



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Haftung gemäß § 9 iVm. § 80 BAO vom 22. April 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	07/1996	38.933,03
Säumniszuschläge	1996	3.442,33
Stundungszinsen	1996	165,51
Lohnsteuer	09/1996	14.844,96
Dienstgeberbeitrag	09/1996	7.113,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/1996	758,76
Umsatzsteuer	08/1996	14.704,77
Pfändungsgebühr	1996	2.795,83
Postgebühr	1996	4,08
Umsatzsteuer	09/1996	20.094,20
Verspätungszuschlag	07/1996	83,21
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/1994	102,91
Kraftfahrzeugsteuer	07-09/1996	236,39
Gesamt		€ 103.279,31

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war seit 4. August 1992 alleiniger Geschäftsführer der Firma D GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 10. Dezember 1996 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Mit Beschluss vom 19. Juli 2001 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens (§ 139 KO) und Ausschüttung einer Konkursquote von 3,649448196 % aufgehoben. Am 31. Oktober 2001 erfolgte die amtswegige Löschung der D GmbH.

Mit Bescheid vom 22. April 1997 zog das Finanzamt den Bw. für rückständige Abgaben der D GmbH in Gesamthöhe v. 2,349.927,46 S zur Geschäftsführerhaftung heran und forderte ihn auf, den Haftungsbetrag binnen Monatsfrist ab Bescheidzustellung zu entrichten. Die Haftungssumme wurde dabei wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in S
Lohnsteuer	08/1996	13.945,12
Dienstgeberbeitrag	08/1996	107.197,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/1996	11.434,00
Umsatzsteuer	07/1996	1,283.304,00
Säumniszuschlag für LSt 8/96	1996	4.158,00
Säumniszuschlag für DB 8/96	1996	2.144,00
Säumniszuschlag für DZ 8/96	1996	229,00
Säumniszuschlag für USt 7/96	1996	25.666,00
Stundungszinsen	1996	347,00
Lohnsteuer	09/1996	211.044,00

Dienstgeberbeitrag	09/1996	101.127,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/1996	10.787,00
Umsatzsteuer	08/1996	209.051,00
Säumniszuschlag für LSt 9/96	1996	4.221,00
Säumniszuschlag für DB 9/96	1996	2.023,00
Säumniszuschlag für Zuschlag zum DB	1996	216,00
Säumniszuschlag für USt 8/96	1996	4.181,00
Pfändungsgebühr	1996	19.836,00
Postgebühr	1996	52,00
Stundungszinsen	1996	2.006,00
Körperschaftsteuer	10-12/1996	19.375,00
Umsatzsteuer	09/1996	285.670,00
Säumniszuschlag für KöSt 10-12/996	1996	387,00
Säumniszuschlag für USt 9/96	1996	5.713,00
Verspätungszuschlag	07/1996	1.183,00
Pfändungsgebühr	1996	19.911,00
Postgebühr	1996	6,00
Kraftfahrzeugsteuer	01-12/1994	1.461,50
Kraftfahrzeugsteuer	07-09/1996	3.252,84
Gesamt		S 2,349.927,46

Zur Bescheidbegründung wurden die gesetzlichen Voraussetzungen für die Haftungsanspruchnahme nach §§ 9 und 80 BAO dargelegt, auf die im Haftungsverfahren geltende qualifizierte Mitwirkungs- und Nachweispflicht des Vertreters hingewiesen und festgestellt, dass der Bw. als Geschäftsführer der Firma D GmbH seiner Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden, nicht nachgekommen wäre. Da der Abgabenrückstand der Primärschuldnerin somit auf Grund schuldhafter Verletzung dieser Vertreterpflicht nicht mehr eingebracht werden könne, wäre die Geschäftsführerhaftung auszusprechen gewesen.

Dagegen legte RA Dr. R unter Hinweis auf die erteilte Vollmacht am 22. Mai 1997 Berufung ein, beantragte ersatzlose Bescheidaufhebung bzw. in eventu, den Haftungsauspruch auf den Verspätungszuschlag für Juli 1996 und die Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/1994 einzuschränken, und brachte rechtsmittelbegründend wie folgt vor: Die Haftungsanspruchnahme erweise sich als rechtswidrig, weil damit eine Pflichtverletzung bloß objektiv festgestellt, nicht aber dargelegt worden wäre, aus welchen Gründen der Bw. Vertreterpflichten schuldhaft verletzt

hätte. Den Bw. treffe an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben entgegen behördlicher Annahme kein Verschulden, da sämtliche Haftungsschuldigkeiten erst unmittelbar vor Konkurseröffnung der Gesellschaft fällig geworden, bereits ab September 1996 aber die erforderlichen finanziellen Mittel zur Abgabentrachtung wie auch zur Bestreitung anderer offener Verbindlichkeiten nicht mehr vorhanden gewesen wären. Da nicht einmal eine anteilige Entrichtung der an sich unstrittigen Abgaben möglich gewesen wäre, und die anderen Gesellschaftsverbindlichkeiten ebenfalls nicht mehr abgedeckt worden wären, hätte auch keine Benachteiligung des Abgabengläubigers stattgefunden. Ursächlich für die Illiquidität der Gesellschaft wären Forderungsausfälle in Folge insolvent gewordener Geschäftspartner, letztlich aber gewesen, dass die Hausbank Raiffeisenkasse H wegen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens im September 1996 plötzlich eine Kontensperre verfügt und erteilte Überweisungsaufträge deshalb nicht mehr durchgeführt hätte. Da weder dieses offensichtlich nur der Hintanhaltung eigener finanzieller Nachteile dienende Vorgehen der Bank noch die Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft vorhersehbar gewesen wären und die gegebene Situation auch nicht verhindert werden hätte können, könne dem Bw. anlassgegenständig nicht einmal ein Fahrlässigkeitsverschulden vorgeworfen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. November 1998 wurde die Haftungsberufung abgewiesen. Es sei auf Grund gewonnener Ermittlungsergebnisse erwiesen, dass die Gesellschaft im Haftungszeitraum noch über finanzielle Mittel verfügt habe. Laut eingesehenem Kassabuch seien am 1. September 1996 noch Barmittel iHv. 754.631,24 S und am 6. Dezember 1996 solche iHv. 9.590,15 S vorhanden gewesen. Außerdem seien im haftungsrelevanten Zeitraum auch noch Einnahmen iHv. 1.870.962,49 S erzielt worden. Gegen die behauptete Kontensperre spreche, dass im Kassabuch auch noch Bankabhebungen für den 18. September 1996 iHv. 150.000,-- S, den 3. Oktober 1996 iHv. 300.000,-- S und den 5. Dezember 1996 iHv. 64.000,-- S ausgewiesen seien. Aus den erwiesenermaßen vorhanden gewesenen Geldmitteln seien im Oktober 1995 (Anm. der Rechtsmittelbehörde: irrtümlicherweise wurde hier das Jahr 1995 anstatt richtigerweise das Jahr 1996 angeführt) noch Pauschalzahlungen an die Finanzbehörde iHv. 500.000,-- S geleistet worden. Dass die übrigen Gesellschaftsgläubiger aus den verbliebenen Mitteln ebenso wie der Abgabengläubiger nur teilweise befriedigt worden wären, widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung und dem weiteren Erhebungsergebnis, dass an die Firmen W und K am 8. Oktober 1996 bzw. 22. Oktober 1996 noch unrunde Zahlungen iHv. 113.962,-- S bzw. 64.264,-- S geleistet worden seien. Das Gesamtbild der Beweisergebnisse lasse somit auf eine

Schlechterstellung des Abgabengläubigers schließen, die Haftungsinanspruchnahme erweise sich daher als rechters. Die Berufungsvorentscheidung wurde dem Bw. persönlich zu eigenen Händen zugestellt und von diesem laut Rückschein am 5. November 1998 übernommen.

