



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Oberhofer, Mag. Lechner, Dr. Hibler, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Schöpfstraße 6b, vom 9. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 14. Juni 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	8/96	3.120,21
Lohnsteuer	2/97	4.113,21
Lohnsteuer	5/97	6.826,74
Dienstgeberbeitrag	8/96	3.987,92
Dienstgeberbeitrag	2/97	1.320,61
Dienstgeberbeitrag	5/97	2.373,64
Zuschlag zum DB	2/97	155,52
Zuschlag zum DB	5/97	279,57

Entscheidungsgründe

1.) Der Berufungswerber (Bw.) war seit 7. 5. 1990 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X. Gesellschaft m. b. H. (im Folgenden: GmbH), über deren Vermögen am

25. 7. 1997 das Ausgleichsverfahren und am 3. 3. 1998 der Anschlusskonkurs eröffnet wurde. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 2. 4. 2001 aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel keine Quote.

2.) Mit Haftungsbescheid vom 14. 6. 2002 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß den §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	8/96	3.120,21
Lohnsteuer	2/97	4.113,21
Lohnsteuer	5/97	6.826,74
Lohnsteuer	6/97	7.469,31
Dienstgeberbeitrag	8/96	3.987,92
Dienstgeberbeitrag	2/97	1.320,61
Dienstgeberbeitrag	5/97	2.373,64
Dienstgeberbeitrag	6/97	2.631,48
Zuschlag zum DB	8/96	279,21
Zuschlag zum DB	2/97	155,52
Zuschlag zum DB	5/97	279,57
Zuschlag zum DB	6/97	309,95
Summe		32.867,37

Dazu führte das Finanzamt unter Hinweis auf die Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der GmbH aus, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei dieser uneinbringlich seien. Der Bw. sei GmbH-Geschäftsführer und damit deren Vertreter im Sinn des § 80 Abs. 1 BAO gewesen. Dem Bw. sei die ihn treffende Abgabenzahlungspflicht bekannt gewesen. Aufgrund der Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe, weshalb die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO auszusprechen gewesen sei.

3.) In der dagegen erhobenen Berufung vom 9. 7. 2002 brachte der Bw. vor, dass zur Ausarbeitung einer Berufungsbegründung umfangreiche Erhebungen durchgeführt werden müssten, welche eine Fristerstreckung bis 31. 8. 2002 erforderten. Zwecks Feststellung der geleisteten Zahlungen müsse der Bw. in die Buchhaltungsunterlagen der GmbH Einsicht nehmen

und insbesondere die Frage klären, ab wann Lohnzahlungen an Dienstnehmer der GmbH vom Insolvenz-Ausgleichs-Fonds übernommen worden seien.

4.) Am 17. 7. 2002 langte ein mit 15. 7. 2002 datierter (ebenfalls als "Berufung" bezeichneter) Schriftsatz des anwaltlichen Vertreters des Bw. ein, worin im Wesentlichen geltend gemacht wurde, dass bezüglich der Lohnabgaben für August 1996 Verjährung eingetreten sei. Die GmbH sei in der ersten Jahreshälfte 1997 zahlungsunfähig geworden, wobei der Bw. vorerst mit einem außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag an die Gesellschaftsgläubiger herangetreten sei. Da die GmbH damals nicht über die zur vollständigen Befriedigung aller Gläubiger erforderlichen Mittel verfügt habe, seien "in diesem Zeitraum" im Wesentlichen nur noch die neu entstandenen Verbindlichkeiten (Zug um Zug gegen Leistungserbringung) abgedeckt worden, während die "Alt-Verbindlichkeiten" gegenüber dem Finanzamt und den sonstigen Gläubigern nicht mehr bedient worden seien. Die Alternative dazu hätte in einer quotenmäßigen Befriedigung aller Gläubiger bestanden, in welchem Fall das Finanzamt "keine bzw. nur geringfügige Zahlungen" erhalten hätte. Zu den Lohnabgaben für Juni 1997 sei festzuhalten, dass am 25. 7. 1997 das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet worden sei. Damit sei jedenfalls die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft festgestanden und seien auch die Dienstnehmer nicht mehr bezahlt worden. Zum Nachweis hiefür wurden folgende Beweise angeboten: Einvernahme des Bw.; Vorlage von Buchhaltungsunterlagen innerhalb einer Frist von drei Monaten; Gutachten eines Buchsachverständigen; Insolvenzakt 00Sa000/00, LG I..

