



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.W., wohnhaftinG, vertreten durch Stb-GmbH, inK, vom 15. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 13. Juni 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben, und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 20.383,10 € eingeschränkt.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Beträge in Euro
Umsatzsteuer	8/2001	15.10.2001	414,47
Lohnsteuer	10/2001	15.11.2001	415,87
Dienstgeberbeitrag	10/2001	15.11.2001	539,06
Zuschlag zum DB	10/2001	15.11.2001	51,51
Straßenbenützungsabgabe	10/2001	15.11.2001	57,56
Kammerumlage	07-09/2001	15.11.2001	75,54
Kraftfahrzeugsteuer	07-09/2001	15.11.2001	209,30
Umsatzsteuer	9/2001	15.11.2001	5.326,70
Säumniszuschläge 1	2001	15.11.2001	181,52
Lohnsteuer	11/2001	17.12.2001	2.806,80
Dienstgeberbeitrag	11/2001	17.12.2001	1.078,35
Zuschlag zum DB	11/2001	17.12.2001	103,02
Straßenbenützungsabgabe	11/2001	17.12.2001	6,39
Umsatzsteuer	10/2001	17.12.2001	3.697,60
Säumniszuschläge 1	2001	17.12.2001	130,09
Straßenbenützungsabgabe	2000	15.01.2001	7,56

Lohnsteuer	12/2001	15.01.2002	2.329,78
Dienstgeberbeitrag	12/2001	15.01.2002	545,16
Zuschlag zum DB	12/2001	15.01.2002	52,09
Straßenbenützungsabgabe	12/2001	15.01.2002	19,99
Umsatzsteuer	11/2001	15.01.2002	2.098,40
Säumniszuschläge 1	2002	15.01.2002	88,56
Einbringungsgebühr	2002	24.01.2002	147,37
Einbringungsgebühr	2002	24.01.2002	0,41
Gesamt			20.383,10

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der mit Verschmelzungsvertrag vom 24. Juni 1999 aus der A-GmbH und der B-GmbH hervorgegangenen AB-GmbH (im Folgenden: GmbH, Primärschuldnerin, Gesellschaft) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Y vom 11. Februar 2002 nach Schuldnerantrag das Konkursverfahren eröffnet. Mit dem Insolvenzantrag unterbreitete diese Gesellschaft gleichzeitig einen Zwangsausgleichsvorschlag über 20 Prozent, der von ihren Gläubigern in der Konkurstagsatzung am 9. April 2002 angenommen wurde. Nach Zwangsausgleichsbestätigung vom 17. April 2002 kam es für die GmbH am 10. Juni 2002 wegen Nichterfüllung der Zwangsausgleichsbedingungen zum Anschlusskonkursverfahren, das am 20. Mai 2003 mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO aufgehoben wurde. Die AB-GmbH ist im Firmenbuch des Landesgerichtes Y bis dato unter FN aaaa registriert. Laut Firmenbuchstand wurde sie vom 23. Juli 1999 bis 8. September 2000 durch H.K. und vom 28. August 2000 bis zur Konkureröffnung durch den Berufungswerber als Geschäftsführer mit jeweils selbstständiger Vertretungsbefugnis vertreten.

Aus Anlass der Konkureröffnung forderte das Finanzamt den Berufungswerber mit Schreiben vom 22. April 2002 unter Hinweis auf seine ehemalige Vertreterstellung bei der AB-GmbH und die damit verbunden gewesenen abgabenrechtlichen Pflichten zur Bekanntgabe und zum Nachweis auf, weshalb er nicht Sorge tragen hätte können, dass im konkreten Schriftsatz näher angeführte Abgabengrückstände dieser Gesellschaft im Gesamtbetrag von 27.848,56 € entrichtet werden. Sollten zu den jeweiligen Abgabenfälligkeitzeitpunkten noch Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen und diese anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft verwendet worden sein, wäre auch dies anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Könne dieser Nachweis nicht erbracht werden, sollte nachgewiesen werden,

welche Beträge bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wären.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2002 gab der steuerliche Vertreter namens des Berufungswerbers dazu folgende Rechtfertigung ab: Nach dem EU – Beitritt Österreichs wäre in der Landwirtschaft nur mehr sehr vorsichtig investiert worden, was bei der im landwirtschaftlichen Bereich tätigen Primärschuldnerin zu einem permanenten Umsatzrückgang geführt hätte. Da die Fixkosten des Unternehmens wegen der Kostenremanenz nicht so rasch reduziert werden hätten können, hätten sich im Wirtschaftsjahr 2001 erstmals erhebliche Verluste eingestellt. Durch weitere Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage wäre es im Verlauf des Jahres 2001 bei der GmbH vorerst zu größeren Zahlungsstockungen und Verzögerungen bei der Auszahlung der Bezüge, mit dem Ausfall eines für Herbst 2002 (Anmerkung: gemeint wohl Herbst 2001) erwarteten Großauftrages schließlich aber dazu gekommen, dass die ab November 2001 fällig gewesenen Löhne und Verbindlichkeiten nicht mehr beglichen werden hätten können, und alle Zahlungen eingestellt worden wären. Lediglich Zug um Zug – Zahlungen, die für die Fertigstellung noch laufender Aufträge notwendig gewesen wären (Wareneinkauf), seien noch getätigten worden. Löhne und Lieferantenverbindlichkeiten hätte der Berufungswerber allerdings nicht mehr bezahlen können und er daher Ende Jänner 2002 mit den übrigen Gesellschaftern die Insolvenzanmeldung für die Gesellschaft beschlossen. Zu einer Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber den anderen Gesellschaftsgläubigern wäre es nicht gekommen. Für eine Haftungsinanspruchnahme fehle es demnach an haftungsbegründenden schuldhafthen Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers.

Beweismittel zur Untermauerung dieses Vorbringens wurden anlässlich dieser Vorhaltsbeantwortung trotz vorangegangener behördlicher Aufforderung nicht beigebracht.

Mit Haftungsbescheid vom 13. Juni 2002 nahm das Finanzamt den Berufungswerber gemäß §§ 9, 80 BAO als Haftungspflichtigen für nachstehende Abgabengrückstände der GmbH im Gesamtausmaß von 27.848,56 € in Anspruch und forderte ihn auf, diese Haftungsschuld binnen Monatsfrist ab Bescheidzustellung zu entrichten:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Beträge in Euro
Lohnsteuer	10/2001	15.11.2001	1.656,93
Körperschaftsteuer	10-12/2001	15.11.2001	1.239,80
Umsatzsteuer	8/2001	15.11.2001	4.546,70
Lohnsteuer	10/2001	15.11.2001	415,87
Dienstgeberbeitrag	10/2001	15.11.2001	539,06
Zuschlag zum DB	10/2001	15.11.2001	51,51
Straßenbenützungsabgab	10/2001	15.11.2001	57,56

Kammerumlage	07-09/2001	15.11.2001	75,54
Kraftfahrzeugsteuer	07-09/2001	15.11.2001	209,30
Umsatzsteuer	9/2001	15.11.2001	5.763,20
Säumniszuschlag 1	2001	15.11.2001	24,77
Säumniszuschlag 1	2001	15.11.2001	41,46
Säumniszuschlag 1	2001	15.11.2001	115,29
Lohnsteuer	11/2001	17.12.2001	2.806,80
Dienstgeberbeitrag	11/2001	17.12.2001	1.078,35
Zuschlag zum DB	11/2001	17.12.2001	103,02
Straßenbenützungsabgab	11/2001	17.12.2001	6,39
Umsatzsteuer	10/2001	17.12.2001	3.697,60
Säumniszuschlag 1	2001	17.12.2001	56,14
Säumniszuschlag 1	2001	17.12.2001	73,95
Straßenbenützungsabgab	2000	15.01.2001	7,56
Lohnsteuer	12/2001	15.01.2002	2.329,78
Dienstgeberbeitrag	12/2001	15.01.2002	545,16
Zuschlag zum DB	12/2001	15.01.2002	52,09
Straßenbenützungsabgab	12/2001	15.01.2002	19,99
Umsatzsteuer	11/2001	15.01.2002	2.098,40
Säumniszuschlag 1	2002	15.01.2002	46,59
Säumniszuschlag 1	2002	15.01.2002	41,97
Einbringungsgebühr	2002	24.01.2002	147,37
Einbringungsgebühr	2002	24.01.2002	0,41
Gesamt			27.848,56

Mit vorstehenden Abgabenbeträgen wurde der Berufungswerber wegen des bestätigten Zwangsausgleiches jeweils nur für 80% der diesbezüglich am Steuerkonto der GmbH tatsächlich rückständig gewesenen Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen. Bescheidbegründend führte das Finanzamt zu seiner Haftungsinanspruchnahme nach Wiedergabe der maßgeblichen Haftungsbestimmungen aus, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der AB-GmbH verpflichtet gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben dieser Gesellschaft aus deren Mittel zu sorgen. Dieser Verpflichtung wäre er nicht nachgekommen, so dass die haftungsgegenständlichen Abgabengrückstände infolge schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen nicht mehr bei der Primärschuldnerin eingebbracht werden könnten. Die in §§ 80 ff BAO genannten Vertreter hafteten neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben nämlich schon dann, wenn sie nicht nachweisen könnten, dass sie an der Abgabennichtentrichtung kein Verschulden treffe.

Wegen der besonderen Behauptungs- und Beweislast im Haftungsverfahren wäre es am Berufungswerber gelegen gewesen, seine Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung der rückständigen Gesellschaftsabgaben nachzuweisen. Da er diesen Nachweis gegenständlich nicht erbracht hätte, könnte die Abgabenbehörde daher von schuldenhaften Vertreterpflichtverletzungen ausgehen. Als schulhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gelte jede Form des Verschuldens, also auch leichte Fahrlässigkeit.

Dagegen wurde am 15. Juli 2002 rechtzeitig berufen, ersatzlose Bescheidaufhebung und Einhebungsaussetzung für sämtliche Haftungsabgaben begehrt und rechtsmittelbegründend einerseits auf das bereits am 15. Mai 2002 erstattete Vorbringen verwiesen und ergänzend dazu wie folgt ausgeführt: Zur Zahlungsunfähigkeit und späteren Konkursöffnung der GmbH wäre es im Wesentlichen wegen des im Herbst 2001 ausgefallenen Großauftrages gekommen. Der dem Berufungsschriftsatz angeschlossenen Aufstellung der Zahlungsflüsse der GmbH sei zu entnehmen, dass ab Mitte November 2001 nur mehr die zur Produktionsaufrechterhaltung notwendig gewesenen Zug um Zug – Zahlungen für Wareneinkäufe und á conto - Zahlungen auf Löhne getätigt worden wären. Außerdem wäre es zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes auch notwendig gewesen, die laufenden Versicherungen und Leasingraten zu bevorschussen. Weitere Zahlungen in Höhe von 9.050,-- € wären auch an den Abgabengläubiger geleistet worden. Die Begleichung von Zahlungsrückständen sei dem Berufungswerber ab 15. November 2001 allerdings deshalb nicht mehr möglich gewesen, weil die Hausbank der GmbH nur mehr vorgenannte auftragsbezogene Zahlungen freigegeben hätte. Da ab 15. November 2001 Altlasten der GmbH nicht bzw. nur mehr geringfügig bezahlt, andererseits im maßgeblichen Zeitraum aber noch Finanzamtszahlungen in genannter Höhe geleistet worden wären, sei es somit zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers gekommen, und lägen damit auch keine dem Berufungswerber vorwerfbaren schuldenhaften Vertreterpflichtverletzungen vor.