Am 2. Dezember 1998 stellte RA Dr. R unter Rüge, dass die Berufungsvorentscheidung trotz für ihn bestehender Zustellvollmacht dem Bw. persönlich zugestellt worden wäre, rechtzeitig einen Berufungsvorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Aufrechterhaltung der bisherigen Berufungsanträge wird in diesem Schriftsatz eingewendet, dass mit der erstinstanzlichen Berufungserledigung auf das Rechtsmittelvorbringen teils gar nicht und wenn, dann nur in unzureichendem oder aktenwidrigem Umfang eingegangen worden wäre. Insbesondere wäre damit die entscheidungsrelevante Frage, welches schuldhafte und damit haftungsbegründende Verhalten dem Bw. überhaupt vorgeworfen werde, wiederum ungeklärt bzw. -beantwortet geblieben. Sämtliche Haftungsschuldigkeiten mit Ausnahme der Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/1994 wären zu einem Zeitpunkt fällig geworden, als der Bw. nachweisbar nicht mehr in der Lage gewesen wäre, Zahlungen und Überweisungen nach eigenem Gutdünken vorzunehmen. Die Kontensperre im September 1996 und die dem Bw. dadurch entzogene freie Dispositionsmöglichkeit über finanzielle Mittel seien Faktum, das durch zeugenschaftliche Einvernahme des Bankdirektors A. P., Einvernahme des Bw. und Einsichtnahme in die darüber vorhandene Korrespondenz jederzeit überprüft werden könne. Die für September, Oktober und Dezember 1996 festgestellten Bankabhebungen stünden dem Parteivorbringen ebenfalls nicht entgegen, weil die Kontosperre von der Bank so gehandhabt worden sei, dass Überweisungsaufträge überhaupt nicht mehr bearbeitet, Bargeldbeträge aus dringlichen Gründen aber noch zur Zahlung freigegeben worden wären. Da der Großteil der Mittel aus diesen Bankbehebungen dem Abgabengläubiger im Zuge der im Oktober 1996 geleisteten Pauschalzahlungen v. 500.000,-- S zugeflossen, und vom Rest der Kostenvorschuss für die Konkurseröffnung bestritten worden wäre, sei der Fiskus keinesfalls benachteiligt worden. Eine Benachteiligung gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern ergäbe sich auch nicht aus den für Oktober 1996 festgestellten, unrounden Zahlungen an die Firmen W und K, da anhand des Konkursaktes der Gesellschaft (14 S xy/96) und des Forderungsanmeldungsverzeichnisses, deren Einsichtnahme beantragt werde, festzustellen sei, dass die genannten Firmen ebenfalls Konkursforderungen iHv. 350.000,-- S bzw. 1.008.639,98 S angemeldet hätten und damit nicht wie erstinstanzlich angenommen zur Gänze, sondern gleichfalls nur teilweise befriedigt worden wären. Da der Bw. die Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus den im Haftungszeitraum noch verfügbar gewesen Mitteln - wie in dieser Phase unmittelbar vor Insolvenzeröffnung zulässig –

gleichwertig, wenn auch nur anteilig bedient habe, liege ein haftungsbegründendes Verschulden nicht vor.

Nach Berufungsvorlage teilte das Finanzamt mit, dass aus Anlass des Konkurses der Primärschuldnerin eine Quotenzahlung iHv. 61.392,05 € (844.772,79 S) an den Abgabengläubiger überwiesen worden wäre. Diese wäre vorerst prozentuell auf die vom gegenständlichen Haftungsbescheid betroffenen Abgabenschuldigkeiten der D GmbH und der Restbetrag auf die ältest fälligen Abgaben dieses Haftungsbescheides verrechnet worden. Insgesamt hätte sich der vorgeschriebene Haftungsbetrag (170.775,88 € bzw. 2.349.927,46 S) auf Grund der noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gewesenen Abgabenschuldigkeiten zwischenzeitig auf 103.279,31 € (1.421.154,-- S) reduziert. Aus der Rückstandsaufgliederung zum Steuerkonto der D GmbH ist ersichtlich, dass darin die haftungsgegenständliche Lohnsteuer für 8/96 (13.945,12 S), der Dienstgeberbeitrag für 8/96 (107.197,-- S), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 8/96 (11.434,-- S) und die Körperschaftssteuervorauszahlung für das vierte Quartal 1996 (19.375,-- S) nicht mehr enthalten sind. Für diese Abgaben der Gesellschaft ist es demnach im Zuge der Quotenverrechnung zur gänzlichen Tilgung gekommen. Die übrigen Abgaben des angefochtenen Haftungsbescheides haften nach Quotenverrechnung gegenwärtig noch mit einem Gesamtbetrag v. 103.279,331 € aus.

Laut Gebarungsdaten am Abgabenkonto der D GmbH ist festzustellen, dass die Selbstbemessungsabgaben für die Gesellschaft (Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen) bis Ende 1995 jeweils rechtzeitig bekannt gegeben und auch entrichtet wurden. Ab Jänner 1996 bis einschließlich September 1996 wurden Selbstbemessungsabgaben bei jeweiliger Fälligkeit zwar noch betragsmäßig bekannt gegeben, gleichzeitige Entrichtungen erfolgten jedoch nicht mehr. Für Oktober 1996, November 1996 und bis zur Konkurseröffnung am 10. Dezember 1996 erfolgten auch keine Bekanntgaben der Selbstbemessungsabgaben mehr. Wegen Nichtentrichtung der im Laufe des Jahres 1996 fällig gewordenen (Selbstbemessungs-) Abgaben wuchs der zu Jahresbeginn noch ausgeglichen gewesene Abgabensaldo bis zum Konkurseröffnungszeitpunkt auf einen Gesamtrückstand v. 2.719.680,62 S an. Aus diesem Anlass stellte das Finanzamt der Gesellschaft Mitte 1996 erstmalig Vollstreckungsmaßnahmen in Aussicht. Am 17. September 1996, 3. Oktober 1996 und 11. Oktober 1996 gingen am rückständigen Abgabenkonto der Gesellschaft deshalb noch saldowirksame Pauschalzahlungen v. 250.000,-- S, 200.000,-- S und 300.000,-- S ein. Die Zahlung über 300.000,-- S nahm der Bw. anlässlich einer Vorsprache in der Vollstreckungsstelle am 11. Oktober 1996 persönlichen in bar vor. Aus dem darüber erstellten

Aktenvermerk selben Datums geht ua. Folgendes hervor: Für 25. Oktober 1996 wurde vom Bw. ein weiterer Betrag in Aussicht gestellt. Da am kommenden Freitag die Löhne zu zahlen seien, könne mit keiner Zahlung (eventuell kleineren Zahlung) gerechnet werden.

Laut Einbringungsakt der D GmbH wurde vom Bw. mit Schreiben vom 18. Juni 1996, 15. Juli 1996, 14. August 1996 und 18. September 1996 jeweils um Stundung der für diese Monate bekannt gegebenen Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen der Gesellschaft ersucht. Das Stundungsansuchen vom 18. September 1996 umfasste ua. auch die haftungsgegenständliche, am 16. September 1996 fällig gewesene Umsatzsteuervorauszahlung für Juli 1996 iHv. 1,283.304 S. Antragsbegründend wurde jeweils vorgebracht, dass eine termingerechte Abgabentrichtung wegen äußerst knapper Mittel und des sehr angespannten Kontokorrentkontos momentan unmöglich wäre. Es bestünden zwar hohe Forderungsausstände, Leistungsabrechnungen hätten großteils aber noch nicht erfolgen können, weil mit den Bauarbeiten erst im April und Mai 1996 begonnen worden wäre, und schlechte Witterungsbedingungen der Fertigstellung der Bauleistungen und damit der Legung von Endabrechnungen bislang entgegen gestanden wären. Die Stundungswerberin beschäftige mehr als einhundert Dienstnehmer und verfüge somit über ein entsprechend hohes Auftragsvolumen. Eine der Antragsbewilligung entgegen stehende Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit liege daher nicht vor. Das Finanzamt hat diese Zahlungserleichterungsansuchen allesamt wegen gefährdeter Abgabeneinbringlichkeit abschlägig erledigt.