5.) Mit Schreiben vom 26. 8. 2002 ersuchte der Bw. um Verlängerung der Frist zur Nachreichung einer weiteren Berufungsbegründung bis 30. 9. 2002, weil hiefür umfangreiche und zeitraubende Recherchen notwendig seien und die Beschaffung von Unterlagen im Hinblick auf die schon lange zurückliegenden Zeiträume "äußerst schwierig" sei.

6.) In einem als "Begründung zur Berufung" bezeichneten Schreiben vom 30. 9. 2002 brachte der Bw. ergänzend vor, dass das Finanzamt Verfahrensvorschriften verletzt habe, weil nach der Rechtsprechung die den Vertreter treffende Behauptungs- und Nachweispflicht nicht so aufgefasst werden könne, dass die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden sei. Die grundsätzliche Beweislast des Vertreters betreffend das Fehlen der zur Abgabenerrichtung erforderlichen Mittel entbinde die Abgabenbehörde nämlich dann nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergäben (VwGH 28. 5. 1993, 93/17/0049). Derartige Anhaltspunkte seien im Berufungsfall gegeben, weil am 25. 7. 1997 das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet und dabei die – bereits Ende 1996 eingetretene – Zahlungsunfähigkeit der GmbH festgestellt worden sei. Dieser Umstand sowie die mangelnde Liquidität seien durch eine Unternehmensanalyse der S. im Auftrag der die GmbH finanzierenden Bank bestätigt worden.

Weiters bemängelte der Bw. eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides. Zum einen sei das Recht auf Einhebung der lohnabhängigen Abgaben für August 1996 bereits verjährt, weil die fünfjährige Verjährungsfrist nach § 238 BAO am 31. 12. 2001 abgelaufen sei. Zum anderen setze eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO eine für den Abgabenausfall ursächliche schuldhaftes Pflichtverletzung des Vertreters voraus. Eine derartige Pflichtverletzung sei dann gegeben, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zwar über Zahlungsmittel verfügt, diese aber nicht zur (anteiligen) Abgabenerichtung verwendet habe. Im Berufungsfall stehe jedoch fest, dass der Bw. "immer wieder" Akontozahlungen geleistet habe, wobei ihm die mangelnde Widmung dieser Zahlungen nicht vorgeworfen werden könne. Tatsache sei weiters, dass der Bw. die Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt habe. In einem gegen den Bw. geführten Strafverfahren sei ebenfalls keine Benachteiligung des Abgabengläubigers festgestellt worden. Da aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der GmbH "keine Mittel im Zeitpunkt der Abgabenschuld" vorhanden gewesen seien, sei eine schuldhaftes Verletzung der Abgabenzahlungspflicht auszuschließen. Die Haftungsinanspruchnahme des Bw. sei daher rechtswidrig. Weder die Frage, ob den Geschäftsführer ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit treffe, noch eine allfällige Verletzung der Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen oder ein Ausgleichsverfahren zu betreiben, seien für die Haftung nach § 9 BAO von Bedeutung (VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037). Ob der Bw. am Entstehen der Abgabenverbindlichkeiten mitgewirkt habe, spiele ebenfalls keine Rolle. Entscheidend sei vielmehr, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit der Lohnsteuer Mittel zur Bezahlung der Abgabenschuld vorhanden gewesen seien.

Hinzu komme, dass dem Bw. anlässlich der Ausgleichseröffnung am 25. 7. 1997 die Verfügungsgewalt über das Vermögen der GmbH "untersagt" worden sei. Auch dies zeige, dass den Bw. kein Verschulden in "abgabenrelevanter" Hinsicht treffe.

Schließlich machte der Bw. geltend, dass das Finanzamt die für seine Ermessensentscheidung maßgeblichen Erwägungen nicht offen gelegt habe. Gerade "das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit" spreche gegen die Erlassung eines Haftungsbescheides "bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld". Stelle man die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung gegenüber, führe dies zur Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme "auch angesichts der lange verstrichenen Zeit".

