



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Robert Mark, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Angelika Ganser nach durchgeführter mündlicher Verhandlung am 10. Dezember 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Treuhand Partner Hillebrand & Farmer Buchprüfung und Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Gernot Fercher, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 59.980,76 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro	entspricht in Schilling
Umsatzsteuer	2/1999	7.839,42	107.872,75
Umsatzsteuer	4/1999	18.949,81	260.755,10
Umsatzsteuer	5/1999	27.048,38	372.193,90
Lohnsteuer	3/1999	1.086,45	14.949,87
Lohnsteuer	5/1999	3.226,17	44.393,08
Dienstgeberbeitrag	3/1999	520,59	7.163,53
Dienstgeberbeitrag	5/1999	770,54	10.602,86
Dienstgeberzuschlag	3/1999	61,26	843,87
Dienstgeberzuschlag	5/1999	90,72	1.248,29

Körperschaftsteuer	7-9/1999	387,35	5.330,05
Summe		59.980,76	

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

Die im Jahr 1987 gegründete X. GmbH betrieb einen Handel mit Haushalts- und Küchengeräten.

In der Generalversammlung vom 18. März 1999 beschlossen die Gesellschafter der X. GmbH die Auflösung der Gesellschaft. Zum Liquidator wurde der Berufungswerber bestellt.

Mit Schreiben vom 15. April 1999 erwirkte der steuerliche Vertreter der X. GmbH die Stundung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1999 und der Lohnabgaben für März 1999 bis 15. Mai 1999. Zur Begründung wurde auf das Stundungsansuchen vom 15. März 1999 samt Schreiben vom 29. März 1999 verwiesen, worin – bezogen auf die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 1999 und die Lohnabgaben für Februar 1999 – Folgendes vorgebracht wurde:

"...Die...GmbH hat zum 28. 2. 1999 den Beschluss auf Liquidation der Gesellschaft gefasst. Im Zuge dieser Liquidation soll das gesamte Warenlager in den nächsten zwei Monaten abverkauft werden. Eine Liegenschaft, die im Privatvermögen von Frau A... (Anm.: Gattin des

Berufungswerbers) steht, wird ebenfalls verkauft. Bis zur Durchführung dieser Verkäufe ist die finanzielle Lage des Unternehmens enorm angespannt, die Erhöhung von Bankkrediten konnte nicht erreicht werden. Sie werden daher höflich ersucht, die erbetene Stundung zu gewähren. Die Einbringlichkeit der Abgabenschuld ist nicht gefährdet, nach derzeitigem Stand des Rechnungswesens können alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft in voller Höhe abgedeckt werden..."

Mit Schreiben vom 17. Mai 1999 beantragte der steuerliche Vertreter die Stundung der Umsatzsteuervorauszahlung für März 1999 und der Lohnabgaben für April 1999 bis 15. Juli 1999. Mit weiterem Schreiben vom gleichen Tag wurde eine Verlängerung der Stundung der Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 1999 sowie der Lohnabgaben für März 1999 bis 15. Juli 1999 beantragt. Dies mit der Begründung, dass zum Zeitpunkt der Einbringung des Stundungsansuchens vom 15. April 1999 das Angebot der E. GmbH aufrecht gewesen sei, die Liegenschaft der Ehegattin des Berufungswerbers um einen Kaufpreis von 8,2 Mio. S zu erwerben. Die E. GmbH sei aber in der Zwischenzeit insolvent geworden, sodass ein anderer Interessent für die Liegenschaft gesucht werden müsse. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass eine Erhöhung des Kreditvolumens bei der Hausbank kurzfristig nicht zu erreichen sei, aber alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus dem um den Liegenschaftsverkauf erhöhten Liquidationserlös erfüllt werden könnten.

Das Finanzamt gab den beiden Ansuchen vom 17. Mai 1999 mit Bescheid vom 7. Juni 1999 Folge (vgl. Formular Eh 207 v. 7. 6. 1999).

Das weitere – auf die Stundung der Umsatzsteuervorauszahlung für April 1999 und der Lohnabgaben für Mai 1999 bis 15. August 1999 gerichtete – Zahlungserleichterungsansuchen vom 15. Juni 1999 wies das Finanzamt mit Bescheid vom 13. Juli 1999 mit der Begründung ab, dass die Einbringlichkeit der Abgaben ohne Leistung einer entsprechenden Sicherheit im Hinblick auf die Betriebsaufgabe und die schlechte finanzielle Lage der Gesellschaft gefährdet sei (vgl. Formular Eh 210 v. 13. 7. 1999).

Am 25. August 1999 wurde über das Vermögen der X. GmbH in Liquidation der Konkurs eröffnet, wobei dem am 13. Dezember 1999 angenommenen Zwangsausgleich mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 11. Jänner 2000 die Bestätigung gemäß §§ 153 Z. 1 und 141 Z. 5 KO versagt wurde, weil die der Gemeinschuldnerin aufgetragene Leistung einer Sicherheit für die Erfüllung des Zwangsausgleichs (Barzahlung von 1 Mio. S binnen 30 Tagen) nicht erfolgte. In der Folge wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens mit Gerichtsbeschluss vom 7. März 2000 aufgehoben. Nach Beendigung eines gemäß § 138 KO eingeleiteten Nach-

tragsverfahrens wurde der Konkurs mit Gerichtsbeschluss vom 22. Oktober 2001 erneut aufgehoben.