Mit Schreiben vom 6. November 1996 ersuchte der Bw. namens der Gesellschaft erneut, den bestehenden Abgabenrückstand zu akzeptieren, weil momentan keine finanziellen Möglichkeiten für eine Abgabentrichtung bestünden. Die Bank gebe Geldmittel erst wieder frei, wenn sie vom Steuerberater einen aktuellen Vermögensstatus der Gesellschaft erhalten habe. Das Geschäftskonto sei zum 4. November 1996 mit rd. 2,7 Mio. S überzogen. Die Forderungsausstände beliefen sich allerdings auf rd. 5,5 Mio. S. Sobald diesbezügliche Eingänge erfolgten, würden wiederum Überweisungen bzw. Ratenzahlungen an die Abgabenbehörde getätigt werden. Aus gegebenem Anlass sprach am 7. November 1996 ein Vollstreckungsbeamter des Finanzamtes im Unternehmen vor. Das Ergebnis dieser Vorsprache wurde in einem Aktenvermerk wie folgt zusammengefasst: Zahlungen sind laut Mitteilung des Bw. auf Grund hoher Außenstände und verfügter Banksperre derzeit nicht möglich. Sämtliche Forderungen der D GmbH mit Ausnahme jener gegenüber der Fa. Z. sind an die Raiffeisenkasse H zediert. Die Kontenrahmen der zwei vorgelegten, bei der Raiffeisenkasse H geführten Kontokorrentkonten betragen 3 Mio. S und 1,5 Mio. S. Diese Konten sind derzeit mit

1,7 Mio. S bzw. 1 Mio. S überzogen. Eine Ausschöpfung der Kontenrahmen wird nach Auskunft des Bw. erst wieder nach Erstellung der aktuellen Saldenlisten und Ermittlung des Cash-Flow seitens des Steuerberaters möglich sein. Anlässlich dieser Vorsprache wurde auch eine Saldenliste über die Forderungsausstände der D GmbH mit Stand 5. November 1996 ausgehändigt. Laut dieser im Einbringungsakt der Gesellschaft erliegenden Aufstellung hatte die Gesellschaft Anfang November 1996 offene Forderungen in Gesamthöhe v. 5,661.927,20 S. Darin enthalten war auch eine Forderung gegenüber der Fa. Z iHv. 364.860,-- S auf Grund Faktura der D GmbH vom 4. November 1996. Da dieser Rechnungsbetrag nach Auskunft des Bw. nicht an die Hausbank abgetreten worden wäre, nahm das Finanzamt hierfür bei der Drittschuldnerin Fa. Z eine Forderungspfändung vor. Am 25. November 1996 teilte die Drittschuldnerin der Abgabenbehörde mit, dass eine Überweisung des gepfändeten Rechnungsbetrages nicht in Betracht komme, weil die D GmbH diese Forderung bereits an die Raiffeisenkasse H vorziediert hätte. Das genannte Bankinstitut habe mit Abtretungsanzeige vom 1. Oktober 1996 bekannt gegeben, dass sämtliche bestehenden und künftig entstehenden Forderungen aus dem Rechtsverhältnis zwischen der D GmbH und der Fa. Z unwiderruflich mit allen Rechten zu seinen Gunsten abgetreten worden wären. Zahlungen auf den abgetretenen Fakturenbetrag dürften daher mit schuldbefreiender Wirkung nur mehr an die Raiffeisenkasse H zu Kontonummer ab vorgenommen werden. Ein identer Zessionsvermerk befinde sich auch auf der am 6. November 1996 bei der Fa. Z eingegangenen Faktura der D GmbH vom 4. November 1996. Kopien der Abtretungsanzeige vom 1. Oktober 1996 und der Faktura vom 4. November 1996 seien gegenständlichem Schreiben zum Nachweis der Richtigkeit der gemachten Angaben beigegeben. Diese dem Finanzamt übermittelten Unterlagen bestätigen das Drittschuldneranbringen.

Durch Anfrage bei der Raiffeisenkasse H stellte sich in der Folge heraus, dass die D GmbH sämtliche ausständigen Forderungen laut Saldenliste vom 5. November 1996 zu Gunsten der Hausbank abgetreten hatte. Mit Telefax vom 5. Dezember 1996 bestätigte auch der Bw. gegenüber dem Finanzamt, dass für die Forderungen der D GmbH eine Globalzession zu Gunsten der Raiffeisenkasse H besteht. Ebenso findet sich eine dazu idente Feststellung auch im Bericht des Masseverwalters vom 21. Februar 1997. Anhand des vom Bw. zu Beweis Zwecken geführten Anmeldungsverzeichnisses im Konkurs der D GmbH ist festzustellen, dass insgesamt 135 Gläubiger Konkursforderungen gegenüber der Gemeinschuldnerin geltend gemacht haben. Einhundertvierzehn Positionen entfielen dabei auf von Dienstnehmern der D GmbH angemeldete offene Lohn- und Gehaltsforderungen. Für die Raiffeisenkasse H sind darin Forderungsausstände aus Kreditverträgen iHv. 369.638,33 S

und aus Hafrücklassgarantien iHv. 401.111, -- S ausgewiesen, wobei hinsichtlich der Kreditvertragsforderungen eine Bestreitung durch den Masseverwalter erfolgte. Die Firmen W und K, die im Haftungszeitraum nach erstinstanzlichen Ermittlungsergebnissen nachweislich noch Zahlungen von der Gesellschaft erhalten haben, meldeten Konkursforderungen v. 344.044,-- S bzw. 1.021.092,33 S an. Die Forderung der Fa. K wurde vom Masseverwalter laut Anmeldungsverzeichnis nur im Umfang v. 1.008.639,98 S anerkannt.

Mit Schreiben vom 2. März 2004 brachte die Rechtsmittelbehörde dem Bw. zur Kenntnis, dass sich der Haftungsbetrag auf Grund ausgeschütteter und darauf verrechneter Konkursquote auf 103.279,31 € (1.421.154,-- S) reduziert habe. Die Lohnabgaben für August 1996 und die Körperschaftssteuervorauszahlung für das vierte Quartal 1996 seien dadurch gänzlich getilgt worden. Zum Berufungsvorbringen selbst wurde unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu § 9 BAO mitgeteilt, dass der Bw. hinsichtlich der unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Haftungsschuldigkeiten nur dann haftungsfrei sei, wenn er die im Vorlageantrag erstmalig behauptete anteilige Mittelverwendung anhand eines Liquiditäts- und Zahlungsnachweises bezogen auf die einzelnen Abgabefälligkeitszeitpunkte tauglich unter Beweis stelle. Unter das Gleichbehandlungsgebot fielen berufungsgegenständlich alle Haftungsschuldigkeiten mit Ausnahme der Lohnsteuer für September 1996. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne von schuldhaften Pflichtverletzungen ausgegangen, und der Bw. für die bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben unbeschränkt zur Haftung herangezogen werden. Auf eine mögliche Haftungsbeschränkung für den Fall des Nachweises, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre, wurde gleichfalls hingewiesen. Zur behaupteten Gläubigergleichbehandlung wurde vorgehalten, dass im Haftungszeitraum nach ausgewiesener Aktenlage offensichtlich eine bevorzugte Befriedigung der Bankverbindlichkeiten stattgefunden habe, da die Kontokorrentkreditschulden bei der Raiffeisenkasse H Anfang November 1996 noch rd. 2,7 Mio. S betragen hätten, dem gegenüber aber von der Hausbank im Konkurs nur mehr offene Kreditvertragsforderungen v. 369.639,33 S angemeldet worden wären. Weiters sei aktenkundig, dass die Gesellschaft Anfang November 1996 Forderungsausstände v. 5.661.927,20 S gehabt und sie diese global an die Hausbank abgetreten hätte. Im gegebenen Zusammenhang wurde weiters dargelegt, dass auch im Abschluss eines Globalzessionsvertrages eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende schuldhafte Pflichtverletzung liegen könne, wenn dadurch die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt werde, und andere andrängende Gläubiger benachteiligt würden. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages sei dem Vertreter dann vorzuwerfen,