In der gleichzeitig mit der Haftungsberufung vorgelegten Zahlungsaufstellung sind Überweisungen und Kontoabbuchungen für den Zeitraum 15. November 2001 bis 11. Februar 2002 chronologisch nach Durchführungsdatum unter Anführung der Zahlungsempfänger, -beträge und teilweise auch Zahlungsgründe aufgelistet. Im Anschluss an diese Auflistung findet sich folgende zusammenfassende Darstellung des Einschreiters:

Überweisungen: 65.393,37 €, Abbuchungen: 19.933,21 €, Gesamt: 85.326,58 €

Davon: Finanzamt 9.050,36 €, GKK und Lohnrückstände 14.755,36 €, Warenzahlungen Zug um Zug 41.587,65 € und laufende Kosten wie Versicherungen, Leasing usw. 19.933,21 €.

Mit Berufungsergänzungsschreiben vom 7. August 2002 wurde dem Finanzamt eine weitere, im Wesentlichen zur ersteingebrachten inhaltsgleiche Zahlungsaufstellung allerdings für den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 übermittelt. Laut Vorbringen des Berufungs-

werbers handle es sich dabei um die dem ELBA – Überweisungsprogramm entnommenen Zahlungen vom laufenden Geschäftskonto der GmbH bei der C-Bank und sei daraus ersichtlich, dass er trotz schwieriger Zeit versucht hätte, das Finanzamt, die Krankenkasse, Lieferanten, Löhne, Versicherungen usw. ungefähr zu gleichen Teilen zu befriedigen. Wegen Kündigung des Vorgesäftsführers hätte er im Übrigen bereits bei seiner Geschäftsführerbestellung im Herbst 2000 ein krankes Unternehmen übernehmen müssen. Insgesamt sei es auch deshalb eine sehr schwierige Zeit gewesen, weil es in der Landwirtschaft immer wieder zu Skandalen und Tierseuchen gekommen wäre, von denen sich die Kunden der Primärschuldnerin nicht erholen hätten können.

In dieser für den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 übermittelten Zahlungsaufstellung scheinen insgesamt drei Finanzamtszahlungen der GmbH, und zwar für 19. Oktober 2001 eine Barzahlung iHv. 25.435,49 € und für 22. sowie 26. November 2001 je ELBA – Überweisungen iHv. 5.721,-- € und 3.329,36 €, auf (gesamt 34.485,85 €). An andere in dieser Liste angeführte Gesellschaftsgläubiger wurden laut dazu ersichtlichen Beträgen im Oktober 2001 Zahlungen von gesamt 56.678,88 €, im November 2001 von gesamt 35.271,31 €, im Dezember 2001 von gesamt 37.667,10 € und im Jänner 2002 von gesamt 20.806,80 € geleistet. Anhand der in dieser Liste namentlich angeführten Zahlungsempfänger und der großteils auch ausgewiesenen Zahlungsverwendungszwecke ist ersichtlich, dass es sich bei den zwischen Oktober 2001 und Jänner 2002 an andere Gesellschaftsgläubiger getätigten Zahlungen (Überweisungen und Kontoabbuchungen) teils um Tilgungen bereits bestandener Gesellschaftsverbindlichkeiten (z.B. Rechnung D-KG vom Juli 2001 iHv. 2.537,37 € bezahlt am 16. Oktober 2001, Rechnungen E-GmbH vom März und April 2001 iHv. 3.057,11 € bezahlt am 17. Oktober 2001, Rechnung F-Einzelunternehmen vom April 2001 iHv. 1.769,43 € bezahlt am 16. November 2001, diverse Rechnungen G iHv. 1.448,79 € bezahlt am 4. Jänner 2002), teils aber auch um Zug um Zug – Zahlungen für neue Warenlieferungen ("Vorauszahlung sonst keine Lieferung" z.B. betreffend Fa.1, Fa.2, Fa.3, Fa.4, Fa.5, Fa.6, Fa.7, Fa.8) sowie um Zahlungen des laufenden Geschäftsaufwandes der GmbH ("Abbuchung durch Einzugsauftrag" z.B. betreffend Strom-, Telefon-, Rundfunk-, Internet-, ELBA – und Kreditkontogebühren, Versicherungsprämien, Leasingraten, Treibstoff, Bahnfrachten) gehandelt hat. Aus diesen vorgelegten Unterlagen geht weiters hervor, dass am 22. Oktober 2001 Urlaubsgeld für fünf Dienstnehmer (6.494,24 €), am 29. Oktober und 28. Dezember 2001 die Geschäftsführergehälter des Berufungswerbers für August und September 2001 je iHv. 2.396,02 €, am 28. November 2001 Löhne für sechs Dienstnehmer für den Lohnzahlungszeitraum Juli 2001 iHv. 7.026,95 € und am 17. Dezember 2001 Löhne für zwei Dienstnehmer für August 2001 vom genannten Geschäftskonto abgebucht wurden. Der Zahlungsaufstellung für den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 ist folgende

Darstellung des Rechtsmittelwerbers zur Mittelverwendung im angeschlossen:

Überweisungen: 153.787,05 €, Abbuchungen: 30.931,24 €, Ausgaben gesamt: 184.718,29 €
Davon: *Finanzamt* 34.485,85 € (18,67%), *GKK und Lohnrückstände* 35.121,03 € (19,01%),
Warenrechnungsrückstände 42.090,09 € (22,79%), *Neulieferungen* 42.090,09 € (22,79%)
und *Versicherungen, Leasing, Einzieher usw.* 30.931,24 € (16,75%).

Die Haftungsberufung wurde in der Folge unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, und vom Finanzamt dabei beantragt, dieser nur insoweit stattzugeben, als sich der Haftungsbetrag aufgrund von Veranlagungsgutschriften der GmbH bzw. einer Zahlung des Berufungswerbers mittlerweile auf 20.923,22 € reduziert hätte. Im Übrigen möge die Berufung jedoch wegen schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers, nämlich für den Haftungszeitraum aktenkundiger Zug um Zug – Zahlungen und Zahlungen des laufenden Geschäftsaufwandes der GmbH, abgewiesen werden. Anlässlich der Aktenübermittlung an die Berufungsbehörde teilte das Finanzamt im September 2005 ergänzend mit, dass sich der Haftungsbetrag aufgrund von Gutschriften aus Veranlagungen der GmbH inzwischen um 7.665,46 € auf 20.183,10 € reduziert hätte.

Im Zuge des Aktenstudiums waren sodann folgende entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen zu treffen:

Der Berufungswerber wurde nach Beendigung des Konkursverfahrens der GmbH am 10. Juli 2003 erneut gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung für bei dieser Gesellschaft rückständige Abgaben im Gesamtbetrag von 9.814,68 € herangezogen. Diese Haftungsinanspruchnahme umfasste unter anderem auch jene Abgabengrückstände der GmbH, für die der Rechtsmittelwerber anlässlich seiner ersten Haftungsinanspruchnahme wegen des für die GmbH bestätigten Zwangsausgleiches nicht haftbar gemacht werden konnte (20%). Der zweite Haftungsbescheid blieb, obwohl ihm unter anderem dieselben Abgabenarten und –zeiträume wie dem gegenständlich angefochtenen Bescheid zugrunde liegen, unangefochten. Die damit vorgeschriebene Haftungsschuld wurde mittlerweile auch bereits zur Gänze im Wege einer beim Berufungswerber vorgenommenen Lohnpfändung (Forderungsüberweisungen zwischen 27. Jänner 2005 und 8. September 2005) entrichtet.

Die primärschuldnerische Gesellschaft ermittelte ihren Gewinn und Umsatz nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils für den Zeitraum 1. März eines Jahres bis 28./29. Februar des Folgejahres. Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 machte sie bei Umsätzen von rund 21.100.000,-- S noch einen Gewinn von rund 100.150,-- S, für das Folgejahr 2000/2001 ergab sich bei erklärten Umsätzen von rund 17.365.000, -- S ein Bilanzverlust von gerundet 846.000,-- S. Im Wirtschaftsjahr 2001/2002 erzielte die GmbH bis zur Konkurseröffnung einen Gesamtumsatz von 534.186,43 €, der sich laut bis einschließlich November 2001 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen (UVAs) und für Dezember 2001, Jänner 2002 und Februar

2002 ergangenen USt - Festsetzungsbescheiden folgendermaßen auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume verteilt: März 2001 € 54.044,32 - April 2001 € 50.430,04 - Mai 2001 € 54.136,72 - Juni 2001 € 65.758,19 - Juli 2001 € 65.973,95 - August 2001 € 47.798,80 - September 2001 € 62.444,76 - Oktober 2001 € 41.475,13 - November 2001 € 28.947,15 - Dezember 2001 € 47.573,01 - Jänner 2002 € 14.625,84 und 1. bis 11. Februar 2002 € 978,52. Für die Monate August bis November 2001 wurden dabei jeweils USt - Zahllasten von 5.721,-- €, 7.204,-- €, 4.622,-- € bzw. 2.623,-- € bekannt gegeben, die erklärungsgemäß verbucht wurden, am 15. Oktober, 15. November, 17. Dezember je 2001 bzw. 15. Jänner 2002 fällig waren und zu diesen Fälligkeiten nicht entrichtet wurden.

Mit den zwischen November 2001 und Jänner 2002 eingereichten, jeweils vom Berufungswerber selbst unterschriebenen UVAs für September, Oktober und November 2001 wurden gleichzeitig folgende weitere Selbstbemessungsabgaben für die GmbH offen gelegt: Lohnsteuer 10/2001 iHv. 2.591,15 €, Dienstgeberbeitrag 10/2001 iHv. 673,82 €, Zuschlag zum DB 10/2001 iHv. 64,39 €, Straßenbenützungsabgabe 10/2001 iHv. 71,95 €, Kammerumlage für 7-9/2001 iHv. 94,42 € und Kraftfahrzeugsteuer für 7-9-/2001 iHv. 261,62 € - Lohnsteuer 11/2001 iHv. 3.508,50 €, Dienstgeberbeitrag 11/2001 iHv. 1.347,94 €, Zuschlag zum DB 11/2001 iHv. 128,78 € und Straßenbenützungsabgabe 11/2001 iHv. 7,99 € - Lohnsteuer 12/2001 iHv. 2.912,22 €, Dienstgeberbeitrag 12/2001 iHv. 681,45 €, Zuschlag zum DB 12/2001 iHv. 65,11 € und Straßenbenützungsabgabe 12/2001 iHv. 24,99 €. Diese gleichfalls erklärungsgemäß gebuchten Selbstbemessungsabgaben waren am 15. November 2001, 17. Dezember 2001 bzw. 15. Jänner 2002 fällig und wurden ebenso bis zu diesen Fälligkeiten nicht entrichtet.

Am 17. Oktober 2001 wurde am Abgabekonto der GmbH die Körperschaftsteuervorauszahlung für 10-12/01 iHv. 21.325,-- S eingewiesen. Auch für sie erfolgte bis zur Fälligkeit am 15. November 2001 keine Entrichtung. Wegen dieser Säumnisse wurden der GmbH am 10. Dezember 2001 auch erste Säumniszuschläge von der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/01 iHv. 426,-- S, der Lohnsteuer 10/01 iHv. 713,-- S und der USt 9/01 iHv. 1.983,-- S je mit Fälligkeit 15. November 2001 vorgeschrieben. Mit Bescheiden vom 11. Februar 2002 kam es zur Festsetzung weiterer erster Säumniszuschläge von der LSt 11/01 iHv. 70,17 € und der USt 10/01 iHv. 92,44 €, die je am 17. Dezember 2001 fällig waren, sowie von der LSt 12/01 iHv. 58,24 € und der USt 11/01 iHv. 52,46 €, für die die Fälligkeit am 15. Jänner 2002 eintrat. Vorgenannte Nebengebühren blieben ebenso wie die der GmbH mit Bescheid vom 25. Jänner 2002 mit Fälligkeit 24. Jänner 2002 vorgeschriebenen Einbringungsgebühren (184,21 € und 0,51 €) bis zu den genannten Fälligkeitszeitpunkten unentrichtet. Am 26. November 2001 wurde die Erklärung über die Straßenbenützungsabgabe für das Jahr 2000 für die GmbH eingereicht und darin eine Nachzahlung gegenüber den Monaten 1-12/2000 iHv. 130,-- S

offen gelegt. Am 28. November 2001 erging der Bescheid für die Straßenbenützungsabgabe 2000 mit einer entsprechenden Nachforderung iHv. 130,-- S. Für die Entrichtung dieser Abgabenschuld wurde der GmbH eine Nachfrist bis 7. Jänner 2002 eingeräumt, tatsächlich war diese Nachforderung aber bereits am 15. Jänner 2001 fällig. Die Nachforderung an Straßenbenützungsabgabe 2000 wurde ebenfalls nicht entrichtet.