Mit dem Haftungsbescheid vom 21. November 2001 zog das Finanzamt den Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für folgende Abgabenschulden der X. GmbH in Liquidation im Gesamtbetrag von 956.429,72 S (69.506,46 €) zur Haftung heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling
Umsatzsteuer	2/1999	107.872,75
Umsatzsteuer	3/1999	118.389,34
Umsatzsteuer	4/1999	260.755,10
Umsatzsteuer	5/1999	372.193,90
Lohnsteuer	3/1999	14.949,87
Lohnsteuer	4/1999	8.399,25
Lohnsteuer	5/1999	44.393,08
Dienstgeberbeitrag	3/1999	7.163,53
Dienstgeberbeitrag	4/1999	3.579,52
Dienstgeberbeitrag	5/1999	10.602,86
Dienstgeberzuschlag	3/1999	843,87
Dienstgeberzuschlag	4/1999	421,49
Dienstgeberzuschlag	5/1999	1.248,29
Körperschaftsteuer	7-9/1999	5.616,87

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Berufungswerber als GmbH-Geschäftsführer (gemeint wohl: Liquidator) verpflichtet gewesen wäre, für die Abgabentrückstellung der Gesellschaft Sorge zu tragen. Im Hinblick auf den aushaftenden Abgabenrückstand müsse bis

zum Beweis des Gegenteils davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin sowie darauf hin, dass die im Konkurs der X. GmbH ausgeschüttete Quote von der Haftungsschuld in Abzug gebracht worden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 19. Dezember 2001 wurde eingewendet, dass das Finanzamt die in seinem Ermessen gelegene Haftungsinanspruchnahme nicht begründet habe. Auf abgabenrechtliche Haftungen sei § 237 BAO anwendbar, sodass der Vertreter auf Antrag aus der Haftung entlassen werden könne, wenn die Einhebung unbillig sei. Im Haftungsbescheid sei auch nicht dargelegt worden, auf welche konkreten Umstände die vom Finanzamt behauptete Pflichtverletzung gestützt werde. Der Hinweis auf den "aushaftenden Abgabenrückstand" sei für sich allein nicht ausreichend, weil dieser Rückstand auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung entstanden sein könne. Das Finanzamt habe weder aufgezeigt, welche Pflichtverletzung dem Berufungswerber vorgeworfen werde, noch einen Kausalzusammenhang zwischen einer derartigen Pflichtverletzung und dem Schadenseintritt festgestellt. Um die dem Berufungswerber unterstellte Pflichtverletzung entkräften zu können, seien umfangreiche Erhebungen – wie etwa die Einsichtnahme in die Akten des Masseverwalters – erforderlich. Nach der Auswertung dieser Unterlagen würden "Ausführungen zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides...nachgereicht".

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2002 keine Folge. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass nicht die Behörde, sondern der Vertreter darzulegen habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war, widrigenfalls die Schuldhaftigkeit der Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 22. 2. 1993, 91/15/0123, 0125). Da der Berufungswerber einen derartigen Nachweis nicht erbracht habe, obwohl er hiefür vorzusorgen gehabt hätte, sei die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt. Bei der Ermessensübung sei vom Finanzamt insbesondere der Umstand berücksichtigt worden, dass nach der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der X. GmbH bei dieser keine Einbringungsmöglichkeiten mehr bestünden, worauf im Haftungsbescheid hingewiesen worden sei.

Im Vorlageantrag vom 12. Februar 2002, der sowohl eine detaillierte Darstellung des Verfahrensganges als auch umfangreiche Ausführungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Vertreterhaftung enthält, wurde (zusammengefasst) vorgebracht, dass das Finanzamt zwingende Verfahrensgrundsätze außer Acht gelassen und damit den Berufungswerber in seinem verfassungsmäßigen Recht auf einen effizienten Rechtsschutz verletzt habe. Das Finanzamt habe das "einem Bescheid zwingend vorgelagerte Ermittlungsverfahren in das Rechtsmittel-

verfahren hineingetragen" und den Berufungswerber auch nicht zur Darlegung jener Gründe aufgefordert, die "seiner Meinung nach die schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 BAO ausschließen". Der Rechtsschutz im Rechtsmittelverfahren hätte vom Berufungswerber nur dann "in vollem Umfang" in Anspruch genommen werden können, wenn das Finanzamt die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen erhoben und das Parteiengehör gewahrt hätte (§ 115 Abs. 1 und 2 BAO). Denn nur so hätte der Berufungswerber davon Kenntnis erlangt, welcher Sachverhalt von der Behörde angenommen wurde, welche Ermittlungen durchgeführt wurden, welche Beweise erhoben und wie diese gewürdigt wurden. Die Missachtung dieser fundamentalen Grundsätze sei nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes "amtshaftungsrelevant", zumal eine Bescheiderteilung zu unterbleiben habe, wenn sie sich nicht einwandfrei begründen ließe. Mangels jeglicher behördlicher Ermittlungen sei die Haftung in keiner Weise begründbar und könne der Berufungswerber "nur auf Vermutungen hin" die Haftungsinanspruchnahme bekämpfen (Punkt 2 des Vorlageantrages).

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin in dem die Konkursquote (10,13 %) übersteigenden Ausmaß werde nicht bestritten. Dies führe aber nicht automatisch zur Haftung "über den vollen Umfang", weil eine allfällige Haftung nur für jenen Teil der uneinbringlichen Abgaben bestünde, der bei einer gleichmäßigen Behandlung aller Gläubiger zur Deckung der Abgabenschulden zur Verfügung gestanden wäre (VwGH 28. 5. 1986, 84/13/0246). Dies sei in einem amtswegigen Ermittlungsverfahren festzustellen, widrigenfalls der Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben sei.