7.) In der Folge ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 2. 11. 2004 um Bekanntgabe, ob für die im Haftungsbescheid angeführten Lohnzahlungszeiträume Löhne an die Dienstnehmer ausbezahlt worden seien oder nicht. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, die zum Nachweis für seine Angaben erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 17. 1. 2005 teilte der Bw. mit, dass "die Löhne ab dem Zeitraum Juni 1997" nachweislich von der Gewerkschaft Y. bezahlt worden seien. Zum Beweis wurden Kopien von Überweisungsbelegen vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass die Gewerkschaft Y. an den Bediensteten B.K. Lohn- bzw. Vorschusszahlungen für die Monate Juni bis September 1997 geleistet hat. Weiters brachte der Bw. vor, dass "die restlichen Abgaben" mittels Akontozahlungen entrichtet worden seien. Diese Zahlungen seien ohne Verrechnungsweisung erfolgt, weil "durch das Stundungsansuchen und die Zustimmung der Behörde" festgestanden sei, dass "in den Akontozahlungen die Lohnsteuer-, DB und DZ enthalten sind". Der Abgabengläubiger sei somit nicht schlechter als die übrigen Gläubiger gestellt worden.

8.) Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. 1. 2005 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge, indem es von einer Haftungsinanspruchnahme betreffend die Lohnabgaben für Juni 1997 mit der Begründung Abstand nahm, der Bw. habe den Nachweis dafür erbracht, dass Lohnzahlungen für Lohnzahlungszeiträume ab Juni 1997 seitens der Gewerkschaft Y. geleistet worden seien. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass aufgrund der (Nicht)-Einbehaltung und Nichtabfuhr von Lohnabgaben ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. auszugehen sei.

9.) Mit Schreiben vom 22. 2. 2005 stellte der anwaltliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) 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.

2.) Zum Einwand, die Geltendmachung der Haftung für die Lohnabgaben August 1996 sei aus verjährungsrechtlichen Gründen unzulässig, ist vorweg festzustellen, dass die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid eine Einhebungsmaßnahme darstellt, die nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig ist. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Nach § 238 Abs. 2

BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Eine weitere Unterbrechung sieht § 9 Abs. 1 KO vor. Nach dieser (gegenüber § 238 BAO spezielleren) Bestimmung wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, zu laufen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 238, Tz. 14).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, den zuvor eingenommenen Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht erhalten. Seither vertritt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken, diese somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten.

Für den Streitfall bedeutet dies, dass auch Amtshandlungen gegenüber der primärschuldnerischen GmbH die Verjährung gegenüber dem zur Haftung herangezogenen Bw. unterbrechen. Das Finanzamt hat die in der Haftsumme enthaltenen, am 16. 9. 1996 fälligen Lohnabgaben für August 1996 am 8. 9. 1997 im Ausgleich der Gesellschaft als Ausgleichsforderung und am 15. 4. 1998 im Anschlusskonkurs als Konkursforderung angemeldet. Der Beschluss über die Aufhebung des Anschlusskonkurses vom 2. 4. 2001 ist am 16. 4. 2001 in Rechtskraft erwachsen, sodass mit Ablauf dieses Tages die Verjährung der Forderung gegenüber der primärschuldnerischen Gesellschaft erneut zu laufen begann. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vom 14. 6. 2002 war das Einhebungsrecht gegenüber der Hauptschuldnerin somit noch nicht verjährt. Im Hinblick auf den Grundsatz, dass sich die Wirkung einer Unterbrechung nicht auf eine bestimmte Person, sondern auf den Anspruch selbst bezieht, erstreckte sich diese Unterbrechungswirkung nach § 9 Abs. 1 KO auch auf den zur Haftung herangezogenen Bw. (vgl. VwGH 29. 7. 2004, 2003/16/0137, zu § 9 Abs. 1 AO). Das Recht auf Einhebung der seit 16. 9. 1996 fälligen Lohnabgaben für August 1996 war daher auch gegenüber dem Bw. noch nicht verjährt.

3.) 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 Perso-

nenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil nach Abschluss des Konkurses davon auszugehen ist, dass die mangels Ausschüttung einer Konkursquote zur Gänze aushaftenden Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich sein werden (vgl. VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613). Auch der Bw. bestreitet nicht, dass die in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten bei der primärschuldnerischen GmbH nicht mehr eingebracht werden können, zumal diese am 4. 7. 2001 infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen aus dem Firmenbuch gelöscht wurde.