Anlässlich der Konkursöffnung fand bei der GmbH auch eine Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum Jänner 2000 bis einschließlich 11. Februar 2002 statt. Laut Prüfungsbericht vom 8. März 2002 wurden im Zuge dieser Lohnabgabenprüfung die Lohnkonten und Buchhaltung der Gesellschaft eingesehen und dabei für den Prüfungszeitraum gegenüber den selbst erklärten Lohnabgaben Abfuhrdifferenzen an Lohnsteuer iHv. 14.934,78 €, an Dienstgeberbeiträgen iHv. 2.289,99 € und an Zuschlägen zum DB iHv. 197,96 € festgestellt. Am 12. März 2002 erging an die GmbH daher ein Haftungs- und Abgabenbescheid über den gesamten Prüfungszeitraum 1/2000 bis 2/2002, mit dem diese als Arbeitgeberin für die festgestellten LSt – Abfuhrdifferenzen haftbar gemacht wurde, und ihr die festgestellten DB- und DZ – Abfuhrdifferenzen bescheidmäßig vorgeschrieben wurden. Verbucht wurden diese Lohnabgabennachforderungen für 1/2000 bis 2/2002 laut Abgabenkonto der GmbH als Zeitraum 01-02/02. Da dies den Fälligkeitstag 15. März 2002 zur Folge hatte, und dieser Zahlungstermin nach Konkursöffnung der GmbH datiert, wurde der Berufungswerber für vorgenannte Lohnabgabennachforderungen bzw. -rückstände nicht haftbar gemacht. Im Lohnsteuerprüfungsbericht zum Zeitraum 1/2000 bis 2/2002 findet sich ua. auch folgender Vermerk des Prüfers: "Die Löhne für die Zeiträume 01/2002 und 02/2002 wurden nicht ausbezahlt."

Anhand des Abgabenkontos der Primärschuldnerin (Steuernummer zzzz) ist ersichtlich, dass dieses im Jänner 2001, Februar 2001 und letztmalig im Mitte Mai 2001 ausgeglichen war, Anfang Oktober 2001 haftete allerdings noch vor Buchung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bereits ein Rückstand von 410.130,84 S aus. Im Konkursöffnungszeitpunkt betrug der Rückstand 36.359,69 € (500.320,10 S). Für den Zeitraum Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 weisen die Abgabengebarungsdaten zur Steuernummer zzzz insgesamt drei Zahlungen, nämlich eine Bareinzahlung beim Vollstrecke am 19. Oktober 2001 iHv. 340.238,84 S und mit Wirksamkeit 23. bzw. 27. November 2001 je Überweisungen iHv. 78.722,68 S bzw. 45.813,-- S, aus. Zur Bareinzahlung vom 19. Oktober 2001 fiel beim Vergleich mit dem in der vom Berufungswerber vorgelegten Zahlungsaufstellung zu diesem Datum aufscheinenden Betrag von 25.435,49 € (350.000,-- S) auf, dass letzterer um 9.761,13 S (709,37 €) höher als der am Abgabenkonto tatsächlich gebuchte ist. Zur Klärung dieser betragsmäßigen Diskrepanz wurde im abgeführten Verfahren eine Kopie des entsprechenden Quittungsbelegs des Vollstreckers vom Finanzamt angefordert. Daraus ergibt sich, dass am

19. Oktober 2001 beim Vollstrecker eine Bareinzahlung auf das Abgabenkonto der GmbH laut ausgewiesener Buchung in Höhe von 340.238,84 S geleistet, und dies vom Vollstreckungsorgan wie auch vom Berufungswerber als Vertreter der GmbH je durch Unterschrift quittiert wurde.

Bei den im Oktober und November 2001 auf das Abgabenkonto der GmbH geleisteten Zahlungen von gesamt 464.774,52 S (33.776,48 €) handelte es sich laut Aktenlage je um saldowirksame Zahlungen ohne Verrechnungsweisungen. Laut Gebarungsdaten wurden durch diese Saldozahlungen zuerst der gesamte bereits Anfang Oktober 2001 bestandene Abgabenzurückstand (410.130,84 S), in weiterer Folge auch die rückständig gewesenen Lohnabgaben und die Straßenbenützungsabgabe für September 2001 je zur Gänze und schließlich auch die rückständig gewesene (haftungsgegenständliche) Umsatzsteuer 8/01 teilweise im Umfang von 37,62 € getilgt. Die restlich rückständige USt 8/01 (5.683,38 €) und sämtliche oben genannten im November 2001, Dezember 2001 und Jänner 2002 bei der GmbH fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten wurden nicht entrichtet und hafteten auch im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers am 13. Juni 2002 abgesehen von der teilweise getilgten USt 8/01 noch mit den selbst erklärten bzw. bescheidmäßig festgesetzten Beträgen aus.

Nach Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides kam es bei der GmbH zwischen Dezember 2002 und November 2003 zur Veranlagung der Umsatz- und Körperschaftsteuern für die Jahre 1998 bis 2002 und dabei aktenkundig zu diversen Veranlagungsgutschriften. Nach Mitteilung des Finanzamtes wären diese Gutschriften zum Teil auch auf Abgabenzurückstände der GmbH, die Gegenstand des bekämpften Haftungsbescheides seien, und zwar konkret auf die Lohnsteuer 10/01 (1.656,93 €), die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/01 (1.239,80 €) und die Umsatzsteuern 8/01 (4.546,70 €) und 9/01 (5.763,20 €) verrechnet worden. Die beiden erstgenannten Haftungsabgaben wären dadurch je zur Gänze, die Umsatzsteuern 8/01 und 9/01 je teilweise im Umfang von 4.132,23 € bzw. 436,50 € getilgt worden. Nach ausgewiesener Aktenlage tätigte der Berufungswerber am 3. Oktober 2003 auch selbst auf das rückständige Abgabenkonto der GmbH eine Überweisung iHv. 200,-- €. Diese Zahlung wäre nach Auskunft des Finanzamtes auf die haftungsgegenständliche USt 9/01 verrechnet worden. Anhand einer aktuellen Rückstandsabfrage zum Abgabenkonto der GmbH ist ersichtlich, dass im dort derzeit offenen Saldo von 20.183,10 € die Lohnsteuer 10/01 (1.656,93 €) und die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/01 nicht bzw. die Umsatzsteuern 8/01 und 9/01 nur mehr mit gegenüber dem angefochtenen Bescheid vermindernden Beträgen von 414,47 € und 5.126,70 € enthalten sind. Alle übrigen Haftungsabgaben sind zurzeit noch mit den im Bescheid vom 13. Juni 2002 angeführten Beträgen rückständig. Insgesamt sind gegenwärtig noch Haftungsabgaben des angefochtenen Bescheides in Höhe von 20.183,10 €

aushaftend. Getilgt wurden seit Erlassung des Haftungsbescheides darin enthaltene Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 7.665,46 €, wovon ein Entrichtungsanteil von 7.465,46 € auf Verrechnungen mit Veranlagungsgutschriften der GmbH und der Restbetrag auf die Selbstzahlung des Berufungswerbers iHv. 200,-- € entfällt.

Anhand des Einbringungsaktes der GmbH ist festzustellen, dass der gesamte Abgabenrückstand dieser Gesellschaft mit Ausnahme haftungsgegenständlicher Abgabenschuldigkeiten am 9. März 2004 bzw. 23. August 2005 vom Finanzamt gemäß § 235 BAO gelöscht wurde. Im vorgenannten Akt erliegen ua. auch das von der GmbH anlässlich der Konkursanmeldung vorgelegte Vermögensverzeichnis zum Stichtag 31. Jänner 2002 (Konkursstatus) und das Forderungsanmeldungsverzeichnis im Konkurs der GmbH sowie der Bericht des Masseverwalters vom 7. April 2002. Im Masseverwalterbericht ist festgehalten, dass die Insolvenz des gemeinschuldnerischen Unternehmens sowohl konjunkturell als auch durch mangelnde Eigenkapitalausstattung bedingt, der Betrieb im Zeitpunkt der Konkurseröffnung faktisch geschlossen gewesen, in der Folge aber wegen des eingebrachten Zwangsausgleichsvorschages wieder aufgenommen worden, und bei der GmbH durchschnittlich elf Dienstnehmer beschäftigt gewesen wären. Dem Anmeldungsverzeichnis ist zu entnehmen, dass 37 Gläubiger im Konkurs der GmbH Konkursforderungen und zwar in Gesamthöhe von 578.409,99 € angemeldet haben, wobei darin als FA 13 bis FA 18 auch Forderungsanmeldungen durch sechs Dienstnehmer der GmbH aufscheinen. Keine Forderungsanmeldungen finden sich darin für die Versicherung1, Versicherung2, Versicherung3, Versicherung4, Leasingunternehmen, Internet-GmbH, Rundfunkanstalt, Telefonfirma1, Telefonfirma2, Telefonfirma3, V-GmbH, den Zustellfirma, Tankstellenbetrieb O und das Rechenzentrum. Anhand der vorgelegten Zahlungsaufstellung ergibt sich, dass die GmbH mit den vorgenannten Firmen bis zur Insolvenzeröffnung in ständiger Geschäftsbeziehung gestanden ist. In Zusammenhang mit dem laufenden Geschäftsaufwand der GmbH findet sich im Anmeldungsverzeichnis als Konkursgläubigerin nur die Stromfirma mit einer Forderungsanmeldung von 975,76 €. Hauptgläubigerin im Konkurs der GmbH war die C-Bank (FA 24) mit einem Anmeldungsbetrag von 172.722,74 € (davon 139.384,98 € anerkannt und 33.337,76 € bestritten). Am 31. Jänner 2002 betrugen die Bankverbindlichkeiten der GmbH laut Konkursstatus demgegenüber noch 176.357,95 €. Für ihre angemeldeten Kreditforderungen machte die C-Bank im Konkursverfahren Absonderungsrechte geltend. Im Masseverwalterbericht ist dazu festgehalten, dass diese Kreditforderungen mehrfach ua. dadurch besichert gewesen wären, dass die Kundenforderungen der GmbH aufgrund eines Generalzessionsvertrages zu Gunsten der C-Bank abgetreten gewesen wären. Unter Punkt 4.4 dieses Berichtes finden sich zu den Kundenforderungen der GmbH folgende Feststellungen: "Von den von der Gemeinschuldnerin in ihrem Vermögensstatus angeführten Kundenforderungen im Betrage von € 55.310,41 ist

bereits ein Großteil bei der gemeinschuldnerischen Hausbank, zu deren Gunsten diese Forderungen gemäß Generalzessionsvertrag vom 7. September 1999 zediert sind, eingegangen. Derzeit haftet noch ein Betrag von geschätzt € 25.000,-- aus, welcher allerdings in die Rechtszuständigkeit der freien Konkursmasse fällt." Im Forderungsanmeldungsverzeichnis scheint in diesem Zusammenhang bei der Konkursgläubigerin C-Bank folgender Eintrag auf: "Bestrittener Forderungsteil (Anmerkung der Berufungsbehörde: 33.337,76 €) nach KE bereits getilgt."