Der Berufungswerber, der die Gesellschaft als Liquidator in der Zeit vom 18. März 1999 bis zur Konkurseröffnung im August 1999 vertreten habe, sei seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ebenso uneingeschränkt nachgekommen wie der Buchführungs- und Erklärungspflicht. Er habe auch nicht gegen die Abgabenzahlungspflicht verstoßen. Er habe die Gesellschaft in einer finanziell schwierigen Phase "übernommen", worüber das Finanzamt bereits mit den Stundungsansuchen vom 11. August und 18. November 1998 informiert worden sei. Als Anfang 1999 die Belehnungsgrenzen bei der Hausbank erreicht worden seien, habe sich diese veranlasst gesehen, die Ausgaben der Gesellschaft zur Vermeidung einer weiteren Ausdehnung des Obligos "in einem strengen Verfahren" zu kontrollieren. Die Bank, der die jeweils fälligen Zahlungen bekannt gegeben werden mussten, habe deren Deckung im Finanzierungsrahmen geprüft und jeweils entschieden, welche Überweisungen aufgrund der zur Verfügung stehenden Mittel durchgeführt würden. Für die Bedienung der Verbindlichkeiten gegenüber "Lieferanten, Vermieter, Berater, Sozialversicherung und Abgabenbehörden" seien ab Ende Februar 1999 keine freien Mittel mehr zur Verfügung gestanden. Wie in der Be-

gründung vom 29. März 1999 zum Stundungsansuchen vom 15. Februar 1999 (gemeint: 15. März 1999) erwähnt, sei die X. GmbH in Liquidation zu diesem Zeitpunkt davon ausgegangen, dass alle offenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus dem Verkauf des Warenlagers und einer im Privatvermögen der Gattin des Berufungswerbers befindlichen Liegenschaft abgedeckt werden könnten.

Ende Juni 1999 sei aber das werthaltige Bestandsrecht der X. GmbH am Geschäftslokal durch eine "Intervention der Hausbank" unverwertbar geworden und habe die Suche nach einem Kaufinteressenten für die Liegenschaft der Ehegattin neuerlich aufgenommen werden müssen, weil der ursprüngliche Verhandlungspartner in Konkurs gegangen sei. Obwohl die Verkaufsaussichten unverändert positiv gewesen seien, habe die Hausbank Mitte Juli 1999 die Finanzierung gänzlich eingestellt, sodass die Stellung eines Konkursantrages durch den Berufungswerber unumgänglich geworden sei. Aus der Zahlungsunfähigkeit der X. GmbH sei aber keine schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers abzuleiten. Vielmehr hänge die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden ausschließlich mit dem "insolvenzrechtlich notwendigen Konkursantrag" zusammen, wobei den Gesellschaftern der X. GmbH durch die Einstellung der Finanzierung nicht mehr genug Zeit verblieben sei, "die erforderlichen Mittel durch den Verkauf einer Privatliegenschaft bereitzustellen".

Da dem Berufungswerber "die Bankdisposition genommen war", habe er zum Fälligkeitszeitpunkt der Abgabenschulden nicht mehr über die entsprechenden Mittel zu deren Begleichung verfügt. Auch an der Nichtentrichtung der Lohnsteuer treffe den Berufungswerber kein Verschulden, weil die Hausbank zwar die Lohnzahlungen finanziert, zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuer aber keine Mittel mehr bereit gestellt habe. Lohnkürzungen im Sinne des § 78 Abs 3 EStG seien daher nicht "zulässig" gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24. Oktober 1990, Zl. 90/13/0087, ausgeführt, dass eine zu Recht in Anspruch genommene Zahlungserleichterung die Haftungsanspruchnahme für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe ausschließe. Dies treffe auf den Berufungsfall zu: Der Berufungswerber habe in den eingangs erwähnten Stundungsansuchen ausdrücklich auf die Kreditliniensperre seitens der Hausbank hingewiesen. Er habe auch dargelegt, mit welchen Mitteln die Abgabenschulden der X. GmbH im Falle einer Stundung beglichen werden sollten und "warum daher der Antragswerber...die Einbringung für nicht gefährdet erachtet". Wäre im Hinblick auf die offen gelegten finanziellen Verhältnisse bereits im Zeitpunkt der Antragstellung von einer Gefährdung der Einbringlichkeit auszugehen gewesen, hätte das Finanzamt den Zahlungsaufschub nicht gewähren dürfen, sondern Einbringungsmaßnahmen einleiten müssen. Das Finanzamt habe jedoch die Stundungen in Kenntnis der finanziellen Situation der Gesellschaft zu Recht gewährt, sodass dem Beru-

fungswerber keine schuldhafte Pflichtverletzung vorwerfbar sei. Dies selbst dann nicht, wenn die Behörde nunmehr zur gegenteiligen Ansicht gelangen sollte, dass die Zahlungserleichterungen mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 212 BAO nicht hätten gewährt werden dürfen. Denn der Berufungswerber habe keine falschen Tatsachen vorgetäuscht, sondern die äußerst angespannte finanzielle Situation der Gesellschaft und die Kreditliniensperre ausdrücklich erwähnt. Sollte der für die gewährten Stundungen maßgebliche Sachverhalt vom Finanzamt unzutreffend beurteilt worden sein, wäre die Uneinbringlichkeit ursächlich auf ein Versäumnis der Behörde zurückzuführen und von ihr selbst zu vertreten. Die Haftungsanspruchnahme sei daher selbst dann unstatthaft, wenn die Behörde dem Berufungswerber eine schuldhafte Pflichtverletzung "nachweisen" könnte (Punkt 3.2 des Vorlageantrages).

