH beantragte Konkursverfahren abgewiesen wurde.

Bestritten wird, dass dem Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere der Zahlungspflichten, oblag.

Dazu war festzustellen, dass der Bw. laut Firmenbuch des Landesgerichtes vom 10. März 2001 bis 25. Jänner 2010 (Konkursabweisung) Geschäftsführer und vom 25. Jänner 2010 bis 27. November 2010 (Löschung im Firmenbuch) Liquidator der D-GmbH war.

Aus dem Einwand des Bw., dass er lediglich „auf dem Papier“ Geschäftsführer der Primärschuldnerin, jedoch H.T. faktischer Geschäftsführer mit Generalhandlungsvollmacht gewesen wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil eine solche Vereinbarung nur die jeweils betroffenen Vertragsparteien im Innenverhältnis binden kann, nicht aber Dritte wie die Abgabengläubigerin.

Dass die Bestellung eines "Geschäftsführers auf dem Papier" an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach [§ 80 BAO](#) treffenden Pflichten nicht das Geringste ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht (zB VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#)). Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (zB VwGH 29.3.2007, [2005/15/0081](#)).

Ein vertretungsbefugter Geschäftsführer ist von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil die Geschäftsführung faktisch anderen Personen zusteht, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setzt oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktritt (siehe zuletzt VwGH 23.2.2010, [2009/13/0078](#)). Beides erfolgte im gegenständlichen Fall jedoch nicht, im Gegenteil duldete der Bw. diesen Zustand.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung traf den Bw. bereits ein für die Haftung nach [§ 9 BAO](#) relevantes Verschulden, da er sich offenbar mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärte und dabei in Kauf nahm, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen

Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (VwGH 29.6.1999, [98/14/0172](#)). Darauf, dass zivilrechtliche Vereinbarungen nicht einer Haftung nach [§ 9 BAO](#) entgegenstanden, wurde bereits hingewiesen (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)).

Für Abgabenschulden einer GmbH sind zur Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) die in [§ 80 BAO](#) angesprochenen Vertreter einer GmbH heranzuziehen. Nicht zum Geschäftsführer bestellte so genannte "faktische Geschäftsführer" werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern im Sinne des [§ 80 BAO](#) (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0084](#)). Der Umstand, dass nicht der Bw., sondern H.T. faktisch die Geschäfte geführt hat, bewirkte somit noch nicht, dass dieser zusätzlich oder an dessen Stelle zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre (VwGH 21.9.2009, [2009/16/0086](#)). Damit kam es aber im gegenständlichen Fall - anders als bei einer Agendenverteilung zwischen bestellten Geschäftsführern (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)) - nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund hatte, zu zweifeln, ob der faktische Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (VwGH 24.2.2004, [99/14/0278](#)).

Dass der Bw. seinen ihm nach der Rechtsprechung treffenden Pflichten zur Kontrolle des "faktischen Vertreters" nachgekommen wäre, hat er nicht behauptet. Auch ein Vorbringen, wonach er sich darüber "vergewissert" hätte, dass die Abgabenschulden beglichen werden, hat der Bw. nicht erstattet.

Ist allerdings ein Geschäftsführer an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten gehindert, so muss er nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1990, 89/15/0038) entweder sofort die Behinderung seiner Funktion - allenfalls im Rechtsweg - abstellen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden. Ob der Rücktritt "unverzüglich" erfolgte, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Weil die Verpflichtung zum Rücktritt durch die Erkennbarkeit der Behinderung und der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, ausgelöst wird, dem Bw. aber von vorn herein seine Handlungsbeschränkungen bewusst waren, muss ihm vorgeworfen werden, eine solche Vereinbarung überhaupt eingegangen zu sein.

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt eben dann vor, wenn sich der Geschäftsführer mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, [2003/14/0097](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären und dass daher mangels Zahlungen sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich jedoch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls zufolge der von 01/2003 bis 05/2009 im Haftungszeitraum gemeldeten Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen noch Löhne ausbezahlt und Umsätze erzielt wurden. Dabei widerspricht es der Lebenserfahrung, dass in dem Zeitraum der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkurseröffnung von knapp acht Jahren überhaupt keine Zahlungseingänge zu verzeichnen gewesen wären. Da somit zweifelsfrei entgegen der Behauptung des Bw. noch liquide Mittel vorhanden waren, erübrigte sich die beantragte Einsichtnahme in die Akten des Finanzamtes Wiener Neustadt Neunkirchen (nicht wie angeführt Salzburg-Land).

Darüber hinaus erfolgten auf das Abgabenkonto der D-GmbH im haftungsgegenständlichen Zeitraum nachstehende Zahlungen bzw. Überrechnungen, aus denen sich ebenfalls das Vorhandensein von liquiden Mitteln ergibt:

15. 01. 2003	2.262,52
21. 08. 2003	515,70
01. 09. 2004	3.000,00
13. 10. 2004	1.000,00
06. 07. 2005	3.599,62
28. 02. 2006	500,00
10. 04. 2006	2.000,00
19. 05. 2006	3.064,16
24. 10. 2006	2.600,00
20. 02. 2007	2.800,00
18. 04. 2007	500,00
16. 05. 2007	500,00
05. 08. 2008	130.000,00
gesamt	152.342,00

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)).

Entgegen der Rechtsansicht des Bw. hat auch nicht die Abgabenbehörde festzustellen, wie die vorhandenen liquiden Mittel auf die Gläubiger aufgeteilt wurden, weil in der Regel der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen hat, der ihm entsprechende Nachweise und Behauptungen ermöglicht (VwGH 30.10.2001, [2001/14/0087](#)). Daher hat er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, [89/14/0132](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)) ist es Aufgabe des Vertreters darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen darf; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 24.2.2010, [2009/13/0103](#)).

Dem Vorbringen des Bw., dass die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht entbinde (VwGH 13.4.2005, [95/15/0145](#)), war zu folgen. Es vermag aber dennoch keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen, weil eine Ermittlungspflicht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar dann besteht, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben, im gegenständlichen Fall aber wie bereits ausgeführt das Gegenteil der Fall ist.

Wenn der Bw. nun der Meinung ist, dass er seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, entsprochen hätte, weshalb es nunmehr an der Behörde gelegen wäre, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise von ihm abzufordern, muss ihm die Aktenlage entgegengehalten werden, wonach er mehrfach (Schreiben vom 7. April 2010 und Haftungsbescheid vom 21. Juli 2010) aufgefordert wurde, einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen.

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegen-

ständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 29.1.2004, [2000/15/0168](#)), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Die vom Bw. geltend gemachten "Billigkeitsgründe", deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine Vermögenslosigkeit und sein geringes Arbeitseinkommen sowie seine Sorgepflichten, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)). Soweit der Bw. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu

hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der D-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2011