wenn er es durch entsprechende Vertragsgestaltung unterlassen habe, dafür vorzusorgen, dass selbst bei Änderung der Verhältnisse die Bedienung anderer Gesellschaftsverbindlichkeiten durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt werde. Zur haftungsgegenständlichen Lohnsteuer für September 1996 wurde schließlich festgehalten, dass für diese Abfuhrabgabe ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Gesellschaft eine Haftung dann gegeben sei, wenn für diesen Monat Löhne und Gehälter noch ausbezahlt worden wären, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht abgeführt worden wäre. Unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist wurde der Bw. abschließend aufgefordert, den mit der Raiffeisenkasse H abgeschlossenen Mantelzessionsvertrag und die diesbezüglich vorhandene Korrespondenz vorzulegen, sowie außerdem bekannt zu geben und nachzuweisen, ob dieser Zessionsvertrag der Besicherung der Kontokorrentkredite bei der Hausbank gedient habe, ob und inwieweit beim Vertragsabschluss Vorsorgemaßnahmen in vorstehendem Sinn getroffen worden seien, ob und gegebenenfalls welche Zahlungen im Haftungszeitraum zur Aufrechterhaltung des ordentlichen Geschäftsbetriebes noch getätigt und ob im September 1996 Löhne und Gehälter noch ausbezahlt worden seien. Durch einen Liquiditäts- und Zahlungsnachweis für die jeweiligen Abgabefälligkeitszeitpunkte sollte ferner die anteilige Mittelverwendung nachgewiesen, bzw. bei Nichterbringbarkeit dieses Nachweises bekannt gegeben werden, welcher Betrag dem Abgabengläubiger im Haftungszeitraum im Falle anteiliger Mittelverwendung zukommen hätte müssen. Schließlich wurde der Bw. noch um Darlegung seiner aktuellen Einkommens- und Vermögenssituation und um Klarstellung ersucht, ob die Haftungsinanspruchnahme für die Kraftfahrzeugsteuer 1994 auf Grund des konkreten Berufungsvorbringens als außer Streit gestellt gelte.

Am 30. März 2004 wurde für die Beantwortung dieses Ergänzungsvorhaltes ein Fristverlängerungsantrag bis am 30. April 2004 gestellt, dem die Rechtsmittelbehörde stillschweigend stattgab. Am 26. April 2004 nahm die Referentin noch vor Fristablauf telefonisch Kontakt zum Rechtsvertreter auf. Dabei wurde im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage erneut darauf hingewiesen, dass die Haftungsberufung - abgesehen von der Einschränkung des Haftungsbetrages wegen zwischenzeitig getilgter Abgabenschuldigkeiten – ohne Erbringung der geforderten Nachweise keine Erfolgsaussichten habe, da die Aktenlage gegen eine anteilige Mittelverwendung spreche. Der Vertreter des Bw. gab anlässlich dieses Telefonates zu verstehen, dass sich die abverlangte Beweisführung als äußerst schwierig erweise. Abschließend wurde so verblieben, dass der Rechtsvertreter nach Rücksprache mit dem Bw. Bescheid geben werde, ob die Berufung noch aufrecht erhalten oder zurückgenommen werde. Da eine diesbezügliche Mitteilung in der Folge nicht einlangte,

wurde dem Bw. mit Schreiben vom 12. Mai 2004 unter Einräumung einer weiteren Frist von zwei Wochen nochmals Gelegenheit zur Vorhaltsbeantwortung und Nachweiserbringung gegeben. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass bei fruchtlosem Fristablauf laut Aktenlage entschieden werde. Diese Frist ist wiederum ungenützt verstrichen. Der Bw. hat bis dato weder die abverlangten Nachweise erbracht noch die angeforderten Unterlagen vorgelegt.

Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des im vierzigsten Lebensjahr stehenden Bw. ist anhand der Aktenlage festzustellen, dass dieser gegenwärtig laufende Einnahmen von der Fa. HD KEG bezieht. Liegenschaftsvermögen ist aktenkundig nicht vorhanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bevor auf die Haftungsberufung selbst eingegangen wird, sei wegen des für die Berufungsvorentscheidung vom 2. November 1998 gerügten Zustellmangels vorweg Folgendes festgehalten:

Nach § 83 BAO können sich Parteien durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen, die sich mit einer Urkunde auszuweisen haben. Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Urkunde. Gemäß § 8 Abs. 1 letzter Satz RAO ersetzt vor allen Gerichten und Behörden die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Bei Einschreiten eines Rechtsanwaltes vor der Abgabenbehörde genügt somit der Hinweis auf die erfolgte Bevollmächtigung, einer Urkunde bedarf es diesfalls nicht. Eine allgemeine Bevollmächtigung schließt im Regelfall die Ermächtigung zur Empfangnahme von Schriftstücken einer Abgabenbehörde ein. Gemäß § 103 Abs. 2 BAO ist eine Zustellbevollmächtigung der Abgabenbehörde gegenüber allerdings unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen erstreckt, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder die Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 leg.cit. zusammengefasst verbucht wird. In den Fällen des § 103 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde somit nur dann zur Zustellung von Erledigungen an einen (gewillkürten) Vertreter verpflichtet, wenn dieser die *ausdrückliche* Erklärung abgibt, dass alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen sind (Ritz, Kommentar BAO² § 103 Rz 7 ff.). Dies gilt auch dann, wenn ein Rechtsanwalt einschreitet. Rechtsanwälte müssen daher ungeachtet des Umstandes, dass die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, auf Grund des im Abgabenverfahren anzuwendenden § 103 Abs. 2 BAO eine ausdrückliche Erklärung hinsichtlich der Zustellbevollmächtigung abgeben, andernfalls die Abgabenbehörde nicht verpflichtet ist,

Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen (VwGH 8.3.1994, 93/14/0174; VwGH 28.1.1998, 95/13/0273;). Allein aus dem Hinweis auf dem Rubrum des Berufungsschriftsatzes vom 22. Mai 1997 "Vollmacht gem. § 30/2 ZPO bzw. § 8 Abs. 1 RAO erteilt" war für das Finanzamt nicht erkennbar, ob mit dieser Vertretungsbvollmächtigung zugleich auch eine Zustellungsvollmacht für RA Dr. R erteilt worden ist. Da es vorliegend an einer ausdrücklichen Erklärung des Rechtsvertreters über den Bestand einer Zustellbevollmächtigung gefehlt hat, war daher die Zustellung der Berufungsvorentscheidung unmittelbar an den Bw. jedenfalls zulässig und rechtmäßig. Dies im Übrigen auch deshalb, weil es sich bei der Geltendmachung von Haftungen gemäß § 224 BAO um Erledigungen im Einhebungsverfahren iSd § 103 Abs. 1 BAO (§ 224 findet sich im von der Einhebung handelnden 6. Abschnitt der Bundesabgabenordnung) handelt und im zweiten Satz dieser Bestimmung normiert ist, dass im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen trotz Vorliegens einer Zustellbevollmächtigung aus Zweckmäßigkeitsgründen wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden können. Da die konkrete Berufungsvorentscheidung im Haftungsverfahren ergangen und damit unzweifelhaft eine Erledigung des Einhebungsverfahrens gewesen ist, war das Finanzamt daher selbst im Falle Vorliegens einer Zustellbevollmächtigung auch auf Grund dieser Bestimmung zur unmittelbaren Zustellung an den Bw. berechtigt. Zweckmäßig war diese unmittelbare Zustellung an den Bw. im Anlassfall schon deshalb, weil der Bestand einer Zustellbevollmächtigung für RA Dr. R wegen des allgemein gehaltenen Hinweises "Vollmacht erteilt" für die Erstbehörde jedenfalls zweifelhaft gewesen ist. Da die Zustellung der Berufungsvorentscheidung unmittelbar an den Bw. selbst somit rechtmäßig war, traten alle daran anknüpfenden Rechtsfolgen (wie zB Existenzwerden des Bescheides, Beginn des Vorlageantragsfristenlaufes) berufungsgegenständlich bereits im konkreten Bescheid-zustellungszeitpunkt am 5. November 1998 ein. Mit dem im Vorlageantrag gerügten Zustellmangel hat der Rechtsvertreter den Bestand einer Zustellbevollmächtigung für das entscheidungsgegenständliche Haftungsberufungsverfahren nunmehr erstmals klar gegenüber der Abgabenbehörde zum Ausdruck gebracht. Aus diesem Grund und weil vorliegend auch keine Zweckmäßigkeitsgründe für eine unmittelbare Zustellung an den Bw. sprechen, erfolgt daher die Zustellung dieser Berufungsentscheidung an den Rechtsvertreter.