Der Berufungswerber sei der Auffassung, dass ihn an der Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen kein Verschulden treffe, weil

- zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten keine Mittel zur Steuerentrichtung vorhanden gewesen seien,
- eine Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern nicht erfolgt sei,
- die Uneinbringlichkeit ausschließlich auf die Insolvenz der X. GmbH zurückzuführen sei,
- die Stundung der Abgabeforderungen zu Recht gewährt worden sei und
- andernfalls die Uneinbringlichkeit von der Abgabenbehörde selbst zu vertreten sei.

Der Senat hat erwogen:

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass

- eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht,

- der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört,
- eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt,
- die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

1.) Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil nach Abschluss des Konkurses davon auszugehen ist, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabensforderungen uneinbringlich sein wird (VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613). Auch der Berufungswerber bestreitet nicht, dass der durch die ausgeschüttete Quote nicht gedeckte Teil der Abgabenschulden bei der am 21. Juni 2000 infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöschten Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden kann.

2.) Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum – der Fälligkeitstag der Abgabensforderungen liegt zwischen dem 15. April 1999 (Umsatzsteuer 2/1999, Lohnabgaben 3/1999) und dem 15. August 1999 (KöSt-VZ 7 - 9/1999) – als Liquidator der X. GmbH im Firmenbuch eingetragen. Als Liquidator trafen den Berufungswerber ab seiner Bestellung am 18. März 1999 bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin die gleichen Rechte und Pflichten wie als Geschäftsführer (vgl. VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074). Er hätte daher insbesondere auch für die Abgabenerichtung der Gesellschaft zu sorgen gehabt.

3.) Ist die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenerichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (vgl. zB VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0032). Mit dem noch in der mündlichen Verhandlung eingenommenen Standpunkt, die Abgabenbehörde habe dem Berufungswerber "zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens aufgezeigt, in welchen Punkten er schuldhaft seine Pflichten als Liquidator...verletzt" habe, verkennt er daher die Verteilung der Beweislast im Haftungsverfahren.

a) Der Berufungswerber stellt ein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO zunächst mit der Behauptung in Abrede, dass die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten über

keine Mittel zur Abgabentrachtung verfügt habe. Ab Ende Februar 1999 seien für die Erfüllung der Verbindlichkeiten gegenüber "Lieferanten, Vermieter, Berater, Sozialversicherung und Abgabenbehörden" keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen. Dieses Vorbringen ist nicht berechtigt. Tatsache ist vielmehr, dass die X. GmbH im Liquidationsstadium sowohl durch den Abverkauf des gesamten Warenbestandes als auch durch den Verkauf der von den Firmen F. und W. aufgrund entsprechender Kommissionsvereinbarungen zur Verfügung gestellten Waren Leistungen erbrachte und solcherart durch die Zahlungen ihrer Kunden über erhebliche liquide Mittel verfügte. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juli 2002 belief sich der Gesamtumsatz der Gesellschaft im Zeitraum 1. März 1999 bis zur Konkurseröffnung auf rund 4,9 Mio. S. Allein im Mai 1999 wurden laut Umsatzsteuervoranmeldung Umsatzerlöse von rund 2 Mio. S erzielt. Aus dem Konkursantrag vom 16. August 1999 in Verbindung mit dem Status zum 30. Juli 1999 ergibt sich dazu, dass der Berufungswerber einen Teil der Liquidationserlöse bis zur Konkurseröffnung auf einem Bankkonto der X. GmbH bei der A. Bank angesammelt hat, sodass in der Folge ein Geldbetrag von rund 1 Mio. S, bei dem es sich laut Vorhaltsbeantwortung und Ausführungen in der mündlichen Verhandlung um den Erlös aus den erwähnten Kommissionsgeschäften handelte, in die Konkursmasse floss (Kontostand A. Bank per 19. 8. 1999: 998.019,38 S). Zudem verfügte die X. GmbH über ein weiteres Bankguthaben bei der T. Bank in Höhe von rund 23.000 S. In Anbetracht dieser bis zur Konkurseröffnung angesammelten Geldmittel kann von einem gänzlichen Fehlen liquider Mittel als Ursache für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden selbst dann keine Rede sein, wenn die Kreditlinien bei der Hausbank (B. Bank) Anfang 1999 ausgeschöpft waren und die Finanzierung Mitte Juli 1999 zur Gänze eingestellt wurde. Daran ändert auch der Einwand im Schreiben vom 29. Juli 2002 nichts, dass dem Bankguthaben bei der A. Bank Gesellschaftsschulden von zirka 9,3 Mio. S gegenübergestanden seien.

b) Der Berufungswerber führte unter dem Gesichtspunkt einer Unrechtmäßigkeit der Haftungsanspruchnahme ins Treffen, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt habe. Er habe den Grundsatz der anteiligen Tilgung (Gläubigergleichbehandlung) nicht verletzt, weil die zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung vorhandenen Geldmittel der Masse zugute gekommen und im Wege der Quotenausüttung zur anteiligen Erfüllung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Hätte der Berufungswerber die Erlöse aus dem Warenabverkauf "unmittelbar" für die anteilige Tilgung aller Verbindlichkeiten verwendet, wäre die Konkursquote "mangels Masse Null gewesen". Diese Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juli 2002 sind ebenfalls nicht berechtigt, weil durch die Zahlung der Konkursquote die seinerzeit eingetretene Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht beseitigt

wird (vgl. zur Ausgleichsquote VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149). Die Quotenausschüttung im Konkurs der Primärschuldnerin stellt für den Berufungswerber selbst dann keinen Entschuldigungsgrund dar, wenn die Konkursquote durch die Zurückbehaltung eines Teiles des Liquidationserlöses bis zur Konkurseröffnung entsprechend erhöht wurde. Denn die Vertreterhaftung knüpft an in der Zeit vor der Konkurseröffnung gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der Abgabentrichtung an. Dabei ist die Frage, inwieweit die als Konkursforderungen geltend gemachten Abgabenschulden durch die Verwertung des Schuldnervermögens befriedigt wurden, für die Beurteilung des Verschuldens an der Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Teiles der Abgabenerforderungen ohne Bedeutung.