Weiters steht fest, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum – der Fälligkeitstag der (noch strittigen) Abgabeforderungen liegt zwischen dem 16. 9. 1996 (Lohnabgaben 8/96) und dem 16. 6. 1997 (Lohnabgaben 5/97) – alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft war. Als solcher war der Bw. bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Erstschuldnerin zur Abgabenträchtigung aus den von ihm verwalteten Gesellschaftsmitteln verpflichtet. An dieser Verpflichtung ändert auch nichts, dass dem Konkurs der GmbH ein Ausgleichsverfahren vorangegangen ist. Dem diesbezüglichen Einwand im Schreiben vom 30. 9. 2002, dem Bw. sei infolge Ausgleichseröffnung die Verfügungsberechtigung über das Vermögen der GmbH entzogen worden, ist zu entgegnen, dass der Bw. trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens als Geschäftsführer der Ausgleichsschuldnerin seine zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit nicht verloren hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. 3. 2006, 2003/15/0125, ausgesprochen hat, bestehen die Aufgaben eines Ausgleichsverwalters grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung. Eine Ausnahme hiervon besteht regelmäßig nur im Fall der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen der GmbH übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen bzw. dem Ausgleichsverwalter übertragen wird. Ein derartiger Sachverhalt lag im Berufungsfall aber nicht vor; dies ergibt sich zweifelsfrei aus dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeholten Insolvenzakt (00Sa000/00). Im Übrigen waren die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bereits vor der Ausgleichseröffnung am 25. 7. 1997 fällig.

4.) Was das Verschulden des Bw. am Ausfall der Lohnsteuer 8/96, 2/97 und 5/97 betrifft, so bestimmt § 78 Abs. 1 EStG 1988, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Als Lohnzahlung gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie

Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung. Nach § 78 Abs. 3 leg. cit. ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Die Verpflichtung zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer ist im § 79 Abs. 1 EStG 1988 geregelt. Danach hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen und kann die Nichtentrichtung nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel entschuldigt werden. Vielmehr ist von einer schuldhaften Pflichtverletzung des GmbH-Geschäftsführers auszugehen, wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Entgegen der Ansicht des Bw. sind wirtschaftliche Schwierigkeiten der GmbH für die Haftungsinanspruchnahme irrelevant. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinn der §§ 80ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt (vgl. VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0168; VwGH 21. 1. 2004, 2002/13/0218). Die Auszahlung von Löhnen für die Lohnzahlungszeiträume 8/96, 2/97 und 5/97 wurde vom Bw. nicht bestritten.

5.) Zum haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag ist zunächst festzustellen, dass für diese Abgaben – entgegen der in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachten Ansicht – keine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgebot besteht (vgl. VwGH 25. 1. 2000, 96/14/0080). Allerdings hat nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinn des § 9 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220; VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 20. 1. 2005, 2002/14/0091). Zum tatbestandsmäßigen Verschulden reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters aus. Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabentrachtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (vgl. VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0206). 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).

Wurde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene im Abgabefälligkeitszeitpunkt überhaupt keine Mittel zur Verfügung hatte, dann ist dem Vertreter eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorwerfbar (VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601; VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0249). Auch in einem derartigen Fall hat jedoch nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen (VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233).

Nach der Aktenlage haftet der Dienstgeberbeitrag für 8/96, 2/97 und 5/97 ebenso wie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2/97 und 5/97 mit jenen Beträgen aus, die dem Finanzamt am 13. 9. 1996, 18. 3. 1997 bzw. 14. 7. 1997 bekannt gegeben wurden. Aus den betreffenden Buchungen auf dem Abgabenkonto der GmbH in Verbindung mit der aktuellen Rückstandsaufgliederung ergeben sich die dem Finanzamt gemeldeten, in eben dieser Höhe offenen Abgabenschuldigkeiten. Die in der folgenden Aufstellung angeführten Abgaben sind somit nicht nur in Teilbeträgen, sondern zur Gänze unberichtigt geblieben (anders verhält es sich nur in Bezug auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 8/96, der zum überwiegenden Teil entrichtet wurde; von einer diesbezüglichen Haftungsinanspruchnahme wurde daher abgesehen):