Gem. § 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 in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Ihre Geltendmachung bedingt daher unter anderem die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Haftungsinspruchnahme. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.5.2002, 99/14/0233). Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabensforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde im Dezember 1996 das Konkursverfahren eröffnet. Aus gegebenem Anlass wurde der Bw. für bei dieser rückständige Abgaben im Ausmaß v. 2,349.927,46 S zur Geschäftsführerhaftung herangezogen. Am 19. Juli 2001 wurde das Konkursverfahren der Primärschuldnerin unter Ausschüttung einer Quote von 3,649448196 % aufgehoben. Die dabei an den Abgabengläubiger überwiesene Quotenzahlung wurde zur Gänze auf die Abgabenschuldschuldigkeiten des entscheidungsgegenständlichen Haftungsbescheides verrechnet. Die ua. haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für August 1996 und die Körperschaftssteuer Vorauszahlung für 10-12/1996 wurden dadurch gänzlich, die übrigen Haftungsschuldigkeiten teilweise getilgt. Insgesamt fanden haftungsgegenständliche Abgaben im Ausmaß v. 103.279,31 € in der Konkursquote keine Deckung. Für sie steht damit die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin fest. Haftungsgegenständliche Abgaben iHv. 67.496,57 € konnten nach Erlassung des angefochtenen Bescheides jedoch noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gemacht werden. Dies ist Anlass dafür, dass der vorgeschriebene Haftungsbetrag im Zuge dieser Entscheidung um den vorgenannten Betrag zu reduzieren, und wie im Spruch eingangs dargestellt aufzugliedern war.

© Unabhängiger Finanzsenat

berufungsgegenständlich ebenso unstrittig wie die Stellung des Bw. als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum. Strittig allein ist somit, ob den Bw. an der Nichtentrichtung der bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlichen Abgaben in Gesamthöhe v. 103.279,31 € ein haftungsbegründendes Verschulden iSd. § 9 BAO trifft, und wenn ja, ob dieses Verschulden ursächlich für die Abgabeneinbringlichkeit bei der Gesellschaft gewesen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprechen und insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung iSd. § 9 BAO angenommen werden darf (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003). Zum tatbestandsmäßigen Verschulden reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters aus. Wurden Abgaben nicht entrichtet, weil der Gesellschaft im jeweiligen Abgabefälligkeitszeitpunkt *keine* Mittel mehr zur Verfügung standen, dann ist dem Geschäftsführer eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorzuwerfen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420). Im gegebenen Zusammenhang hat jedoch 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). Waren im Haftungszeitraum *noch Gesellschaftsmittel vorhanden*, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, dann ist der Geschäftsführer nur dann haftungsfrei, wenn er beweist, dass die vorhanden gewesenen Mittel *anteilig* für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Der Vertreter hat im Haftungsverfahren somit nicht seine Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft, sondern nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, dann kann der Geschäftsführer für nicht entrichtete, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben zur Gänze zur Haftung herangezogen werden (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, vermag der Geschäftsführer aber nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur

beschränkt und zwar für die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Der Zeitpunkt, für den festzustellen ist, ob der Primärschuldnerin Mittel zur Verfügung gestanden sind, bestimmt sich danach, wann die haftungsgegenständlichen Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist ungeachtet einer allfälligen (späteren) bescheidmäßigen Festsetzung stets der Zeitpunkt, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, also der Fälligkeitszeitpunkt, maßgeblich (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Das geschilderte Gleichbehandlungsgebot gilt im Berufungsfall für alle haftungsgegenständlichen Abgaben der Primärschuldnerin mit Ausnahme der Lohnsteuer für September 1996.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Bescheid wurde der Bw. für bei der insolvent gewordenen D GmbH rückständig gewesene(n) Umsatzsteuervorauszahlungen für Juli, August und September 1996, Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen für August und September 1996, Körperschaftssteuervorauszahlungen für das vierte Quartal 1996, Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/1994 und für 7-9/1996, Säumniszuschläge 1996, Stundungszinsen 1996, Verspätungszuschlag 7/1996 und Vollstreckungsgebühren 1996 zur Geschäftsführerhaftung herangezogen. Die Lohnabgaben für August 1996 und die Körperschaftssteuervorauszahlung für 10-12/1996 waren zur Gänze noch bei der Primärschuldnerin einbringlich und haben daher bei der nachfolgenden Prüfung eines haftungsrelevanten Verschuldens des Bw. außer Betracht zu bleiben. Die bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlichen, im obigen Bescheidspruch dargestellten Abgaben waren ausgenommen der Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/1994 allesamt zwischen 16. September 1996 und 4. Dezember 1996 fällig. Für die Kraftfahrzeugsteuer 1-12/1994 trat die Fälligkeit trotz späterer Festsetzung vom 20. November 1996 bereits am 15. Februar 1995 ein. In seinen Rechtsmitteleingaben brachte der Bw. ausschließlich Gründe vor, weshalb die Entrichtung der unmittelbar vor Konkurseröffnung fällig gewesenen Gesellschaftsabgaben seiner Ansicht nach unverschuldet unmöglich gewesen wäre. Hinsichtlich der Nichtentrichtung der bereits geraume Zeit vor Konkurseröffnung fällig gewesenen Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/1994 wurde dagegen ein solches, der Entlastung des Bw. dienendes Vorbringen im gesamten Berufungsverfahren überhaupt nicht erstattet. Auch wenn die im Haftungsverfahren geltende besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde damit jeglicher amtswegigen Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es doch dem (potenziell) Haftungspflichtigen, nicht

nur ganz allgemein, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Da das Nichtvorliegen schuldhafter Pflichtverletzungen bei Nichtentrichtung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/1994 gegenständlich nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen, ja in der Berufung sogar der Eventualantrag auf Haftungseinschränkung ua. auf diese Haftungsschuldigkeit gestellt wurde, kann für diese Abgabenschuldigkeit unter Verweis auf die eingangs dargestellte Rechtslage, und ohne dass es weiterer amtswegiger Ermittlungen bedurft hätte, von schuldhafter Pflichtverletzung des Bw. und auch davon ausgegangen werden, dass diese Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/1994 bei der Gesellschaft war.

Hinsichtlich der Nichtentrichtung der unmittelbar vor Konkurseröffnung fällig gewesenen Gesellschaftsabgaben beruft sich der Rechtsmittelwerber zu seiner Entlastung auf eine von der Hausbank der Gesellschaft im September 1996 verfügte Kontensperre, auf Grund der für ihn unvorherseh- und nicht verhinderbar erteilte Überweisungsaufträge nicht mehr durchgeführt worden wären, und ihm jegliche Dispositionsmöglichkeit über finanzielle Mittel entzogen gewesen wäre. In der Berufungseingabe wurde dabei noch behauptet, dass im Haftungszeitraum wegen dieser Kontensperre überhaupt keine Mittel mehr verfügbar und deshalb nicht einmal mehr anteilige Befriedigungen der Abgaben- und auch der übrigen Gesellschaftsverbindlichkeiten möglich gewesen wären. Nachdem vom Finanzamt anhand des Kassabuches der Gesellschaft erwiesen werden konnte, dass die Gesellschaft im Zeitraum September 1996 bis zur Konkurseröffnung behauptungswidrig noch über Barmittel und Einnahmen verfügt hat, dass auch noch Bankbehebungen stattgefunden haben, und anhand der Aktenlage und weiterer Erhebungsergebnisse außerdem festzustellen war, dass im Haftungszeitraum auch noch Zahlungen an den Abgaben- und an andere Gesellschaftsgläubiger stattgefunden haben, wurde im fortgesetzten Berufungsverfahren das Vorhandengewesensein geringfügiger Mittel für den Haftungszeitraum nicht mehr in Abrede gestellt. Allerdings wurde im Vorlageantrag eingewendet, dass die Verfügbarkeit und Verwendung finanzieller Mittel im maßgeblichen Zeitraum von der Zustimmung der Hausbank abhängig gewesen, und die dabei noch bereitgestellten Mittel unter Beachtung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes anteilig verwendet worden wären. Der Abgabengläubiger habe im Zuge dieser anteiligen Mittelverwendung im Oktober 1996 Pauschalzahlungen in Gesamthöhe v. 500.000,-- S erhalten.