c) Die Schlechterstellung der Abgabenschulden gegenüber anderen Verbindlichkeiten ergibt sich im Streitfall daraus, dass der Berufungswerber die haftungsgegenständlichen Abgabenerforderungen zur Gänze unberichtigt gelassen hat, während er mit jenem Teil des Liquidationserlöses, der den bei der A. Bank über Monate hinweg thesaurierten Betrag überstieg, die Verbindlichkeiten gegenüber der B. Bank bediente, wodurch sich der Schuldenstand auf dem Kontokorrentkredit-Konto Nr. 123 von rund 3,6 Mio. S laut Kontoauszug vom 1. März 1999 auf rund 441.000 S laut Auszug vom 5. August 1999 verringerte. Zusätzlich zu dieser erheblichen Reduzierung des Kreditobligos bei der B. Bank im Ausmaß von rund 3,2 Mio S wurden über dieses Kontokorrentkredit-Konto im haftungsrelevanten Zeitraum Löhne, Sozialversicherungsbeiträge und diverse laufende Betriebsaufwendungen finanziert. Aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Buchhaltungsunterlagen sind beispielsweise folgende Zahlungen ersichtlich:

31. 3. 1999 – Personalverbindlichkeiten: 845.591,16 S,

31. 3. 1999 – Sammelbuchung: 566.844,23 S,

14. 4. 1999 – Verbindlichkeiten: Sozialversicherung 65.238,05 S,

28. 4. 1999 – Miete Telefon Rest: 22.000 S,

17. 5. 1999 – Sammelbuchung: 274.483,25 S,

13.6. 1999 – Sammelbuchung: 25.549,27 S

20. 6. 1999 – Singh.: 40.378,39 S,

20. 6. 1999 – Ha.: 22.025,41 S,

5. 7. 1999 – Strom/Heizung: 8.940 S, 720 S, 552 S, Wasser/Kanal: 506 S,

21. 7. 1999 – Parkaktion: 1.117,50 S,

31. 7. 1999 – Sammelbuchung: 1.340,19 S.

Ferner wurden im fraglichen Zeitraum diverse Betriebsaufwendungen und Lieferantenrechnungen auch

- bar (vgl. Kassakonto Nr. 200),

- über das Konto Nr. 234 bei der T. Bank (vgl. zB Lastschriften vom 6. 4. 1999: 18.000 S; 14. 4. 1999: 31.001,22 S; 5. 4. 1999: Zahlung an Kommittent F. iHv. 83.814 S; 17. 5. 1999: Sammelbuchung 21.342,77 S; 20. 6. 1999: Zahlungen an Kommittent W. iHv. 113.075 S und Kommittent F. iHv. 110.858 S) sowie

- über das Konto bei der A. Bank bezahlt (vgl. zB Lastschriften vom 7. 7. 1999: 31.063,52 S; 14. 7. 1999: 13.697,23 S; 19. 7. 1999: 11.255,51 S; 31. 7. 1999: 34.553,23 S).

Der Berufungswerber hat somit die von der X. GmbH im Liquidationszeitraum erwirtschafteten Geldmittel, deren Gesamthöhe sich seinen Angaben zufolge auf rund 4,9 Mio S belief, nicht zur anteiligen Begleichung der Abgabenforderungen, sondern vorrangig zur Befriedigung anderer Gläubiger (insbesondere B. Bank) verwendet. Er hat daher als verantwortlicher Vertreter der Primärschuldnerin das Gebot der Gleichbehandlung der Gläubiger zu Lasten der Abgabenbehörde verletzt und damit schuldhaft die Entrichtung der Abgaben verabsäumt.

d) Soweit sich der Berufungswerber damit zu rechtfertigen versucht, dass die B. Bank ab Anfang 1999 nur mehr bestimmte Zahlungen nach Maßgabe der Deckung im Finanzierungsrahmen bewilligt habe – laut Pkt. 4 der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juli 2002 handelte es sich dabei um die aus den vorgelegten Kontoauszügen (Kontokorrentkredit-Konto B. Bank Nr. 123) ersichtlichen, oben teilweise angeführten Zahlungen – , kann ihn auch eine Vereinbarung mit der B. Bank, nur bestimmte Verbindlichkeiten, nicht aber Abgabenverbindlichkeiten zu bedienen, nicht entschuldigen (vgl. VwGH 9. 8. 2001, 98/16/0348).

e) Der Berufungswerber bestreitet ein Verschulden am Unterbleiben der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Februar und März 1999 sowie der Lohnabgaben für März und April 1999 auch mit dem Argument, dass ihm das Finanzamt bezüglich der Entrichtung dieser Abgaben Zahlungserleichterungen in Form einer Stundung bis 15. Juli 1999 gewährt habe. Zu dem sich hieraus ergebenden neuen Fälligkeitstermin (15. Juli 1999) sei die Primärschuldnerin bereits zahlungsunfähig gewesen, weil ihr Ende Juni 1999 "definitiv keine Mittel mehr zur Bedienung fälliger Schulden" zur Verfügung gestanden seien. Eine Tilgung vor der Fälligkeit hätte zu einer Bevorzugung des Abgabengläubigers geführt, was aber "nicht gefordert" werde.