Buchungsdatum	Abgabe	Buchungsbetrag in S	€	aktueller Rückstand in €
17.9. 1996	DB 8/96	54.875,00	= 3.987,92	3.987,92
20. 3. 1997	DB 2/97	18.172,00	= 1.320,61	1.320,61
17. 7. 1997	DB 5/97	32.662,00	= 2.373,64	2.373,64
20. 3. 1997	DZ 2/97	2.140,00	= 155,52	155,52
17. 7. 1997	DZ 5/97	3.847,00	= 279,57	279,57

Wie im Schriftsatz des anwaltlichen Vertreters vom 15. 7. 2002 ausgeführt wurde, verfügte die vom Bw. vertretene GmbH nicht über die zur vollständigen Befriedigung aller Gläubiger erforderlichen Mittel. Der Bw. wäre daher verpflichtet gewesen, bei der Entrichtung von Schulden den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag nicht schlechter zu behandeln als die übrigen

Schulden. Tatsächlich hat jedoch der Bw. dem Gebot der Gleichbehandlung aller Schulden nicht entsprochen, ergibt sich doch aus dem Schreiben vom 15. 7. 2002 eindeutig, dass der Bw. bestimmte Gläubiger dadurch bevorzugt hat, dass er mit den jeweils vorhandenen Mitteln nur mehr neu eingegangene Verbindlichkeiten Zug um Zug gegen Leistungserbringung abgedeckt hat, während Altverbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt und sonstigen Gläubigern mangels weiterer verfügbarer Mittel nicht mehr bedient wurden. Für eine derartige Privilegierung von Neugläubigern anlässlich der Erfüllung von Zug-um-Zug-Geschäften bestand aber kein rechtlicher Grund, weil sich das Gleichbehandlungsgebot auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (vgl. VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111; VwGH 27. 4. 2005, 2004/14/0130; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0176).

Wenn dazu im Schriftsatz vom 15. 7. 2002 vorgebracht wurde, "die Alternative...wäre gewesen, zu den jeweiligen Zeitpunkten alle Gläubiger quotenmäßig zu befriedigen", so gesteht der Bw. damit selbst ein, dass er dem bei fehlenden Mitteln zur vollständigen Abgabentrückung bestehenden Gleichbehandlungsgebot gegenüber dem Abgabengläubiger nicht entsprochen hat, indem er den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag zur Gänze unbeglichen gelassen hat, während Gläubigerforderungen aus Zug-um-Zug-Geschäften befriedigt wurden. Die schuldhaftige Pflichtverletzung des Bw. ist somit darin gelegen, dass er den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag schlechter als sonstige Gesellschaftsschulden behandelt hat, weil letztere bedient wurden, ersterer aber unberichtigt blieb. Die Behauptung in den Schreiben vom 30. 9. 2002 und 17. 1. 2005, eine Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten sei nicht erfolgt, erweist sich somit als unzutreffend, weil von einer Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gläubigern bei einer Begleichung sowohl von Verbindlichkeiten aus Zug-um-Zug-Geschäften als auch von Lohnverbindlichkeiten und gleichzeitiger gänzlicher Nichtbezahlung von Abgabenschulden nicht gesprochen werden kann (vgl. VwGH 28. 5. 1993, 93/17/0049; VwGH 16. 10. 1992, 91/17/0124).

Soweit im Schreiben vom 30. 9. 2002 eingewendet wurde, es seien immer wieder Akontozahlungen geleistet worden, räumte der Bw. selbst ein, dass die entsprechenden Zahlungen nicht gewidmet wurden. Mangels entsprechender Verrechnungsweisungen im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO waren deshalb Akontozahlungen nach der Bestimmung des § 214 Abs. 1 BAO auf dem Fälligkeitstag nach ältere Abgabenschulden zu verrechnen (vgl. VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142).

Die weitere Behauptung im Schreiben vom 17. 1. 2005, "die restlichen Abgaben" – gemeint sind offenbar die Lohnabgaben 8/96, 2/97, 5/97 – seien mittels Akontozahlungen entrichtet worden, ist unzutreffend. Diese Abgaben wurden nicht entrichtet und haften zur Gänze aus.