Zum Nachweis der behaupteten Kontensperre, und dass dadurch im Haftungszeitraum über Gesellschaftsmittel nicht mehr nach Gutdünken verfügt werden hätte können, beantragte der Bw. im Vorlageantrag seine eigene sowie die zeugenschaftliche Einvernahme des

Bankdirektors A. P. und weiters Einsichtnahme in die darüber vorhandene Korrespondenz zwischen der Hausbank und der Primärschuldnerin. Von diesen Beweisaufnahmen hat die Berufungsbehörde allerdings Abstand genommen, weil die angeführten Beweisthemen schon durch die vorliegende Aktenlage als hinreichend erwiesen zu erachten sind. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten geht in diesem Zusammenhang nämlich hervor, dass der Bw. bereits ab Mitte des Jahres 1996 in Eingaben an das Finanzamt bzw. aus Anlass dortiger Vorsprachen wiederholt vorerst auf den äußerst angespannten Kontorahmen und schließlich auf die Nichtfreigabe von Geldmitteln durch die Hausbank bzw. den Bestand einer Kontensperre hingewiesen hat. Außerdem ist durch den Aktenstand erwiesen, dass die Kontokorrentkreditkonten bei der Raiffeisenkasse H im Haftungszeitraum mit rd. 2,7 Mio. S überzogen waren. Das konkrete Parteivorbringen ist im Lichte dieser Beweisergebnisse daher durchaus glaubwürdig und steht auch mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang.

Wenn der Bw. jedoch meint, es könne ihm wegen dieser Kontensperre und der damit verbunden gewesenenen Unmöglichkeit, frei über finanzielle Mittel zu verfügen, in Bezug auf die Nichtentrichtung der unmittelbar vor Konkurseröffnung fällig gewesenenen Gesellschaftsabgaben kein haftungsbegründendes Verschulden zum Vorwurf gemacht werden, so verkennt er damit die Rechtslage grundlegend.

Durch die erstinstanzlichen und mit dem modifizierten Rechtsmittelvorbringen im Vorlageantrag bestätigten Ermittlungsergebnisse ist nämlich erwiesen, dass im haftungsrelevanten Zeitraum zwischen September 1996 und Konkurseröffnung im Dezember 1996 trotz Kontensperre noch finanzielle Mittel vorhanden waren, und dass aus diesen Mitteln auch noch Zahlungen an Gesellschaftsgläubiger, ua. im Oktober 1996 auch an den Abgabengläubiger, stattgefunden haben. Ausgehend von diesen Beweisergebnissen wurde der Bw. vorerst mit Schreiben vom 2. März 2004 aufgefordert, die anlässlich seines modifizierten Rechtsmittelvorbringens behauptete anteilige Mittelverwendung anhand eines Liquiditäts- und Zahlungsnachweises bezogen auf die jeweiligen Abgabefälligkeitszeitpunkte nachzuweisen. Auf die mit der Nichterbringung dieser Nachweise verbundenen negativen Rechtsfolgen wurde dabei ausdrücklich hingewiesen. Außerdem wurde vorgehalten, dass die Behauptung einer Gläubigergleichbehandlung im Haftungszeitraum deshalb unglaubwürdig erscheine, weil eine Globalzession der Forderungen der Gesellschaft zu Gunsten der Raiffeisenkasse H aktenkundig sei, und sich die Kreditvertragsverbindlichkeiten gegenüber diesem Bankinstitut von Anfang November 1996 bis zur Konkurseröffnung Mitte Dezember 1996 erwiesenermaßen von rd. 2,7 Mio. S auf rd. 370.000,-- S vermindert hätten. Unter Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung wurde im gegebenen Zusammenhang um Vorlage des mit der Hausbank

abgeschlossenen Zessionsvertrages, um Bekanntgabe, ob dieser der Besicherung der hoch überzogen gewesenen Kontokorrentkreditkonten gedient hätte, und um Nachweis ersucht, dass beim Abschluss dieses Globalzessionsvertrages für eine dadurch unbeeinträchtigte Tilgungsmöglichkeit der übrigen Gesellschaftsverbindlichkeiten, insbesondere auch der Abgabenschuldigkeiten, vorgesorgt worden wäre. Für die nicht unter das Gleichbehandlungsgebot fallende Lohnsteuer für September 1996 wurde wegen der im Forderungsanmeldungsverzeichnis ausgewiesenen Lohn- und Gehaltsforderungen um Bekanntgabe und Nachweis ersucht, inwieweit für den konkreten Monat Löhne und Gehälter noch ausbezahlt worden wären. Dieser Ergänzungsvorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2004 wurde dem Bw. abermals Gelegenheit gegeben, zu den im vorangegangenen Schriftsatz gemachten Vorhaltungen Stellung zu nehmen, die dabei angeforderten Unterlagen vorzulegen, den bereits abverlangten Liquiditäts- und Zahlungsnachweis zu erbringen, und Angaben zu den Lohnzahlungen für September 1996 zu machen. Obwohl für den Fall der neuerlichen Säumnis auf Erlassung einer Berufungsentscheidung laut Aktenlage hingewiesen wurde, kam der Bw. auch dieser wiederholten Aufforderung bislang nicht nach. Damit ist der Bw. im abgeführten Verfahren aber jeglichen Nachweis für die von ihm behauptete anteilige Mittelverwendung im Haftungszeitraum schuldig geblieben. Er hat im Hinblick auf eine mögliche Haftungsbeschränkung aber auch nicht dargelegt, welcher Betrag im Falle einer anteilsmäßigen Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre. Ebenso kam mangels entsprechender Mitwirkung auch der zwischen Primärschuldnerin und Hausbank abgeschlossene Forderungszessionsvertrag nicht zur Vorlage, bzw. wurde auch nicht nachgewiesen, dass der Bw. bei Abschluss dieses Zessionsvertrages für eine dadurch unbeeinträchtigte, gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger vorgesorgt hat.

Der Bw. ist seiner erhöhten Mitwirkungspflicht im gegenständlichen Haftungsverfahren zwar insofern nachgekommen, als er behauptete, dass und weshalb im Haftungszeitraum nur eine anteilige Abgabentrückstellung möglich gewesen wäre. Zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers verwies er dabei zum einen auf die noch im Oktober 1996 ans Finanzamt geleisteten Pauschalzahlungen iHv. 500.000,-- S und zum anderen darauf, dass im Konkursverfahren der Gesellschaft laut Anmeldungsverzeichnis auch von den übrigen Gesellschaftsgläubigern Konkursforderungen angemeldet, und somit auch diese nicht gänzlich befriedigt worden wären. Allein damit hat der Rechtsmittelwerber das Nichtvorliegen eines haftungsbegründenden Verschuldens aber nicht bewiesen. Dieser Nachweis war angesichts

der behaupteten anteiligen Mittelverwendung nämlich nur durch Offenlegung sämtlicher im Haftungszeitraum bestandenen Gesellschaftsverbindlichkeiten, der tatsächlich noch vorhanden gewesenen Gesellschaftsmittel und der daraus tatsächlich noch vorgenommenen Zahlungen erbringbar. Da dieser für die einzelnen Abgabefälligkeitszeitpunkte abverlangte Liquiditäts- und Zahlungsnachweis gegenständlich aber nicht einmal angetreten wurde, ist nicht verifizierbar, ob der Abgabengläubiger durch die im Oktober 1996 erhaltenen Pauschalzahlungen tatsächlich wie behauptet gegenüber den anderen Gesellschaftsgläubigern nicht benachteiligt wurde. Die behauptete anteilige Mittelverwendung erweist sich im Übrigen auch nicht anhand der im Forderungsanmeldungsverzeichnis ausgewiesenen Daten, da daraus nur ersichtlich ist, welche Gläubiger im Konkurseröffnungszeitpunkt offene Forderungen gegenüber der gemeinschuldnerischen D GmbH hatten, und wie hoch diese Konkursforderungen jeweils waren. Nicht jedoch können daraus für den Berufungsfall sachdienliche Rückschlüsse dahingehend gewonnen werden, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Konkursgläubiger im Haftungszeitraum noch Zahlungen von der Gesellschaft erhalten haben, und ob solche Zahlungen im Hinblick auf die verfügbar gewesenen Gesellschaftsmittel und im Hinblick auf die dem Abgabengläubiger geleisteten Pauschalzahlungen gleichwertig und zwar anteilig waren. Da der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung im Haftungszeitraum wie auch der Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten abzuführen gewesen wäre, unterblieben sind, und es letztlich bei bloßen Behauptungen geblieben ist, haftet der Bw. für die unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden, bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlichen Abgaben somit zur Gänze (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Schon die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt eine dem Geschäftsführer vorwerfbare schuldhafte Pflichtverletzung dar. Im Abschluss eines Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, kann eine solche dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen, wenn dieser bei Vertragsabschluss damit rechnen muss, durch diese Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Gesellschaft, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung daher schon dann vorzuwerfen, wenn er es - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - unterlassen hat, dafür vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, selbst wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht

unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 22.1.2004, 2000/14/0015; VwGH 23.1.1997, 96/15/0107).