Dieser Einwand im Vorlageantrag, auf den sich auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung konzentrieren, ist in mehrfacher Hinsicht unberechtigt. Zum einen war die X. GmbH – wie schon unter Punkt. 3.a und c ausgeführt – Ende Juni 1999

keineswegs zahlungsunfähig in dem Sinn, dass ihr überhaupt keine Zahlungsmittel zur Erfüllung ihrer Schulden zur Verfügung standen. Zum anderen wurde durch die Bewilligung der Stundung nicht die Fälligkeit der gestundeten Abgaben berührt, sondern lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Abgabentrichtung hinausgeschoben (VwGH 21. 3. 1995, 95/14/0034). Weiters übersieht der Berufungswerber, dass die ihm obliegende Pflicht zur Entrichtung der gestundeten Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endete (VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0106), sodass er zur Abgabentrichtung auch nach dem Ablauf der Stundungsfrist per 15. Juli 1999 verpflichtet blieb.

f) In dem sowohl im Vorlageantrag als auch in der mündlichen Verhandlung angesprochenen Erkenntnis vom 24. Oktober 1990, Zl. 90/13/0087, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs 1 BAO allenfalls dann ausgeschlossen wäre, wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entschuldigt es den Geschäftsführer aber keineswegs, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Hat er doch dann eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, das § 212 Abs. 1 BAO aus gutem Grund normiert, weil das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden soll. Für eine "gefährdete" Abgabe kommt daher nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht; sie ist sofort zu entrichten bzw. ist dem Abgabengläubiger (durch Verweigerung der Zahlungserleichterung) die Möglichkeit zu sofortigen Einbringungsmaßnahmen zu wahren. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, hat der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten.

Der steuerliche Vertreter hat in der Begründung des Stundungsansuchens vom 15. April 1999 auf das Schreiben vom 29. März 1999 verwiesen, worin ausgeführt wurde, dass die finanzielle Situation der X. GmbH äußerst angespannt sei, weil eine Erhöhung von Bankkrediten nicht möglich sei. Ausdrücklich wurde aber erklärt, dass die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei, sondern nach derzeitigem Stand des Rechnungswesens "alle" Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch den Abverkauf des Warenlagers und die Veräußerung einer im Privatvermögen der Ehegattin des Berufungswerbers stehenden Liegenschaft "in voller Höhe" abgedeckt würden. Mit den weiteren Stundungsansuchen vom 17. Mai 1999 wurde gerade der Umstand, dass sich der Liegenschaftsverkauf aufgrund der Insolvenz des ursprünglichen

Kaufinteressenten verzögerte, als Grund für einen weiteren Zahlungsaufschub bis 15. Juli 1999 ins Treffen geführt. Noch im abschlägig beschiedenen Zahlungserleichterungsansuchen vom 15. Juni 1999 wurde die Nichtgefährdung der Abgabeneinbringung bekräftigt und neuerlich versichert, dass alle Gesellschaftsschulden zur Gänze aus dem Liquidationserlös und dem Liegenschaftsverkauf beglichen werden könnten.

Der Berufungswerber hat die Behauptung, die Abgabeneinbringung sei im Hinblick auf die Verwertung des Gesellschaftsvermögens und die Zufuhr zusätzlicher Mittel aus dem Verkaufserlös des Grundstücks der Ehegattin gesichert, zu Unrecht aufgestellt. Vielmehr lässt sich dem Konkursantrag der X. GmbH vom 16. August 1999 entnehmen, dass mit einer vollständigen Begleichung sämtlicher Gesellschaftsschulden nach Einschätzung des Berufungswerbers nur für den Fall zu rechnen gewesen wäre, dass eine entgeltliche Verwertung der Bestandrechte der X. GmbH am Geschäftsgebäude in I. zu einem weiteren Mittelzufluss an die Gesellschaft geführt hätte. Der Berufungswerber konnte aber zum Zeitpunkt der Einbringung der Stundungsansuchen vom 15. April 1999 und 17. Mai 1999 keineswegs davon ausgehen, dass die X. GmbH tatsächlich in der Lage sein werde, sich die für die Erfüllung ihrer Gesamtverbindlichkeiten erforderlichen zusätzlichen Mittel auf diesem Wege zu beschaffen. Nahmen doch die Bestandgeber A. F. und W. F. auf die diesbezüglichen Bestrebungen der X. GmbH ganz offensichtlich keine Rücksicht. Vielmehr geht aus dem Erstbericht des Masseverwalters vom 13. September 1999 hervor, dass die Bestandgeber schon vor der Auflösung der Gesellschaft im März 1999 Gespräche in die Richtung geführt hatten, das Bestandsobjekt umzugestalten und die von der Primärschuldnerin in Bestand genommenen Räumlichkeiten durch einen Um- und Ausbau als Geschäftshaus mit insgesamt elf Einheiten einer vollkommen geänderten Nutzung zuzuführen. In der Folge wurde aufgrund der erheblichen Mietzinsrückstände Ende Juli 1999 die Räumungsklage gegen die X. GmbH eingebracht.

Der Berufungswerber hat dem Finanzamt somit nicht nur verschwiegen, dass die Tilgung aller Gesellschaftsschulden einen schon aus damaliger Sicht ungewissen Zusatzertrag aus der Verwertung der Bestandrechte der X. GmbH vorausgesetzt hätte, sondern auch nicht offen gelegt, dass der von ihm als weiterer Beleg für die Nichtgefährdung der Abgabeneinbringung in Aussicht gestellte Liegenschaftsverkauf letztlich nur der B. Bank zugute kommen konnte, weil das Grundstück der Ehegattin (EZ 1234 KG 12345) mit zwei Pfandrechten zugunsten dieser Bank im Höchstbetrag von 1,650.000 S und 7.800.000 S belastet war. Durch diese mangelnde Offenlegung wurde das Finanzamt im Glauben belassen, dass mit den Erträgen aus dem Warenabverkauf und der Liegenschaftsveräußerung auch die Abgabenschulden zur Gänze beglichen würden. Tatsächlich aber wurde die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 14. Jänner 2000 um 7,4 Mio. S an die W. GmbH veräußert, wobei der Kaufpreis nicht zur Ent-

richtung der Abgabenschulden, sondern zur Abdeckung des nach der Konkursaufhebung noch offenen Kreditobligos der X. GmbH bei der B. Bank verwendet wurde. Laut Verteilungsentwurf des Masseverwalters vom 31. Jänner 2000 belief sich die durch die Konkursquote nicht gedeckte Restforderung der B. Bank gegenüber der X. GmbH auf rund 5 Mio. S.