Im zuletzt genannten Schreiben verweist der Bw. auf ein nicht näher bezeichnetes Stundungsansuchen, wobei er meint, aufgrund der "Zustimmung" des Finanzamtes sei festgestanden, dass in den Akontozahlungen "die Lohnsteuer, DB und DZ enthalten ist". Dem ist zu entgegnen, dass das Finanzamt den aktenkundigen Stundungsansuchen vom 17. 2. 1997 und 14. 3. 1997 keine Folge gegeben, sondern diese mit Bescheiden vom 27. 2. 1997 und 14. 4. 1997 abgewiesen hat. Auch wurden im Zeitraum ab der Einbringung des Stundungsansuchens vom 17. 2. 1997 bis zur Konkurseröffnung am 3. 3. 1998 keine Akontozahlungen geleistet. Im Übrigen wurde das Stundungsansuchen vom 17. 2. 1997 – dieses bezog sich auf einen Rückstand, der auch die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 8/96 umfasste – erst etliche Monate nach dem Fälligkeitstermin dieser Abgaben (16. 9. 1996) eingebracht. Ein nach Eintritt der Fälligkeit eingebrachtes Ratenansuchen ändert aber nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt, da selbst im Falle der Bewilligung einer Zahlungserleichterung lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben wird, sich jedoch nichts an der Fälligkeit der Abgabe ändert (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034). Die Lohnabgaben 2/97 waren zwar erst am 17. 3. 1997 fällig, jedoch wurde das auch diese Abgaben umfassende Stundungsansuchen vom 14. 3. 1997 mit Bescheid des Finanzamtes vom 14. 4. 1997 abgewiesen. Es wäre daher kein Abgabenausfall eingetreten, wenn die Abgaben pflichtgemäß bereits bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wären.

Dem Schreiben des Bw. vom 17. 1. 2005 waren etliche Überweisungsbelege (in Kopie) angeschlossen, die folgende Zahlungen an das Finanzamt betrafen:

Datum	Betrag in ATS	Verwendungszweck laut Zahlungsbeleg
23. 1. 1997	474.464,00	UVA 11/96 (612.958) abzügl. US 96 (-236.572), L 12/96 (69.925), DB 12/96 (25.187), DZ 12/96 (2.966)
15. 4. 1997	2.799,00	Pfändungsgebühr v. 24. 3.
17. 4. 1997	6.448,00	KR 10-12/96
17. 4. 1997	3.250,00	SZ
22. 5. 1997	1.768,00	Stundungsgeb.97
11. 6. 1997	3.750,00	KöSt 4-6/97
23. 6. 1997	104.384,00	UVA 3/97 (8.694), L 4/97 (70.832), DB 4/97 (22.239), DZ 4/97 (2.619)
18. 7. 1997	1,00	L 6/97 (102.781), DB 6/97 (36.210), DZ 6/97 (4.265)
22. 9. 1997	1.350,00	KR 4-6/97
28. 10. 1997	371.713	U 8/97 (234.971), Lohnsteuer 8/97 (98.190), DB 8/97 (34.490), DZ 8/97 (4.062)

3. 11. 1997	41.119	L 7/97 (31.091), DB 7/97 (8.971), DZ 7/97 (1.057)
3. 11. 1997	1.350	KR 7-9/97

Diese Zahlungen wurden, soweit sie vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnende Abgaben betrafen, gemäß § 214 Abs. 4 lit. a und b BAO dem auf dem jeweiligen Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend verbucht, im Übrigen jedoch gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf dem Fälligkeitstag nach ältere Abgabenschulden verrechnet. Somit standen diese Zahlungen für eine (teilweise) Entrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht zur Verfügung.

Die erstmals im Schreiben vom 30. 9. 2002 eingewendete vollständige Mittellosigkeit der GmbH wird durch die Aktenlage widerlegt, weil Zug-um-Zug-Geschäfte erfüllt, Löhne für die Lohnzahlungszeiträume bis Mai 1997 ausbezahlt und die oben angeführten Zahlungen an das Finanzamt geleistet wurden. Weiters war der Geschäftsbetrieb bis zur Schließung des gemeinschuldnerischen Unternehmens mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 10. 3. 1998 aufrecht, wobei im Jahr 1996 Umsätze in Höhe von zirka 38,8 Mio. S erklärt und der Veranlagung für das Jahr 1997 solche von 40 Mio. S zugrunde gelegt wurden. Von einer gänzlichen Mittellosigkeit kann daher keine Rede sein, auch wenn die GmbH zahlungsunfähig gewesen sein mag, weil nicht mehr alle fälligen Schulden beglichen werden konnten.