Mit Schreiben vom 13. Februar 2006 teilte die Berufungsbehörde dem Rechtsmittelwerber in gegenständlicher Haftungsangelegenheit mit, dass aufgrund von Gutschriften aus Veranlagnungen der GmbH und sonstiger Gutschriften zurzeit nur mehr haftungsgegenständliche Abgaben im Gesamtbetrag von 20.183,10 € rückständig, die Lohnsteuer 10/01 (1.656,93 €) und die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/01 dadurch inzwischen zur Gänze bzw. die Umsatzsteuern 8/01 und 9/01 je teilweise getilgt worden, letztgenannte Abgaben derzeit noch mit 414,47 € bzw. 5.126,70 €, alle übrigen Haftungsabgaben jedoch in bescheidmäßig vorgeschriebener Höhe rückständig wären, und der Verminderung seiner Haftungsschuld anlässlich der Berufungsentscheidung entsprechend Rechnung getragen werden würde.

Zum Berufungsvorbringen selbst, zu den dazu übermittelten Unterlagen und der vorgelegten Quotenberechnung verwies die Rechtsmittelbehörde vorweg nochmals auf die im Haftungsverfahren für das Verschulden geltende Beweislastumkehr, weiters auf das Gläubigergleichbehandlungsgebot bei Nichtausreichen der Mittel zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten bzw. die mit Verletzung dieses Gebotes verbundene Rechtsfolge von schuldhaften Vertreterpflichtverletzungen und schließlich darauf, dass die Verpflichtung zur anteilmäßigen Forderungsbefriedigung ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH nicht für die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern gelte, weil diesbezüglich wegen § 78 Abs. 3 EStG 1988 eine schuldhafte Pflichtverletzung bereits dann vorliege, wenn Löhne ausbezahlt, die darauf entfallenen Lohnsteuern aber nicht abgeführt worden wären.

Im Folgenden wurde zur Kenntnis gebracht, dass aufgrund der aktenmäßig bis zur Konkursöffnung dokumentierten Gesellschaftserlöse und der übermittelten Zahlungsaufstellungen für den gesamten Haftungszeitraum von noch vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln auszugehen, mit den bereits vorgelegten Quotenberechnungen jedoch trotz behaupteter Mittelunzulänglichkeit und aktenkundiger Finanzamtszahlungen in den Monaten Oktober und November 2001 eine erfolgreiche Beweisführung im Sinne der behaupteten Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers in den Haftungszeiträumen bisher (noch) nicht erfolgt wäre. Bislang wären nämlich weder die Mittelbestände noch Verbindlichkeitsstände bei der GmbH für die einzelnen Haftungsmonaten offen gelegt worden. Die Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger bzw. Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers müsse für jeden einzelnen haftungsgegen-

ständlichen Abgabenfälligkeitszeitpunkt gesondert durch Gegenüberstellung der damals jeweils tatsächlich noch vorhanden gewesenen Mittel einerseits und der jeweils getätigten Zahlungen (Tilgung von Verbindlichkeiten und Zahlungen neuer Gesellschaftsschulden) andererseits nachgewiesen werden. Dieser Nachweis könne nur dann als erbracht angesehen werden, wenn die dabei zugrunde gelegten Daten vollständig und inhaltlich richtig seien. In diesem Zusammenhang wurde auch die im Zuge der zweitinstanzlichen Erhebungen festgestellte offensichtliche Unrichtigkeit des in der vorgelegten Zahlungsaufstellung für 19. Oktober 2001 ausgewiesenen Bareinzahlungsbetrages und weiters vorgehalten, dass die übermittelte Quotenberechnung offensichtlich nur auf den von der Hausbank freigegebenen Zahlungsmitteln basiere. Die vorgelegte Quotenberechnung erwiese sich außerdem auch deshalb als ungeeignet, weil dabei ua. die Kreditrückzahlungen an die Hausbank in den Haftungsmonaten gänzlich unberücksichtigt geblieben wären. Überdies müsse die anteilmäßige Gläubigerbefriedigung nicht wie geschehen zeitraumbezogen, sondern gesondert für jeden einzelnen Abgabenfälligkeitszeitpunkt des Haftungszeitraumes nachgewiesen werden. Im Übrigen ließen schon das eigene Parteivorbringen und der Inhalt der vorgelegten Zahlungsaufstellungen auf schuldhafte Pflichtverletzungen des Berufungswerbers schließen, da in Zug um Zug - Zahlungen zum Erhalt neuer Waren und Zahlungen des bei der GmbH laufend angefallenen Geschäftsaufwandes bei gleichzeitiger gänzlicher Nichtentrichtung der zum selben Zeitpunkt fällig gewordenen Gesellschaftsabgaben eine Bevorzugung anderer Gesellschaftsgläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger zu erblicken sei. Anhaltspunkte in dieselbe Richtung ergäben sich gegenständlich auch aufgrund des aktenmäßig dokumentierten Generalzessionsvertrages zwischen der GmbH und der C-Bank. Dieser Vertrag wäre bis zur Konkursöffnung aufrecht gewesen und hätte ua. zur Folge gehabt, dass der Großteil der bei Insolvenzeröffnung noch ausständig gewesenen Gesellschaftsforderungen aufgrund der Absonderungsrechte der Hausbank im Konkurs ebenfalls dieser zugekommen wäre und zur Abdeckung dortiger Kreditverbindlichkeiten der GmbH gedient hätte. Im gegebenen Zusammenhang wurde auch mitgeteilt, dass dieser sämtliche Buchforderungen der GmbH umfassende Zessionsvertrag dem Berufungswerber haftungsrechtlich dann als schuldhafte Vertreterpflichtverletzung vorgeworfen werden könne, wenn er nicht nachweise, dass bereits bei Vertragsabschluss aufgrund entsprechender Vertragsgestaltung oder zumindest während seiner Geschäftsführung durch entsprechend gesetzte Maßnahmen Vorsorge getroffen worden wäre, dass auch im Falle wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH nicht nur die Hausbank als andrängende Gläubigerin, sondern auch alle anderen Gesellschaftsgläubiger einschließlich des Abgabengläubigers zumindest anteilig aus den bei der Bank eingehenden Gesellschaftsforderungen befriedigt werden können. Es entschuldige ihn gegenständlich als nicht per se, dass der Abschlusszeitpunkt des konkreten

Generalzessionsvertrages noch vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer datiere. Zum Vorbringen von in den Monaten Oktober, November und Dezember 2001 nicht bzw. nicht mehr voll ausbezahlten Löhnen wurde mitgeteilt, dass die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben jeweils auf Selbsterklärungen der GmbH beruhten. Deshalb und weil im Anmeldeverzeichnis Forderungsanmeldungen durch sechs ehemalige Dienstnehmer der GmbH aufschienen, aus dem Bericht des Masseverwalters vom 7. April 2002 demgegenüber ein durchschnittlicher Personalstand bei der GmbH von elf Dienstnehmern hervor gehe, bedürfte es zum konkreten Berufungseinwand eines entsprechenden Nachweises seitens des Einschreiters. Schließlich wurde noch vorgehalten, dass der Berufungswerber seine haftungsrechtliche Verantwortlichkeit für die Nichtentrichtung der entscheidungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der GmbH indirekt bereits damit eingestanden habe, weil er den zweiten Haftungsbescheid vom 10. Juli 2003 trotz Inanspruchnahme für dieselben Abgabenarten und -zeiträume wie verfahrensgegenständlich unbekämpft gelassen hätte. Abschließend wurde dem Rechtsmittelwerber unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, und er aufgefordert, binnen selber Frist für den gesamten Haftungszeitraum für die unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Haftungsabgaben (nicht die Lohnsteuern) anhand eines geeigneten und vollständigen Liquiditäts- und Zahlungsnachweises die behauptete Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers zu belegen, bei Unmöglichkeit dieses Nachweises zumindest nachzuweisen, welche Beträge in den einzelnen Haftungsmonaten im Falle pflichtgemäßer anteilmäßiger Befriedigung der Abgabenforderungen an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wären, weiters zum Nachweis seines Vorbringens der Nichtauszahlung von Löhnen in den Haftungsmonaten die Lohnbuchhaltung, das Kassabuch und die Bankauszüge vorzulegen, und schließlich auch den Generalzessionsvertrag vom 7. September 1999 samt weiteren Bezug habenden Unterlagen beizubringen, und in diesem Zusammenhang nachzuweisen, dass bereits bei Vertragsabschluss oder zu einem späteren Zeitpunkt für die bei der Bank eingehenden Gesellschaftsforderungen Vorsorge zur Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger in vorbeschriebener Weise getroffen worden wäre.

Dieser Ergänzungsvorhalt der Berufungsbehörde wurde als Rsb – Sendung an die eingangs angeführte Wohnadresse des Rechtsmittelwerbers versendet und nach vorliegendem Rückschein dort am Dienstag den 14. Februar 2006 von einer Mitbewohnerin (E.M.) übernommen. Die dreiwöchige Frist zur Vorhaltsbeantwortung und Erbringung der dabei abverlangten Nachweise endete demnach am Dienstag den 7. März 2006. Bis zum gegenwärtigen Berufungsentscheidungszeitpunkt hat der Rechtsmittelwerber auf dieses Vorhaltsschreiben keinerlei Reaktion gezeigt.

Amtswegige Erhebungen im Abgabeninformationssystem, Firmenbuch und in der Gründungsdatenbank haben ergeben, dass der 1947 geborene Berufungswerber seit 20. Juni 2002 Minderheitsgesellschafter und Angestellter der mit Gesellschaftsvertrag vom selben Tag gegründeten P-GmbH ist, seine steuerpflichtigen Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit bei dieser Gesellschaft im Jahr 2005 € 33.516,99 € betragen haben, und er kein Liegenschaftsvermögen besitzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Abgabenrechtliche Haftungen für eine Abgabenschuld sind insofern akzessorisch, als sie das Bestehen eines Abgabenanspruches zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzen (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376). Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Vorgenannte Haftungsvoraussetzung muss auch noch im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung gegen einen angefochtenen Haftungsbescheid vorliegen. Ist der Abgabenanspruch inzwischen erloschen, kommt eine Haftungsinanspruchnahme anlässlich der Berufungsentscheidung nicht mehr in Betracht. Berufungsgegenständlich wurden haftungsgegenständliche Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin nach Haftungsbescheiderlassung durch Verrechnung mit Veranlagungsgutschriften der Gesellschaft entrichtet. Konkret wurden dadurch die Lohnsteuer 10/01 iHv. 1.656,93 € und die Körperschaftsteuerauszahlung 10-12/01 iHv. 1.239,80 € je zur Gänze bzw. die Umsatzsteuern 8/01 (4.546,70 €) und 9/01 (5.763,20 €) je teilweise im Umfang von 4.132,23 € bzw. 436,50 € getilgt. Da damit Haftungsabgaben im Gesamtbetrag von 7.465,46 € noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich waren, ist gegenständlicher Haftungsberufung schon aus diesen Gründen spruch-

gemäß unter Einschränkung des bisher vorgeschriebenen Haftungsbetrages (27.848,56 €) um 7.465,46 € auf 20.383,10 € teilweise stattzugeben gewesen.