Dies zeigt deutlich, dass die von den Zahlungserleichterungen umfassten Abgaben unbezahlt blieben, weil der Berufungswerber ihre Bezahlung trotz der für ihn erkennbaren Gefährdung der Einbringlichkeit im Wege einer Stundung (zum Teil mehrmals) hinausschob, obwohl er von der Möglichkeit einer Sanierung der X. GmbH auf die von ihm behauptete Art und Weise keineswegs überzeugt sein konnte. Dabei hielt der Berufungswerber seine mehrmals bekräftigte Zusage, mit dem Liquidationserlös und dem Kaufpreis für die Liegenschaft der Ehegattin insbesondere auch die Abgabenschuldigkeiten vollständig abzudecken, nicht ein. Vielmehr befriedigte er stattdessen mit den Erträgen aus dem Warenabverkauf andere Gläubiger zumindest teilweise und mit dem Kaufpreis für die Liegenschaft der Ehegattin die B. Bank zur Gänze. Der Berufungswerber, der eine Gefährdung der Einbringlichkeit der gestundeten Abgaben in Abrede stellte, obwohl diese Behauptung nicht zutraf, hat somit auch ein Verschulden am Ausfall dieser Abgaben zu vertreten.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die Insolvenz des ursprünglichen Kaufinteressenten für die Liegenschaft sei außerhalb des Einflussbereiches des Berufungswerbers gelegen, trifft zwar zu. Die diesbezüglichen Einwendungen übersehen aber, dass dem Berufungswerber nicht der nicht zustande gekommene Liegenschaftsverkauf an die E. GmbH infolge Konkurseröffnung über deren Vermögen am 28. April 1999, sondern der Umstand vorwerfbar ist, dass er mit den oben erwähnten Stundungsansuchen mehrmals Zahlungserleichterungen in Anspruch genommen hat, wobei er die Nichtgefährdung der Abgabeneinbringung noch zu einer Zeit behauptete, als ihm deren Gefährdung schon längst bewusst gewesen sein musste, weil er entgegen seiner mehrmals bekräftigten Zusage mit den Liquidationserlösen keine Abgabenverbindlichkeiten, sondern ausschließlich andere Gläubiger der X. GmbH bediente, und er das Finanzamt über die Besicherung der Bankverbindlichkeiten auf der Liegenschaft der Ehegattin nicht informierte. Durch die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Zahlungserleichterungen trug der Berufungswerber somit schuldhaft zum Abgabenausfall bei, zumal im gesamten Liquidationszeitraum bis zur Konkurseröffnung Mittel zu einer zumindest anteiligen Abgabentrückhaltung vorhanden gewesen wären.

g) Bezüglich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Geschäftsführer für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer ausreichen, nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen darf, sodass die davon einzubehaltende Lohnsteuer

er auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht nämlich hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (VwGH 25. 2. 2003, 97/14/0164).

Der Berufungswerber hat weder im Vorlageantrag noch in der Vorhaltsbeantwortung bestritten, dass bis zur Kündigung aller Dienstnehmer per 31. Mai 1999 Lohnzahlungen erfolgten. Er wendete lediglich ein, dass die Bank zwar Gehaltszahlungen genehmigt, zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuer aber keine Mittel bereitgestellt habe. Wenn sich der Berufungswerber seiner Verantwortung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer mit dem Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0420, zu entziehen versucht, so übersieht er, dass diesem Beschwerdefall ein insofern anderer Sachverhalt zugrunde lag, als der abgabepflichtigen Gesellschaft durch eine Kontosperrung der Bank die Zahlungsmittel entzogen wurden und die Abgabenschuld (Lohnsummensteuer) erst am 15ten des darauf folgenden Monats fällig wurde. Dem Abschluss von Zessionsverträgen kam daher keine Bedeutung für die Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten zu, weshalb im Abschluss dieser Verträge kein Verschulden des Geschäftsführers erblickt werden konnte, weil kein Anhaltspunkt dafür bestand, dass die Gesellschaft nach dem Zeitpunkt der Kontosperrung noch über Zahlungsmittel verfügt hätte, wären die Zessionsverträge mit der Bank nicht geschlossen worden. Im Unterschied dazu bestand im Berufungsfall – soweit ersichtlich – weder eine Zessionsvereinbarung, noch wurde das Kontokorrentkonto der Primärschuldnerin bei der B. Bank gesperrt. Vor allem aber standen der X. GmbH zu den Fälligkeitsterminen der Lohnsteuer die bei der A. Bank angesammelten Geldmittel zur Verfügung (vgl. Pkt. 3.a). Die Lohnsteuer hätte daher ungeachtet dessen entrichtet werden können, dass die B. Bank nur zur Finanzierung von Nettolöhnen bereit gewesen sein mag.