Berufungsgegenständlich ist erwiesen, dass eine Globalzession für die Forderungen der Primärschuldnerin zu Gunsten der Raiffeisenkasse H bestanden hat. Dies haben sowohl Vertreter der Raiffeisenkasse H als auch der Bw. selbst mit Schreiben vom 5. Dezember 1996 gegenüber dem Finanzamt bestätigt, und ergibt sich überdies auch aus diesbezüglichen Feststellungen des Masseverwalters im Insolvenzbericht für die D GmbH. Durch die vorliegende Abtretungsanzeige der Raiffeisenkasse H v. 1. Oktober 1996 und die Faktura der D GmbH an die Fa. Z vom 4. November 1996 ist außerdem erwiesen, dass die Primärschuldnerin nicht nur ihre bereits bestandenen, sondern auch erst künftig entstehenden Forderungen an das genannte Bankinstitut abgetreten hat. Belegt ist anhand der dem Finanzamt ausgehändigten Saldenliste auch, dass die Gesellschaft Anfang November 1996 Forderungsausstände von rd. 5,66 Mio. S hatte. Der Schuldenstand auf den beiden bei der Raiffeisenkasse H für die Gesellschaft geführten Kontokorrentkreditkonten belief sich zum selben Zeitpunkt laut Einsichtnahme eines Vollstreckungsbeamten auf insgesamt rd. 2,7 Mio. S. Im Konkurs der D GmbH wurden laut Anmeldungsverzeichnis dem gegenüber von der Raiffeisenkasse H nur mehr offene Kreditvertragsforderungen von rd. 370.000,-- S angemeldet. Die Kontokorrentkreditverbindlichkeiten haben sich nach ausgewiesener Aktenlage somit im Zeitraum Anfang November 1996 bis Mitte Dezember 1996 um rd. 2,3 Mio. S vermindert. Auf den Vorhalt der Rechtsmittelbehörde, dass es angesichts dieser Faktenlage und des erwiesenermaßen bestandenen Globalzessionsvertrages im Haftungszeitraum offensichtlich zu einer bevorzugten Befriedigung der Hausbank gekommen und ihm deshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung vorzuwerfen sei, wenn er nicht nachweise, dass er bei Abschluss des Globalzessionsvertrages für die dadurch unbeeinträchtigte Tilgung der übrigen Gesellschaftsverbindlichkeiten gesorgt habe, und dass es trotz dieses Vertrages zu keiner begünstigten Befriedigung der Hausbank gekommen sei, hat der Bw. ebenfalls nicht reagiert. Da der Rechtsmittelwerber seiner Nachweispflicht somit auch diesbezüglich nicht nachgekommen, auf Grund der Aktenlage aber davon auszugehen ist, dass aus den im Haftungszeitraum für die Primärschuldnerin eingegangenen Forderungsausständen vorrangig die bestandenen Bankschulden getilgt wurden, ist dem Bw. der Abschluss dieses Mantelzessionsvertrages zu Gunsten der Hausbank gegenständlich daher als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten.

Es trifft somit die Verantwortung des Bw., dass eine Abgabentrachtung im Haftungszeitraum in weiterem Umfang unterblieb, weil die Hausbank dafür keine Mittel mehr freigab, durchaus zu, dies kann ihn aber nicht entschuldigen, weil er die Bank gerade durch den Abschluss des Globalzessionsvertrages in die Lage versetzt hat, in einer Weise über die Gesellschaftsmittel zu verfügen, die ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel letztlich unmöglich gemacht hat. Die eingewendete Einschränkung der finanziellen Dispositionsfreiheit gründete nach den vorliegenden Beweisergebnissen somit unzweifelhaft im Abschluss dieses zu Gunsten der Raiffeisenkasse H abgeschlossenen Generalzessionsvertrages. Auf Grund dieser globalen Forderungsabtretung hat sich der Bw. selbst schuldhaft jeglicher Dispositionsmöglichkeit über die aus den Forderungszahlungen eingegangenen finanziellen Mittel begeben. Es bestimmte letztlich die Bank, welchen Zahlungsverpflichtungen der Primärschuldnerin noch bzw. nicht mehr nachgekommen wird. Da der Bw. auf die Vorhaltsschreiben der Berufsbehörde nicht reagiert hat, legte er auch nicht dar, dass die Beeinträchtigung der Bedienung des Abgabengläubigers durch den Abschluss der Zessionsverträge für ihn nicht vorhersehbar gewesen wäre. Sein Vorbringen anlässlich der Rechtsmitteleingaben beschränkte sich vielmehr darauf, dass Zahlungen auf Grund der für ihn nicht vorherseh- und verhinderbar gewesenen Kontensperre nur mehr mit Zustimmung der Bank geleistet werden hätten können, weshalb er nicht mehr in der Lage gewesen wäre, über den Kontokorrentrahmen frei zu verfügen und für die ordnungsgemäße Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten Sorge zu tragen. Nach ausgewiesenem Aktenstand war jedoch dafür, dass Abgaben der Gesellschaft nicht mehr entrichtet wurden, nicht vorrangig die angeordnet gewesene Kontensperre, sondern vielmehr der abgeschlossene Mantelzessionsvertrag ursächlich. Da damit erwiesenermaßen sämtliche bestehenden und künftigen Gesellschaftsforderungen an die Hausbank abgetreten wurden, war es für den Bw. auch keinesfalls unvorhersehbar, dass er ab dem Zeitpunkt, in dem dieser Vertrag schlagend werden würde, nicht mehr frei über die laufenden Geschäftseinnahmen disponieren könne, bzw. dass es infolge der damit der Bank uneingeschränkt eingeräumten Entscheidungsgewalt über eingehende Forderungen zu einer benachteiligten Befriedigung der anderen Gesellschaftsgläubiger kommen wird. Die Nichtentrichtung der unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Haftungsschuldigkeiten ist somit aus vorstehenden Entscheidungsgründen in schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. begründet.

Der vorliegenden Berufung kann dabei auch nicht zum Erfolg verhelfen, dass die bei der Gesellschaft im Haftungszeitraum vorgelegene angespannte finanzielle Situation unter