Die vom Berufungswerber selbst geleistete, auf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 9/01 verrechnete Zahlung vom 3. Oktober 2003 iHv. 200,- € war bei der Einschränkung des Haftungsbetrages jedoch entgegen der Ansicht des Finanzamtes im Berufungsvorlagenschriftsatz nicht zu berücksichtigen. Zahlungen des Haftungsschuldners auf die Haftungsschuld vermindern nämlich nur den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändern aber nichts am im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Die Umsatzsteuer 9/01 ist im Spruch dieser Berufungsentscheidung daher nicht mit dem derzeit am Abgabenkonto der GmbH tatsächlich noch aushaftenden Betrag von 5.126,70 €, sondern um die Selbstzahlung des Berufungswerbers ungeteilt im Betrag von 5.326,70 € ausgewiesen.

Die aufgrund Einschränkung des Haftungsbetrages noch verbleibenden Haftungsabgaben waren allesamt vor Konkurseröffnung der GmbH zwischen Jänner 2001 und Jänner 2002, und zwar am 15. Jänner 2001 (Straßenbenützungsabgabe 2000), 15. Oktober 2001 (Umsatzsteuer 8/01, Fälligkeit im Haftungsbescheid fälschlich mit 15. November 2001 ausgewiesen), 15. November 2001 (Lohnabgaben und Straßenbenützungsabgabe je für 10/01, Kammerumlage und Kraftfahrzeugsteuer je für 7-9/01, Umsatzsteuer 9/01 und SZ 2001), 17. Dezember 2001 (Lohnabgaben und Straßenbenützungsabgabe je für 11/01, Umsatzsteuer 10/01 und SZ 2001), 15. Jänner 2002 (Lohnabgaben und Straßenbenützungsabgabe je für 12/01, Umsatzsteuer 11/01 und SZ 2002) und am 24. Jänner 2002 (Einbringungsgebühren 2002) fällig. Mit Ausnahme der Umsatzsteuer 8/01, die durch die Saldozahlung vom 27. November 2001 (3.329,36 €) teilweise im Umfang von 37,62 € getilgt wurde, wurden diese Gesellschaftsabgaben in Ansehung der selbst erklärten bzw. abgabenbehördlich festgesetzten Abgabenbeträge jeweils zur Gänze nicht entrichtet.

Hinsichtlich dieser Haftungsabgaben wird der Bestand von entsprechenden Abgabenforderungen gegenüber der GmbH ausdrücklich für die Lohnabgaben (LSt, DB und DZ) Oktober, November und Dezember 2001 und zwar aufgrund Vorbringens bestritten, wegen unzureichend vorhanden gewesener Gesellschaftsmittel "*hätten die ab November 2001 fälligen Löhne nicht mehr beglichen werden können*" (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2002) bzw. "*wären ab Mitte November 2001 nur mehr á conto – Zahlungen auf Löhne geleistet worden*" (Berufung vom 15. Juli 2002). Inhaltlich wendet der Berufungswerber damit nämlich ein, dass für Oktober bis Dezember 2001 wegen (teilweiser) Nichtauszahlung von Löhnen Lohnabgabenansprüche gar oder zumindest nicht in Höhe der selbst erklärten Lohnabgabenbeträge entstanden wären.

Liegen einem Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten zugrunde, für die (noch) keine

bescheidmäßige Festsetzung gegenüber dem Primärschuldner erfolgt ist, kann der Haftungspflichtige Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben (Bestand und/oder Umfang des Abgabenanspruches) im Haftungsverfahren vorbringen (VwGH 25.3.1999, 99/15/0019). Existiert hingegen bereits ein rechtswirksamer Bescheid betreffend die Abgabenfestsetzung, dann kann der Haftende Einwendungen in diese Richtung im Haftungsverfahren nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend machen. § 248 BAO räumt dem Haftenden für diesen Fall nämlich einen Rechtszug gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch ein (VwGH 25.3.1999, 99/15/0019), indem normiert ist, dass der nach Abgabenvorschriften Haftende unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen kann. Bescheide über den Abgabenanspruch sind insbesondere Abgabenbescheide (§ 198 BAO) und Haftungsbescheide gemäß § 224 BAO (Ritz, BAO³ § 248 Rz. 3). Die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben wie etwa die für Lohnabgaben stützt sich auf § 201 BAO, wenn sie gegenüber dem Abgabepflichtigen selbst (z.B. Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum DB gegenüber dem Arbeitgeber), bzw. auf § 202 BAO, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (z.B. Haftung des Arbeitgeber für LSt gemäß § 82 EStG und Selbstberechnung durch diesen) und die Festsetzung dem Haftungspflichtigen gegenüber zu erfolgen hat.

Zu den strittigen Lohnabgaben für Oktober bis Dezember 2001 ist zunächst festzuhalten, dass die diesen zugrunde liegenden Beträge von der GmbH dem Finanzamt zwischen November 2001 und Jänner 2002 gleichzeitig mit den UVAs für die Monate September, Oktober und November 2001 gemeldet, am Abgabenkonto der Primärschuldnerin erklärungsgemäß gebucht, und alle drei genannten UVAs vom Berufungswerber persönlich unterschrieben wurden. Aus Anlass der Konkurseröffnung kam es bei der GmbH im März 2002 zu einer Lohnsteuerprüfung, bei der laut Prüfungsbericht vom 8. März 2002 die Lohnzahlungszeiträume Jänner 2000 bis Februar 2002 prüfungsgegenständlich waren. Die Überprüfung der im Prüfungszeitraum bisher erklärten Lohnabgaben anhand der Lohnkonten und Buchhaltung der GmbH ergab, dass bei der Gesellschaft im Prüfungszeitraum noch weitere Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den DB angefallen, unternehmensintern auch berechnet worden, jedoch nicht abgeführt bzw. entrichtet worden waren. Als Ergebnis dieser Feststellungen erging für die GmbH am 12. März 2002 ein auf §§ 201, 202, 198 und 224 BAO gestützter kombinierter Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1/2000 bis 2/2002. Mit diesem Bescheid wurde die GmbH als Arbeitgeberin und LSt - Abfuhrpflichtige gemäß § 82 EStG 1988 iVm. § 224 BAO zur Haftung für die für den Zeitraum 1/2000 bis 2/2002 festgestellten LSt - Abfuhrdifferenzen herangezogen, weiters ihr gegenüber als Eigenschuldnerin

der für den Zeitraum 1/2000 bis 2/2002 festgestellte Betrag an DB- und DZ – Abfuhrdifferenzen bescheidmäßig festgesetzt (§§ 198, 202 BAO), und da es sich dabei um einen Sammelbescheid (einzelne Abgabenfälle und Abgabenziträume in einem Haftungs- und Bemessungsbescheid als Zeitraum 1/2000 bis 2/002 zusammengefasst, vgl. VwGH 21.3.2005, 2003/17/0011, VwGH 17.12.1996, 92/14/0214; Ritz, BAO³ § 202 Rz.5, 6; Ritz, SWK 1996, A 382) handelte, gleichzeitig bescheidmäßig auch über die in den prüfungsgegenständlichen Monaten 1/2000 bis 2/2002 selbst erklärten und gebuchten Lohnabgaben mit abgesprochen. Damit ist aufgrund dieser Sachlage aber das Schicksal des konkreten Berufungseinwandes bereits entschieden. Die durch Hinweis auf die Nichtauszahlung von Löhnen zum Bestand bzw. zur Höhe der Lohnabgaben Oktober, November und Dezember 2001 erhobenen Einwände sind im Haftungsverfahren nämlich unzulässig, weil für diese haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben bereits ein rechtswirksamer Bescheid gegenüber der Primärschuldnerin vorliegt (VwGH 25.3.1999, 99/15/0019; VwGH 30.10.2001, 98/14/0142). Der Berufungswerber hätte somit seine Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit dieser Lohnabgaben nicht im Haftungsberufungsverfahren, sondern aufgrund des ihm durch § 248 BAO eingeräumten Rechtes im Rahmen einer Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. März 2002 geltend machen müssen (VwGH 25.3.1999, 99/15/0019; VwGH 18.12.1997, 96/15/0269). Da er nicht nur Geschäftsführer, sondern auch Gesellschafter der primärschuldnerischen Gesellschaft war, und aktenkundig ist, dass die GmbH ihren vorerst faktisch eingestellt gewesenen Betrieb bereits unmittelbar nach Konkurseröffnung aufgrund des dabei auch unterbreiteten Zwangsausgleichsvorschlages wieder aufgenommen hat, ist bedenkenlos zugrunde zu legen, dass der Rechtsmittelwerber von der Lohnsteuerprüfung bei der GmbH im März 2002 und dem in ihrem Gefolge am 12. März 2002 ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheid Kenntnis erlangt hat, obwohl er zu diesem Zeitpunkt bereits als Geschäftsführer abberufen, und die Gesellschaft daher bei der Prüfungshandlung gesetzlich durch den Masseverwalter vertreten war.

Der Berufungswerber hat innerhalb der Rechtzeitfrist gegen den Haftungsbescheid vom 13. Juni 2002 laut Aktenlage nur gegen diesen, nicht aber auch gegen vorgenannten Haftungs- und Abgabenbescheid der GmbH berufen. Dieser Nichtausübung des Berufungsrechtes gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch kommt im Haftungsverfahren jedoch keine Entscheidungsrelevanz zu (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109). Aufgrund der Bindungswirkung des für die Lohnzahlungszeiträume 1/2000 bis 2/2002 ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheides für das gegenständliche Haftungsverfahren und der diesem Bescheid zugrunde liegenden Feststellungen, wonach es für die Lohnzahlungszeiträume 1/2000 bis 2/2002 wegen festgestellter Abfuhrdifferenzen ausschließlich zu Lohnabgabennachforderungen, nicht jedoch zu Korrekturen (Storno) für die bisher selbst erklärt und demgemäß

gebucht gewesenen Lohnabgaben etwa wegen Nichtauszahlung von Löhnen gekommen ist, ist entscheidungsgegenständlich also davon auszugehen, dass die Löhne von der GmbH für Oktober bis Dezember 2001 noch ausbezahlt wurden, und somit in diesen Monaten den haftungsgegenständlichen Lohnabgabenbeträgen entsprechende Abgabenansprüche gegenüber der GmbH entstanden sind. Diese Sachverhaltsannahme wird vor allem auch durch die Feststellung im erwähnten Lohnsteuerprüfungsbericht getragen, dass die Löhne in den Monaten Jänner und Februar 2002 nicht mehr ausbezahlt wurden.