4.) Der Berufungswerber meinte in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juli 2002 (Punkt 1) weiters, eine Haftung bestünde, wenn überhaupt, nur anteilig, und zwar hinsichtlich jenes Teilbetrages, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre. Laut Vermögensstatus zum 30. Juli 1999 hätten die liquiden Mittel rund 10,6 % der Verbindlichkeiten betragen. Die Konkursquote von 10,13 % zeige, dass die zu diesem Zeitpunkt vorhanden gewesenen Mittel durch die Verwertung der Konkursmasse im Insolvenzverfahren zur anteiligen Tilgung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Hätte der Berufungswerber die bei der A. Bank angesammelten Erlöse aus dem Warenabverkauf unmittelbar zur anteil-

ligen Tilgung aller Verbindlichkeiten verwendet, wäre keine Konkursquote erzielbar gewesen. Die Haftung könne sich daher nur auf 0,57 % (gemeint wohl: 0,47 %) der Abgaben, und zwar in Höhe der Differenz zwischen der zum 30. Juli 1999 möglichen anteiligen Abgabentilgung (10,6 %) und der Konkursquote (10,13 %) erstrecken, weil nur dieser Anteil der Abgabverbindlichkeiten bei einer sofortigen Verwendung der "zum Fälligkeitstag" vorhandenen Mittel "unter Umständen mehr getilgt" werden hätte können.

Dieses Vorbringen rechtfertigt keine quotenmäßige Heranziehung zur Haftung. Zum einen geht daraus in Bezug auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der strittigen Abgaben (vgl. Pkt. 2 u. 3d) weder hervor, welche liquiden Geldmittel dem Berufungswerber zur Verfügung standen, noch wie hoch die Verbindlichkeiten und geleisteten Zahlungen waren. Zum anderen können die nicht bei der A. Bank thesaurierten, sondern zur Befriedigung anderer Gläubiger (insbesondere B. Bank) verwendeten Liquidationserlöse (vgl. Pkt. 3c) bei der Feststellung des zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zur Bezahlung der Abgabenschulden zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln nicht einfach außer Acht gelassen werden. Damit kann aber keine Rede von einem erbrachten Nachweis dafür sein, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Der Berufungswerber, dem im Schreiben des UFS vom 3. Juli 2002 vorgehalten wurde, dass der X. GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum liquide Mittel zur zumindest anteiligen Befriedigung der Abgabeforderungen zur Verfügung standen und der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nach der Aktenlage benachteiligt wurde, entsprach dem Ersuchen, die Verwendung der im Liquidationszeitraum erwirtschafteten Geldmittel anhand einer monatsweisen Aufgliederung darzustellen, mit der Begründung nicht, dass dies mit einem nicht zu rechtfertigenden Aufwand verbunden und als eine unzumutbare und unverhältnismäßige Maßnahme abzulehnen sei. Da die in Kopie vorgelegten Zahlungsmittelkonten für sich allein ebenfalls keinen Nachweis darstellen, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre, kommt eine Einschränkung der Haftung nicht in Betracht (vgl. zB VwGH 26. 6. 2002, 97/13/0009; VwGH 17. 12. 2002, 2002/17/0151).

5.) Zu Gunsten des Berufungswerbers war jedoch zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer für März 1999 und die Lohnabgaben für April 1999 laut aktueller Rückstandsaufgliederung nicht mehr ausständig sind, weshalb von einer Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben Abstand zu nehmen war. Die Haftung für die Körperschaftsteuer für das dritte Quartal 1999 war auf den noch unberichtigt aushaftenden Betrag von 387,35 € einzuschränken.

6.) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind (vgl. zB VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Liquidator der X. GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt. Aus dem bloßen Hinweis in der Berufung auf die Bestimmung des § 237 Abs. 1 BAO, der zufolge ein Gesamtschuldner auf Antrag aus der Gesamtschuld ganz oder teilweise entlassen werden kann, wenn die Einhebung der Abgaben bei diesem nach der Lage des Falles unbillig wäre, ergibt sich keine fallbezogene Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme. Auch nach der Aktenlage spricht nichts dafür, dass es unbillig wäre, dass der Berufungswerber, der seine abgabenrechtlichen Pflichten als Liquidator der X. GmbH verletzt hat, zur Haftung herangezogen wird, andernfalls jene Abgabepflichtige und ihre Vertreter, die ihre Pflichten erfüllen, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt würden.

Der Berufungswerber versucht zwar der Abgabenbehörde erster Instanz ein (Mit)-Verschulden an der Uneinbringlichkeit der von den gewährten Zahlungserleichterungen umfassten Abgaben zu unterstellen, indem er im Vorlageantrag (S. 8 unten) den Standpunkt einnimmt, er habe in den von ihm eingebrachten Stundungsansuchen auf die "enorm angespannte finanzielle Situation und die Kreditliniensperre" ausdrücklich hingewiesen, sodass eine allenfalls unzutreffende rechtliche Beurteilung des im Zahlungserleichterungsverfahren dargelegten Sachverhaltes vom Finanzamt "selbst zu verantworten" wäre. Dem ist aber zu entgegnen, dass für das Finanzamt aus damaliger Sicht kein hinreichender Grund zur Annahme bestand, der Berufungswerber würde seine Zusicherung, die Abgaben aus den Liquidationserlösen und den zusätzlichen finanziellen Mitteln aus dem in Rede stehenden Grundstücksverkauf zu bezahlen, tatsächlich nicht einhalten, sondern damit andere Verbindlichkeiten erfüllen. Auch aus diesem Blickwinkel ergibt sich somit keine Unbilligkeit der Abgabeneinforderung beim Berufungswerber.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Berufungswerbers für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH im Ausmaß von 59.980,76 € zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 11. Jänner 2005

Der Vorsitzende:
HR Dr. Anton Baldauf