Der weitere Einwand, in einem nicht näher bezeichneten Strafverfahren gegen den Bw. sei keine Benachteiligung des Abgabengläubigers festgestellt worden, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil die Geltendmachung der Haftung nicht von der Voraussetzung abhängt, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schuldspruch erfolgt ist oder nicht. Vielmehr vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens, noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken könnte (vgl. zB VwGH 16. 9. 2003, 2003/14/0040; VwGH 19. 12. 2002, 2002/15/0052; VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0068). Auch diesfalls hat der Vertreter im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabentrachtung gehindert haben (VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0212).

Da dem Bw. weder ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit noch eine Mitwirkung am Entstehen der Zahlungsverbindlichkeiten, für die er haftet, noch ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen, zum Vorwurf gemacht wird, gehen die diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben vom 30. 9. 2002 von vornherein ins Leere.

Der Bw. hat zum Beweisthema, dass die ihm zur Verfügung gestandenen Mittel nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger ausgereicht hätten und im Wesentlichen nur

mehr neu entstandene Verbindlichkeiten Zug um Zug gegen Leistungserbringung bedient worden seien, sowohl seine persönliche Einvernahme als auch ein Gutachten eines Buchsachverständigen beantragt. Einer diesbezüglichen Beweisaufnahme bedurfte es jedoch nicht, weil das Fehlen ausreichender Mittel zur Begleichung sämtlicher Schulden und die Verwendung der vorhandenen Mittel auf die vom Bw. geschilderte Weise als richtig anerkannt wurden (§ 183 Abs. 2 BAO). Zu den von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeholten Insolvenzaktien (00Sa000/00 u. 99S99/99, LG I.) ist zu bemerken, dass sich hieraus kein den Bw. entlastender Sachverhalt ergab. Insbesondere gab der Vermögens- und Liquiditätsstand im Zeitpunkt der Ausgleichs- bzw. Konkurseröffnung keinen Aufschluss darüber, welche finanziellen Mittel im Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten vorhanden waren. Wenn im Schriftsatz vom 15. 7. 2002 die Vorlage von Buchhaltungsunterlagen innerhalb einer Frist von drei Monaten in Aussicht gestellt wurde, so wäre die Vorlage derartiger Unterlagen dem Bw. oblegen, zumal den Haftungspflichtigen im Haftungsverfahren die Pflicht trifft, von sich aus im Verfahren die Umstände aufzuzeigen, wonach ihn keine Pflichtverletzung in Bezug auf die Abgabentrichtung durch die Primärschuldnerin trifft (vgl. VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0248; VwGH 21. 6. 1994, 94/14/0033).

6.) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bw. war alleiniger Geschäftsführer der GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Berufungswerber nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar. Inwiefern das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung der Heranziehung des Bw zur Haftung entgegenstehen sollte, ist für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erkennbar. Wenn der Bw. die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld mit dem lapidaren Hinweis auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse behauptet, so ist hierauf zu erwidern, dass der Bw. neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (2005: rd. 15.000 €) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2005: rd. 19.000 €) bezieht. Im Hinblick auf sein Alter (44 Jahre) ist der Bw. auch noch längere Zeit erwerbsfähig. Von der Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Bw. kann daher nicht ausgegangen werden. Im

Übrigen darf die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (vgl. VwGH 29. 6. 1999, 99/14/0128; VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Vielmehr kann die Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Aus dem Umstand, dass der nach Aufhebung des Konkurses der GmbH im Jahr 2002 erlassene Haftungsbescheid bereits in den Jahren 1996 und 1997 fällig gewordene Abgaben betrifft, resultiert noch keine – die Zweckmäßigkeit überwiegende – Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme, zumal ein Haftungsbescheid erst dann erlassen werden darf, wenn die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden beim Primärschuldner feststeht. Aus der Konkurseröffnung im Jahr 1998 ergab sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der gemeinschuldnerischen GmbH. Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung der Vorrang gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen war.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. März 2007