Im gegebenen Zusammenhang ist aber auch festzuhalten, dass das Parteivorbringen zur Nichtauszahlung von Löhnen in den Haftungsmonaten selbst widersprüchlich ist, zumal einmal die gänzliche Nichtauszahlung von Löhnen und einmal behauptet wird, dass ab Mitte November 2001 nur mehr á conto – Zahlungen auf die Löhne erfolgt wären. Außerdem wurden die in Haftung gezogenen Lohnabgabenbeträge im Zuge ihrer Meldung an das Finanzamt mittels UVAs vom Berufungswerber, der als Geschäftsführer wohl um die (Nicht)Auszahlung der Dienstnehmerbezüge wissen musste, aufgrund persönlicher Unterfertigung dieser UVAs als zutreffend bestätigt. Dass sich in den im Haftungsverfahren für die GmbH vorgelegten Zahlungsaufstellungen keine Lohnüberweisungen mit Widmung Oktober, November und Dezember 2001 finden, steht obiger Sachverhaltsannahme ebenfalls nicht entgegen. Diesen behauptungsgemäß dem ELBA – Überweisungsprogramm entnommenen Zahlungslisten kommt für sich allein ein Anspruch auf Vollständigkeit über die von der GmbH in den Haftungsmonaten getätigten Zahlungen nämlich nicht zu, da Löhne außer durch Überweisung auch in Form einer anderen Zahlungsmodalität ausbezahlt worden sein konnten. Überdies handelt es sich bei den vorgelegten Zahlungsaufstellungen um abgeleitete Beweismittel, die nicht die Beweiskraft des originären Beweismittels, gegenständlich der Bankkontoauszüge, haben. Dies vorliegend schon deshalb nicht, weil im abgeführten Verfahren bei den einzigen überprüfbaren Finanzamtszahlungen bereits festzustellen war, dass in der vom Berufungswerber vorgelegten Zahlungsaufstellung für 19. Oktober 2001 ein unrichtiger, nämlich überhöhter Barzahlungsbetrag an das Finanzamt ausgewiesen ist. Schließlich wurde der Rechtsmittelwerber anlässlich des zweitinstanzlichen Vorhaltsschreibens aber auch aufgefordert, im Zusammenhang mit seiner Behauptung der Nichtauszahlung von Löhnen die Bezug habende Lohnbuchhaltung, das Kassabuch und die Kontoauszüge der GmbH vorzulegen. Dies auch deshalb, weil im Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der GmbH Forderungsanmeldungen von sechs ehemaligen Dienstnehmern der GmbH aufscheinen, bzw. im Bericht des Masseverwalters vom 7. April 2002 ein durchschnittlicher Personalstand bei der GmbH von elf Dienstnehmern angeführt ist. Diese ausdrücklich abverlangten Beweismittel hat er aber nicht vorgelegt, so dass es in Hinblick auf den Einwand der Nichtauszahlung von Löhnen in den haftungsgegenständlichen Zeiträumen abgesehen von der entscheidungs-

gegenständlich ohnedies gegebenen Bindung an den Haftungs- und Abgabenbescheid der GmbH damit auch bei bloß unbewiesenen Behauptungen des Rechtsmittelwerbers geblieben ist.

Der Berufungswerber war von 28. August 2000 bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der primärschuldnerischen GmbH am 11. Februar 2002 einziger Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die aufgrund Haftungseinschränkung verbleibenden Haftungsabgaben waren allesamt während seiner Geschäftsführung fällig. Dass der Rechtsmittelwerber im gesamten Haftungszeitraum alleiniger Geschäftsführer und für die abgabenrechtlichen Pflichten der GmbH verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO war, ist berufungsgegenständlich ebenso unstrittig, wie dass die am Abgabenkonto der GmbH derzeit noch rückständigen (Haftungs)Abgaben bei dieser selbst uneinbringlich sind.

Die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung. Ihre Geltendmachung setzt daher die Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner voraus. Die zugrunde liegende Aktenlage zeigt auf, dass die GmbH nach einem "geplatzten" Zwangsausgleich im nachfolgenden Anschlusskonkursverfahren nicht einmal hinreichendes Vermögen zur Deckung der Kosten des Insolvenzverfahrens hatte, und dieser Konkurs daher gemäß § 166 KO aufgehoben wurde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bildet die auf § 166 KO basierende Aufhebung eines Konkurses über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein starkes Indiz für die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei dieser Kapitalgesellschaft, auf das sich die Abgabenbehörde, wenn nicht entgegenstehende Umstände vorliegen, stützen kann (VwGH 21.12.1999, 99/14/0041; VwGH 30.4.2003, 2001/16/0252). Dass die haftungsgegenständlichen rückständigen Abgabenschuldigkeiten der GmbH noch bei dieser selbst eingebracht werden könnten, behauptete im abgeführten Haftungsverfahren nicht einmal der Berufungswerber. Die primärschuldnerische Gesellschaft ist im gegenwärtigen Zeitpunkt mangels Löschung im Firmenbuch zwar rechtlich noch existent, seit Eröffnung des Anschlusskonkursverfahrens im Juni 2002 aber nicht mehr operativ tätig und aufgelöst. Das Finanzamt hat mit Ausnahme haftungsgegenständlicher Abgaben inzwischen auch bereits alle anderen, bei dieser Gesellschaft noch rückständig gewesenen Abgaben wegen Uneinbringlichkeit gemäß § 235 BAO gelöscht. Bei solcher Sachlage kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass auch die strittigen (Haftungs)Abgaben nicht mehr bei der Primärschuldnerin selbst eingebracht werden können.

Zu prüfen bleibt damit, ob dem Rechtsmittelwerber im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der noch erörterungsgegenständlichen Haftungsabgaben schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten als Vertreter der primärschuldnerischen Gesellschaft vorzuwerfen sind, und wenn ja, ob diese Pflichtverletzungen für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH kausal waren.

Für das Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO reicht bereits leichte Fahrlässigkeit des Vertreters aus. Die Judikatur nimmt ein solches Verschulden schon dann an, wenn der Vertreter im Sinne des § 80 BAO im Haftungsverfahren keine Gründe nennt, weshalb es ihm ohne sein Verschulden unmöglich gewesen wäre, Gesellschaftsabgaben bei Fälligkeit zu entrichten. Ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu §§ 9, 80 BAO folgend ist es nämlich Aufgabe des Geschäftsführers, die Gründe darzutun, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (ua. VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Im Haftungsverfahren trifft den Vertreter also eine erhöhte Mitwirkungspflicht, vor allem liegt bei ihm die Behauptungs- und Beweislast im Hinblick auf das Nichtvorliegen eines Verschuldens im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO. Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht darf allerdings nicht überspannt werden, und bedeutet nicht, dass die Abgabenbehörde damit jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht der Vertreter nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und (weitere) Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen und –beweise zu treffen (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Dieser qualifizierten Mitwirkungspflicht ist der Berufungswerber im abgeführten Verfahren insofern nachgekommen, als er zur Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabengrückstände der GmbH rechtfertigend vorbrachte, dass er wegen Kündigung des Vorgesäftsführers bereits im Zeitpunkt seiner Geschäftsführerbestellung ein krankes Unternehmen übernehmen hätte müssen, die primärschuldnerische Gesellschaft nach konjunkturell bedingten Umsatzeinbrüchen im Herbst 2001 mit dem Ausfall eines erwarteten Großauftrages schließlich endgültig zahlungsunfähig geworden wäre, die Hausbank ab diesem Zeitpunkt nur mehr die zur Aufrechterhaltung des laufenden Produktions- und Geschäftsbetriebes unbedingt notwendigen Zahlungsmittel zur Verfügung gestellt, er deshalb keine ausreichenden Mittel zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden mehr zur Verfügung gehabt hätte, ab dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im November 2001 im Wesentlichen daher nur mehr Zug um Zug – Zahlungen zum Einkauf von Waren, á conto – Zahlungen auf die Löhne und Bevorschussungen für den laufenden Geschäftsaufwand der GmbH wie Versicherungsprämien, Leasingraten usw. erfolgt, bereits bestandene Gesellschaftsverbindlichkeiten jedoch nicht oder nur mehr im geringen Umfang getilgt worden wären. Der Abgabengläubiger wäre im Haftungszeitraum im Vergleich zu den anderen Gesellschaftsgläubigern nicht benachteiligt

worden, weil an diesen laut vorgelegter Zahlungsaufstellung und Quotenberechnung im Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 noch Zahlungen im Gesamtbetrag von 34.485,85 € geleistet worden wären. Dies hätte gemessen an der Summe der in diesem Zeitraum vom Geschäftskonto der GmbH bei der C-Bank getätigten Überweisungen und erfolgten Abbuchungen iHv. 184.718,29 € einem Befriedigungsanteil von 18,67% entsprochen. Auf die GKK und auf Lohnrückstände wären konkret Zahlungsanteile von gesamt 19,01% (35.121,03 €), auf Warenrechnungsrückstände (Lieferantenverbindlichkeiten) und neue Warenlieferungen je Zahlungsanteile von 22,79% (je 42.090,09 €) und auf Versicherungen, Leasing, Einzieher usw. solche von gesamt 16,75% (30.931,24 €) entfallen.

Insoweit damit zum Nichtvorliegen eines Vertreterverschuldens an der Nichtentrichtung der rückständigen Gesellschaftsabgaben ua. auf das Fehlen ausreichender finanzieller Mittel zur Befriedigung sämtlicher Abgabenforderungen und die Beachtung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes verwiesen wird, ist für den Berufungswerber im Hinblick auf die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern Oktober, November und Dezember 2001 damit entscheidungsgegenständlich aber nichts zu gewinnen, weil sich der Vertreter im Sinne des § 80 BAO hinsichtlich der Nichtentrichtung von auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuern nicht erfolgreich auf wirtschaftliche Schwierigkeiten der von ihm vertretenen Gesellschaft, also auf zur Entrichtung der Lohnsteuer fehlende Mittel berufen kann (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080). Die Verpflichtung des Vertreters geht hinsichtlich der Lohnsteuer nämlich über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Reichen die Gesellschaftsmittel zur Auszahlung der voll vereinbarten Löhne nicht aus, dann darf der Geschäftsführer zufolge der Anordnung im § 78 Abs. 3 EStG Löhne nur in solchem Betrag zur Auszahlung bringen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so stellt dies ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH eine mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO bedrohte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten dar (VwGH 28.2.1995, 91/14/0255). Es fällt dem Geschäftsführer einer GmbH also als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht an das Finanzamt abführt (VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227). Dass die Löhne bei der primärschuldnerischen Gesellschaft in den Haftungsmonaten Oktober, November und Dezember 2001 noch ausbezahlt wurden, ist dieser Entscheidung aus bereits oben dargelegten Gründen zugrunde zu legen. Abgesehen davon hat der Rechtsmittelwerber sein dazu gegenteiliges Vorbringen im abgeföhrten Verfahren trotz Aufforderung der Berufungsbehörde auch unbewiesen gelassen. Damit sind ihm aber im Zusammenhang mit seiner Vertreterstellung bei der Gesellschaft ungeachtet des behaupteten Nichtausreichens der Gesellschaftsmittel schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten vorzuwerfen, weil Löhne

in den Haftungsmonaten Oktober bis Dezember 2001 ausbezahlt, die darauf entfallenden und dem Finanzamt auch gemeldeten Lohnsteuern aber nicht abgeführt wurden.

Zur haftungsgegenständlichen Straßenbenützungsabgabe 2000 ist auszuführen, dass es sich dabei um eine bescheidmäßige Nachforderung nach entsprechender Bekanntgabe in der Jahressteuererklärung handelt, die der GmbH im November 2001 vorgeschrieben wurde, erst unmittelbar vor Konkurseröffnung am 7. Jänner 2002 zahlbar war und nicht entrichtet wurde. Da die Nachforderung an Straßenbenützungsabgabe 2000 tatsächlich eine rückständige Selbstbemessungsabgabe aus den Monaten 1-12/2000 darstellt, war sie ungeachtet des vorgenannten Zahlungstermins bereits kraft Gesetzes am 15. Jänner 2001 fällig.

Das Haftungsvorbringen wie auch die dazu vorgelegten Zahlungsaufstellungen beziehen sich ausschließlich auf den Zeitraum nach behauptetem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH, konkret auf Oktober 2001 bis zur Konkurseröffnung im Februar 2002. Da zur Nichtentrichtung der Straßenbenützungsabgabe 2000 kein gesondertes Vorbringen erstattet wurde, geht der Einschreiter offensichtlich davon aus, dass diese rückständige Gesellschaftsabgabe wegen ihres Zahlungstermins im Jänner 2002 und der für diesen Zeitraum behaupteten Mittelunzulänglichkeit ebenfalls unter das Gleichbehandlungsgebot gefallen wäre, und er mit seinem Haftungsvorbringen daher auch für diese Haftungsabgabe das Nichtvorliegen eines Vertreterverschuldens ausreichend dargetan hätte.