anderem durch vom Bw. unverschuldete Forderungsausfälle nach Insolvenz von Geschäftspartnern mitverursacht war, weil der Bw. im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht seine Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft, sondern wegen der nachweislich vorhanden gewesenen Gesellschaftsmittel allein deren anteilige Verwendung nachzuweisen hatte. Dieser Nachweis ist aber unterblieben, außerdem stehen die vorliegenden erwähnten Beweisergebnisse der Annahme einer anteiligen Mittelverwendung im Haftungszeitraum klar entgegen. Die Haftungsinanspruchnahme für die nicht entrichtete Umsatzsteuervorauszahlung betreffend Juli 1996 erweist sich schließlich auch nicht deshalb als unzulässig, weil für diese Selbstbemessungsabgabe nachweislich ein Stundungsansuchen eingebracht worden ist. Dieses Ansuchen wurde nämlich erst nach konkreter Abgabefälligkeit (16. September 1996) verspätet am 18. September 1996 gestellt und konnte daher selbst im Bewilligungsfall, der vorliegend aber nicht eingetreten ist, nur mehr den konkreten Abgabentrichtungszeitpunkt hinausschieben, nichts aber mehr an der vom Bw. bereits im Fälligkeitszeitpunkt mangels Entrichtung begangenen Pflichtverletzung ändern. Im Zusammenhang mit der Stellung dieses Stundungsansuchens ist dem Bw. außerdem als schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten, dass er damit unter Hinweis, es liege keine Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit vor, eine Zahlungserleichterung zu einem Zeitpunkt zu erwirken versucht hat, als für ihn auf Grund der im September 1996 bereits höchst angespannt gewesenen finanziellen Situation erkennbar gewesen sein musste, dass die Einbringlichkeit dieser Abgabe bei der Gesellschaft sehr wohl massiv gefährdet sein wird (Ritz, Kommentar BAO² § 9 Rz 14 mit Verweis auf VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer für September 1996 gilt wie schon erwähnt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht. Da es sich bei der Lohnsteuer um eine Abfuhrabgabe handelt, ist diese im Falle ausbezahlter Löhne jedenfalls in darauf entfallender Höhe abzuführen, widrigenfalls dem Vertreter trotz wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Gesellschaft eine schuldhafte Pflichtverletzung wegen Nichtbeachtung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 vorzuwerfen ist. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nämlich nicht aus, so ist die Lohnsteuer nach dieser Bestimmung vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuer besteht somit nur dann nicht, wenn wegen fehlender Mittel überhaupt keine Löhne mehr zur Auszahlung gelangt sind. Für auf ausbezahlte Löhne entfallende, jedoch nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer haftet der Vertreter jedoch stets wegen schuldhafter Verletzung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 22.2.1989, 85/13/0214).

Dass im Berufungsfall Löhne und Gehälter für September 1996 nicht mehr ausbezahlt worden wären, wurde im abgeführten Verfahren weder behauptet noch bewiesen und findet auch keine Deckung in der zugrunde liegenden Aktenlage. Danach basiert der Betrag der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer für September 1996 nämlich auf Selbstberechnung und –bekanntgabe seitens der Primärschuldnerin. Außerdem wurden Bestand und Höhe der im gegenständlichen Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Berufungsschriftsatz ausdrücklich außer Streit gestellt. Schließlich ist von Lohnzahlungen für September 1996 auch deshalb auszugehen, weil vorliegend sogar noch Lohnzahlungen für den Folgemonat Oktober 1996 aktenmäßig dokumentiert sind. Hat doch der Bw. im Zuge einer Finanzamtsvorsprache am 11. Oktober 1996 mitgeteilt, dass in den nächsten Tagen mit keinen Pauschalzahlungen gerechnet werden könne, weil zuvor noch die Löhne für Oktober 1996 ausbezahlt würden. Da aus dem Forderungsanmeldungsverzeichnis hervorgeht, dass Dienstnehmer der Gesellschaft im Konkursverfahren offene Lohn- und Gehaltsforderungen als Konkursforderungen angemeldet haben, wurde der Bw. im abgeführten Verfahren ungeachtet eines entsprechenden Parteivorbringens wiederholt um Bekanntgabe und Nachweis ersucht, inwieweit für September 1996 noch Löhne und Gehälter zur Auszahlung gelangt wären. Diesen Aufforderungen ist der Bw. ebenfalls nicht nachgekommen. Die Berufungsbehörde sieht es angesichts der geschilderten Sach- und Beweislage und insbesondere mangels gegenteiliger Behauptungen und Nachweise des Bw. somit als erwiesen an, dass Löhne und Gehälter für September 1996 noch zur Auszahlung gelangt sind, und dass die darauf entfallende Lohnsteuer dem der Abgabenbehörde gemeldeten, aber nicht mehr entrichteten Betrag entsprochen hat. Dem Bw. ist die Nichtabfuhr der Lohnsteuer für September 1996 somit als schuldhafte Pflichtverletzung vorzuwerfen. Auch für diese Abgabenschuldigkeit der Primärschuldnerin erfolgte die Haftungsinanspruchnahme des Bw. daher dem Grunde nach zu Recht.

Was den Haftungsausspruch für die Nebenansprüche iSd. § 3 Abs. 2 lit. b (Verspätungszuschlag) und lit. d (Säumniszuschlag, Stundungszinsen, Vollstreckungsgebühren) BAO betrifft, genügt es auf § 7 Abs. 2 BAO hinzuweisen, wonach sich persönliche Haftungen (§ 7 Abs. 1 BAO) auch auf die vorgenannten Nebenansprüche erstrecken (Ritz, Kommentar BAO² § 7 Rz 9). Da berufungsgegenständlich von schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. iSd. § 9 BAO auszugehen war, erweist sich auch die Haftungsinanspruchnahme für die von den schuldhaft nicht entrichteten Abgaben vorgeschriebenen Nebenansprüche als rechters.

Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabentrückzahlung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, wie vorliegend schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde

auch davon ausgehen, dass diese Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabeneinbringlichkeit streitet somit eine widerlegbare Vermutung (VwGH 30.3.1987, 86/15/0080). Gründe, die diese Vermutung widerlegen könnten, hat der Bw. im abgeführten Verfahren nicht vorgebracht. Anhaltspunkte für den Ausschluss eines Kausal- bzw. Rechtswidrigkeitszusammenhanges zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabeneinbringlichkeit ergeben sich anlassgegenständlich aber auch nicht aus der zugrunde liegenden Aktenlage. Es spricht daher die Vermutung dafür, dass die im obigen Bescheidspruch dargestellten Abgaben der Gesellschaft auf Grund der aufgezeigten schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich sind.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung hat im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" kommt dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. zu, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Die Geltendmachung der Haftung stellt anlassgegenständlich die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruches dar. Da auf Grund des Alters des Bw., der Tatsache, dass derzeit laufend Einnahmen aus einem Beschäftigungsverhältnis erzielt werden, und der künftigen Erwerbsmöglichkeiten nicht von vorne herein davon ausgegangen werden kann, dass die Haftungsschuldigkeiten auch beim Bw. uneinbringlich sind, erweist sich die Haftungsinanspruchnahme im Berufungsfall jedenfalls als zweckmäßig. Im Zusammenhang mit den Billigkeitserwägungen könnte dem Bw. allenfalls die bei der Primärschuldnerin wegen Forderungsausfällen im haftungsgegenständlichen Zeitraum bereits vorgelegene angespannte finanzielle Lage zugute gehalten werden. Dem gegenüber steht aber, dass der Bw. die triste Finanzlage der Primärschuldnerin nicht zuletzt selbst durch Abtretung sämtlicher Forderungsausstände an die kreditgewährende Hausbank mit herbei geführt und er dadurch abgabenrechtliche Pflichten schuldhaft verletzt hat. Da der Abgabenausfall

berufungsgegenständlich auf einem Verschulden des Bw. gründet, ist daher den erwähnten Zweckmäßigkeitsgründen Vorrang vor den berechtigten Parteiinteressen einzuräumen. In diesem Zusammenhang sei abschließend noch angemerkt, dass sich die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme selbst unter Bedachtnahme auf die aktenmäßig ausgewiesene Vermögenslosigkeit des Bw. nicht als unbillig erweist, weil die Vermögenslosigkeit des Vertreters laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 22. April 1997 war daher aus den dargelegten Entscheidungsgründen dem Grunde nach nicht Folge zu geben, eine teilweise Stattgabe hatte jedoch deshalb zu erfolgen, weil der Haftungsbetrag um die durch die überwiesene Konkursquote inzwischen bereits getilgten Abgaben der Gesellschaft zu reduzieren, und somit der Haftungsausspruch nur mehr im Umfang der bei der Gesellschaft selbst tatsächlich nicht mehr einbringlichen Abgaben im Gesamtbetrag v. 103.279,31 € aufrecht zu halten war. Da im abgeführten Verfahren der Nachweis, welcher Abgabebetrag bei anteiliger Entrichtung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, nicht erbracht wurde, kommt eine Haftungsbeschränkung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlichen Abgabenzahlung gegenständlich nicht in Betracht. Der Bw. haftet für die bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten iHv. 103.279,31 € (1.421.154,20 S) vielmehr unbeschränkt.

Linz, 28. Juli 2004