Damit übersieht er vorerst, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter eine Entrichtungspflicht getroffen hat, und ob Gesellschaftsmittel zur Abgabenentrichtung vorhanden waren, danach bestimmt, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist daher nicht der Zeitpunkt einer allenfalls später erfolgten bescheidmäßigen Festsetzung, sondern jener maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269). Für die haftungsgegenständliche Straßenbenützungsabgabe 2000 ist im Hinblick auf ein Verschulden des Berufungswerbers an ihrer Nichtentrichtung demnach nicht auf den Mittelbestand bei der GmbH im Zeitpunkt ihrer bescheidmäßigen Vorschreibung oder des eingeräumten Zahlungstermins, sondern auf jenen im Zeitpunkt des früheren gesetzlichen Fälligkeitstermins am 15. Jänner 2001 abzustellen. Dass es der Gesellschaft auch schon im Jänner 2001 an ua. zur Abgabenentrichtung ausreichenden Mitteln gefehlt hätte, wurde im gegenständlichen Haftungsverfahren aber weder jemals behauptet noch nachgewiesen. Davon ist entscheidungsgegenständlich aber auch nicht auszugehen, da die GmbH Ende 2000/Anfang 2001 laut Steueraktenlage noch beträchtliche Monatsumsätze erzielt hat, und deren Abgabenkonto außerdem im Jänner 2001, Februar 2001 und letztmalig im Mai 2001 noch ausgeglichen war.

Der Berufungswerber hat im abgeführten Verfahren auch keine anderen Gründe genannt,

weshalb die nachgeforderte Straßenbenützungsabgabe 2000 im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit ohne sein Verschulden nicht entrichtet worden wäre. Damit ist er hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeit der GmbH im Haftungsverfahren insgesamt aber nicht einmal seiner Behauptungspflicht nachgekommen. Die Berufungsbehörde kann demnach gestützt auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung davon ausgehen, dass der Rechtsmittelwerber als Vertreter der GmbH im Zusammenhang mit der rückständigen und uneinbringlichen Straßenbenützungsabgabe 2000 abgabenrechtliche Pflichten schulhaft verletzt hat (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; 22.2.2001, 2000/15/0227).

Der Berufungswerber hat im Haftungsverfahren zu seiner Rechtfertigung ua. auch vorgebracht, dass er wegen Kündigung des Vorgesäftsführers bereits im Herbst 2000 bei seiner Bestellung zum Geschäftsführer ein *krankes* Unternehmen übernehmen hätte *müssen*.

Auch mit diesem Einwand ist für ihn entscheidungsgegenständlich nichts gewonnen, weil der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden hat. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt nach der Judikatur weiters auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. solche Beschränkungen in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere dem Bund als Abgabengläubiger gegenüber, unmöglich macht (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 23.1.1997, 95/15/0163; VwGH 23.2.1994, 93/15/0246). Diese Rechtsprechung nimmt ua. auf § 41 GmbHG und insbesondere auf dessen Absatz 3 Bezug, der dem Geschäftsführer das Recht zur gerichtlichen Klage auf Nichtigerklärung von Gesellschafterbeschlüssen einräumt, wenn dieser durch Ausführung eines solchen Beschlusses ersatzpflichtig oder strafbar würde. § 16a GmbHG sieht außerdem vor, dass der Geschäftsführer aus wichtigen Gründen sofort, andernfalls mit Wirksamkeit nach Ablauf von 14 Tagen seinen Rücktritt als Geschäftsführer gegenüber allen Gesellschaftern erklären kann.

Anhand der Firmenbucheinträge zur primärschuldnerischen Gesellschaft ist ersichtlich, dass die Änderung der Geschäftsführung bei der GmbH von H.K. auf den Berufungswerber am 4. September 2000 beim Firmenbuch des Landesgerichtes Y als „Antrag auf Änderung der Geschäftsführung“ angezeigt wurde. Daraus ist unbedenklich abzuleiten, dass der Rechtsmittelwerber nicht gemäß § 15a GmbHG gerichtlich bestellter Notgeschäftsführer der GmbH war, was gemäß Absatz 3 leg. cit. im Übrigen seiner Zustimmung bedurft hätte, sondern dass er Geschäftsführer aufgrund Gesellschafterbeschlusses war. Da der Berufungswerber bei der GmbH seit Dezember 1996 auch Gesellschafterstellung hatte, konnte

auch er an der Beschlussfassung über seine Geschäftsführerbestellung teilnehmen. Gemäß § 39 Abs. 5 GmbHG war sein Stimmrecht dabei auch nicht beschränkt. Dem konkreten Berufungseinwand ist aber auch entgegen zu halten, dass an der GmbH im Herbst 2000 aktenkundig nicht nur der Rechtsmittelwerber beteiligt war, sondern noch vier weitere Gesellschafter vorhanden waren. Im Übrigen hat sich die Person des Geschäftsführers einer GmbH nicht zwingend aus dem Kreis der GmbH – Gesellschafter zu rekrutieren, sondern kann diese Funktion auch von jedem außen stehenden Dritten übernommen werden. Insgesamt kann daher dem Haftungsvorbringen, dass der Rechtsmittelwerber die Geschäftsführung bei der offensichtlich bereits im Herbst 2000 in Schwierigkeiten befindlich gewesenen GmbH übernehmen hätte müssen, aus vorstehenden Gründen nicht gefolgt werden. Sollte der Rechtsmittelwerber bei der Beschlussfassung der Generalversammlung über seine Geschäftsführerbestellung aufgrund der Abstimmungsverhältnisse überstimmt und gegen seinen Willen in diese Funktion bestellt worden sein, vermag ihn auch dies gegenständlich nicht zu entschuldigen, weil ihm diesfalls anzulasten wäre, von den oben angeführten, dem Geschäftsführer einer GmbH eingeräumten rechtlichen Möglichkeiten keinen Gebrauch gemacht und sein Amt in Kenntnis der gegebenen Behinderungen weiter ausgeübt zu haben.

In den schriftlichen Eingaben im Haftungsverfahren wird auch darauf hingewiesen, dass die die Insolvenz der GmbH durch die schlechte Konjunktur in der Landwirtschaft eingetreten, und seitens des Berufungswerbers die Konkursanmeldung für die Gesellschaft zeitnah zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit erfolgt wäre. Insoweit damit inhaltlich geltend gemacht wird, dass den Berufungswerber kein Verschulden am Konkurs der Primärschuldnerin treffe, und er auch seinen Vertreterpflichten in Zusammenhang mit der rechtzeitigen Konkursantragstellung entsprochen hätte, genügt es hier darauf hinzuweisen, dass für die Haftung nach §§ 9, 80 BAO weder ein Verschulden des Vertreters am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft noch ein allfälliger Verstoß desselben gegen insolvenzrechtliche Bestimmungen (§ 69 Abs. 2 und 3 KO) von Bedeutung ist (VwGH 30.1.2003, 2000/15/0086).

Maßgeblich für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO ist allein, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO *abgabenrechtliche* Pflichten der vertretenen Gesellschaft schulhaft verletzt hat. Zu diesen Pflichten zählt insbesondere, dass die Abgaben der Gesellschaft bei Fälligkeit aus den verwalteten Mitteln entrichtet, Abgabenbemessungsgrundlagen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt, bzw. Selbstbemessungsabgaben in richtiger Höhe berechnet, gemeldet und termingerecht bei gesetzlicher Fälligkeit bezahlt werden. Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der GmbH stellt der Berufungswerber gegenständlich ebenfalls und zwar mit der Behauptung in Abrede, dass die Gesellschaftsgläubiger im Haftungszeitraum aus den in Ansehung aller Gesellschaftsschulden nur mehr unzureichend vorhanden gewesenen Gesell-

schaftsmittel anteilmäßig befriedigt worden wären, das Gläubigergleichbehandlungsgebot also nicht verletzt worden wäre.

Der Berufungswerber wurde vom Finanzamt bereits vor seiner Haftungsinanspruchnahme mittels Vorhaltsschreiben zur Darlegung der Gründe, weshalb rückständige Gesellschaftsabgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet worden wären, und zum entsprechenden Nachweis aufgefordert. Für den Fall unzureichend vorhanden gewesener Gesellschaftsmittel, sollte er auch dies und gleichzeitig die anteilmäßige Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger nachweisen. Zu diesem Haftungsvorhalt gab er zwar eine zu seinem späteren Berufungsvorbringen mit Ausnahme des Vorbringens zu den Lohnauszahlungen im Wesentlichen inhaltsgleiche schriftliche Stellungnahme ab, die abverlangten Nachweise, insbesondere den der anteilmäßigen Gläubigerbefriedigung, legte er dabei jedoch nicht vor. Gestützt auf die Rechtsprechung zu § 9 BAO konnte das Finanzamt damit zu Recht von schuldhaften Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers ausgehen und diesen mit angefochtenem Bescheid als Haftungspflichtigen für die darin ausgewiesenen Abgabengrückstände der GmbH heranziehen, wobei die Haftung aufgrund des damals für die GmbH bestätigt gewesenen Zwangsausgleiches vorerst richtigerweise nur im Umfang von 80% geltend gemacht wurde.

Anlässlich der Berufung gegen den Haftungsbescheid legte der Rechtsmittelwerber sodann erstmals Unterlagen zum Nachweis seines Haftungsvorbringens und zwar vorerst den Zeitraum 15. November 2001 bis 11. Februar 2002 betreffend vor. Im Zuge eines ergänzenden Rechtsmittelschriftsatzes übermittelte er am 7. August 2002 noch weitere, im Grunde zu den erstvorgelegten inhaltsgleiche Unterlagen allerdings den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 betreffend. Im letztgenannten Schreiben teilte er mit, dass es sich bei den vorgelegten Beweismitteln um dem ELBA - Überweisungsprogramm entnommene Listen handle, aus denen die Überweisungen und Abbuchungen vom Geschäftskonto der GmbH bei der C-Bank im vorgenannten Zeitraum hervor gingen. Den Zahlungslisten für die Zeiträume 15. November 2001 bis 11. Februar 2002 bzw. 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 schloss der Berufungswerber jeweils auch Aufstellungen an, in denen einerseits der Gesamtbetrag der Überweisungen und Kontoabbuchungen im konkreten Zeitraum und andererseits die Verteilung dieser Zahlungen auf die in den Zahlungslisten angeführten Gesellschaftsgläubiger dargestellt sind. Für den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 gab er dabei Überweisungen und Abbuchungen vom Geschäftskonto von gesamt 184.718,29 € und im Wege der Verhältnisrechnung ermittelte Zahlungsquoten von 18,67% für das Finanzamt, von gesamt 19,01% für die GKK und für Lohnrückstände, von 22,79% für Lieferantenverbindlichkeiten, von 22,79% für neue Warenlieferungen und von gesamt 16,75% für Versicherungen, Leasing, Einzieher usw. bekannt.

Dass bei der primärschuldnerischen Gesellschaft im gesamten Haftungszeitraum bis zur Konkursöffnung im Februar 2002 noch Mittel vorhanden waren, ist im Grunde unstrittig und ergibt sich auch aus den vom Berufungswerber selbst übermittelten Zahlungsaufstellungen anhand der darin ausgewiesenen Überweisungen und Abbuchungen vom Geschäftskonto der GmbH, im Übrigen aber auch aus den für die GmbH bis einschließlich November 2001 eingereichten UVAs bzw. den für Dezember 2001, Jänner und Februar 2002 ergangenen USt – Festsetzungsbescheiden aufgrund der darin erklärten bzw. zugrunde gelegten Gesellschaftserlöse.

Waren damit aber in den haftungsgegenständlichen Monaten Gesellschaftsmittel erwiesenmaßen noch vorhanden und reichten diese wie behauptet nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten aus, dann lag es im abgeföhrten Verfahren aufgrund der für das Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO geltenden Beweislastumkehr nicht an der Abgabenbehörde, das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern am zur Haftung herangezogenen Berufungswerber, das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0082). Beruft sich der Geschäftsführer im Haftungsverfahren nämlich auf fehlende Gesellschaftsmittel und Beachtung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes, dann ist er nur dann haftungsfrei, wenn er nachweist, dass er die vorhanden gewesenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115). Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgaben bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, also insoweit nicht, als die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Tilgung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig tilgt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Haftungsverfahren die Grundlagen für die behördlichen Feststellungen des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschulden zur Verfügung gestandenen Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (VwGH 30.10.2001, 2001/14/0087). Diese erforderlichen Grundlagen hat der Berufungswerber mit den vorgelegten Zahlungsaufstellungen allein jedoch aus folgenden Gründen nicht geliefert:

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich dabei nicht um originäre Beweismittel, also die Auszüge vom Geschäftskonto bei der C-Bank , sondern behauptungsgemäß um dem ELBA – Überweisungsprogramm entnommene Listen handelt. Anhand dieser Listen sind im Wesentlichen aber nur die im Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 vom Geschäftskonto der GmbH getätigten Überweisungen und durchgeföhrten Abbuchungen ersichtlich. Sie umfassen, da die haftungsgegenständliche Straßenbenützungsabgabe 2000 bereits im Jänner 2001 fällig war, somit weder den gesamten Haftungszeitraum noch wurde

damit nachgewiesen, welche Mittel bei der GmbH in den einzelnen Haftungsmonaten tatsächlich vorhanden, wie hoch die Verbindlichkeitsstände in Bezug auf die einzelnen Gesellschaftsgläubiger je Haftungsmonat waren, und in welchem Ausmaß Gesellschaftsverbindlichkeiten je haftungsgegenständlichem Abgabenfälligkeitzeitpunkt getilgt wurden. Ob die Gesellschaft im Haftungszeitraum auch Barzahlungen getätigt hat, und falls ja in welchem Ausmaß solche erfolgt sind, geht aus den vorgelegten Unterlagen mit einer Ausnahme, nämlich der darin angeführten Barzahlung an das Finanzamt vom 19. Oktober 2001, gleichfalls nicht hervor.

Damit weisen aber auch die vom Berufungswerber ermittelten und bekannt gegebenen Quoten die für den Haftungszeitraum behauptete Gläubigergleichbehandlung nicht nach. Diese Quoten basieren nämlich nicht auf den vorgenannten, dafür notwendig gewesenen Berechnungsgrundlagen und -zeiträumen, sondern auf der bloßen Gegenüberstellung der im Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 vom Geschäftskonto bei der Hausbank insgesamt weggegangenen Zahlungen mit den dabei den einzelnen Gläubigern bzw. Gläubigergruppen zugekommenen Zahlungen, was ua. auch bedeutet, dass den bekannt gegebenen Quoten ausschließlich die von der Bank im Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 freigegebenen Mittel zugrunde liegen, die jedoch nicht zwangsläufig den bei der GmbH in den Haftungsmonaten tatsächlich vorhanden gewesenen Mitteln entsprechen müssen.

Im Übrigen kann die vorgelegte zeitraumbezogen für 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 erfolgte Quotenberechnung auch die geforderte nachvollziehbare Berechnung für die jeweiligen Fälligkeits- bzw. Zahlungszeitpunkte im gesamten Haftungszeitraum nicht ersetzen. Die für den Haftungszeitraum vor Konkursöffnung bekannt gegebenen Quoten basieren erwiesenermaßen aber auch auf unrichtigen Berechnungsgrundlagen, da in der Zahlungsaufstellung für 19. Oktober 2001 eine Finanzamtszahlung iHv. 350.000,-- S (25.435,49 €) ausgewiesen, aufgrund der Beweisergebnisse im abgeführten Verfahren aber gesichert davon auszugehen ist, dass an diesem Tag tatsächlich eine geringere Zahlung auf das Abgabenkonto der GmbH iHv. 340.238,84 S erfolgt ist.

Geht die Abgabenbehörde von der Ansicht aus, dass die vom Haftenden zu seiner Entlastung vorgelegten Unterlagen ungeeignet, unzureichend und/oder unrichtig sind, und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung damit für den Haftungszeitraum (noch) nicht erbracht ist, hat sie ihre Bedenken dem Haftenden vorzuhalten und ihn aufzufordern, seine Darstellungen zu präzisieren (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149). Im Sinne dieser Rechtsprechung und wegen der oben dargestellten, den vorgelegten Unterlagen zugeschriebenen Unzulänglichkeiten wurde der Rechtsmittelwerber von der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 13. Februar 2006 unter Darlegung der Gründe, weshalb mit den bisher vorgelegten Unterlagen und berechneten Quoten der Nachweis der anteilmäßigen Gläubigerbe-

friedigung für den Haftungszeitraum noch nicht als erbracht anzusehen wäre, und Setzung einer dreiwöchigen Frist ua. aufgefordert, bezogen auf jeden einzelnen Fälligkeitstag der unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Haftungsabgaben den Mittelbestand bei der GmbH und die Mittelverwendung bekannt zu geben, und dabei die für den Haftungszeitraum behauptete anteilmäßige Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger nachzuweisen. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass die Berechnungsgrundlagen vollständig und richtig zu sein und sie insbesondere auch die kreditgewährende Hausbank als Gesellschaftsgläubigerin mitzumfassen hätten. Für den Fall, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung für die einzelnen Haftungsmonate nicht gelinge, sollte der Berufungswerber zumindest nachweisen, welche Beträge an den Abgabengläubiger bei pflichtgemäßer anteiliger Befriedigung der Abgabenforderungen zu entrichten gewesen wären. In diesem Zusammenhang wurde er auch ausdrücklich auf die bei Nichterbringung dieser abverlangten Nachweise eintretenden Rechtsfolgen hingewiesen.

Dieses Vorhaltsschreiben blieb bis dato unbeantwortet. Damit hat der Rechtsmittelwerber aber nicht nur sämtliche ihm anlässlich dieses Schreibens gemachten Vorhaltungen, nämlich dass sich schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen seinerseits für den Haftungszeitraum schon anhand der Aktenlage wegen daraus ersichtlicher Zug um Zug – Zahlungen für den Warenaufkauf, Vollzahlungen im Hinblick auf den laufenden Geschäftsaufwand der GmbH und Abtretung sämtlicher Gesellschaftsforderungen an die kreditgewährende Hausbank ergäben, und dass weiters aufgrund der Unzulänglichkeiten der vorgelegten Unterlagen bisher weder der Nachweis der anteilmäßigen Gläubigerbefriedigung noch jener erbracht worden wäre, welche Beträge bei pflichtgemäßer anteiliger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wären, unwidersprochen gelassen, sondern er hat es vor allem auch unterlassen, dem behördlichen Auftrag zur Nachweisung der für die Haftungsmonate vor Konkursöffnung behaupteten quantitativen Unzulänglichkeiten an Gesellschaftsmitteln und dem Auftrag zur Präzisierung des Nachweises der behaupteten Gläubigergleichbehandlung nachzukommen, oder zumindest darzustellen, inwieweit haftungsgegenständliche Abgabenforderungen im Falle pflichtgemäßer anteilmäßiger Mittelverwendung zu entrichten gewesen wären.

Dies vorerst mit der Folge, dass der Rechtsmittelwerber den Nachweis für eine Haftungsbefreiung wegen Gleichbehandlung aller Gesellschaftsschulden damit im abgeführten Verfahren nicht erbracht hat (VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081). In Ermangelung dieses Nachweises ist entscheidungsgegenständlich somit trotz auf dem Abgabenkonto der GmbH in den Monaten Oktober und November 2001 unbestritten eingegangener Zahlungen davon auszugehen, dass der Berufungswerber seine Vertreterpflichten bei der GmbH dadurch schuldhaft verletzt hat, dass er den Abgabengläubiger im Zeitraum Oktober 2001 bis Jänner 2002 aus den bei der

GmbH noch vorhanden gewesenen Mitteln nicht zumindest anteilmäßig befriedigt und er dadurch gegen das Gläubigergleichbehandlungsgebot verstoßen hat (VwGH 30.10.2001, 2001/14/0087).

Losgelöst davon, dass schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO für die Haftungsmonate Oktober 2001 bis Jänner 2002 schon wegen des verfahrensgegenständlich zur anteilmäßigen Gläubigerbefriedigung schuldig gebliebenen Nachweises anzunehmen sind, ergeben sich für die Haftungszeiträume unmittelbar vor Konkurseröffnung Bevorzugungen einzelner Gesellschaftsgläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger auch schon anhand der zugrunde liegenden Aktenlage.

Der Berufungswerber hat zu seiner Rechtfertigung selbst vorgebracht, dass er ab Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH im Herbst 2001 nur mehr die von der Hausbank im Wesentlichen zur Aufrechterhaltung des Produktions- und Geschäftsbetriebes der Gesellschaft bereitgestellten Mittel zur Verfügung gehabt, und er deshalb zwischen November 2001 und Konkurseröffnung hauptsächlich nur noch Zug um Zug – Zahlungen zum Erhalt neuer Waren, á conto - Zahlungen auf Löhne und Bevorschussungen für Versicherungen, Leasingunternehmen usw. getätigt, er alte Verbindlichkeiten aber nicht oder nur mehr geringfügig getilgt, an den Abgabengläubiger aber noch drei Zahlungen im Oktober bzw. November 2001 geleistet hätte. Dieses Vorbringen ist durch die vorgelegten Zahlungslisten aufgrund der darin ausgewiesenen Überweisungen und Abbuchungen vom Geschäftskonto der GmbH bzw. der dazu jeweils angeführten Zahlungsempfänger bzw. -zwecke auch verifiziert. Aus den übermittelten Listen sind für den Zeitraum 15. Oktober 2001 bis 11. Februar 2002 nämlich Zug um Zug – Zahlungen an Lieferanten zum Erhalt von Waren (Überweisungen mit dem Vermerk "Vorauszahlung sonst keine Lieferung"), Zahlungen für den laufenden Geschäftsbetrieb der GmbH wie z.B. für Strom, Versicherungen, Leasing, Rundfunk, Internetanschluss, Telefon, Treibstoff, Zustelldienst, Kreditkontoführungsgebühren und –spesen, Sollzinsen etc., im Oktober und November 2001 auch drei Zahlungen an das Finanzamt, weiters Lohnzahlungen überwiegend mit Widmung auf Lohnrückstände und vereinzelt auch Zahlungen auf Warenrechnungsrückstände (Überweisungen mit dem Vermerk "Rechnung vom...") ersichtlich.

Sollte der Berufungswerber, seinem Hinweis auf die ab November 2001 nicht oder nur mehr geringfügig bezahlten Altverbindlichkeiten entnehmbar, offenbar davon ausgehen, dass sich die Gleichbehandlungspflicht im Haftungszeitraum unmittelbar vor Konkurseröffnung nur auf damals bereits bestandene Gesellschaftsverbindlichkeiten, nicht aber auch auf neu eingegangene Gesellschaftsschulden erstreckt hätte, dann übersieht er damit, dass aufgrund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO darstellt, wenn dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat. Die Gleichbehand-

lungspflicht bezieht sich also auch auf Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes der Gesellschaft. Eine Privilegierung von Gläubigern gegenüber dem Abgabengläubiger kann daher auch in der Zahlung neuer Materialien bzw. der Zahlung des laufenden Geschäftsaufwandes (Versicherungsprämien, Leasingraten, Telefon-, Strom- und Treibstoffkosten etc.) bestehen, wenn diese Zahlungen etwa noch in voller Höhe getätig, gleichzeitig fällig werdende Gesellschaftsabgaben dagegen nicht oder nur teilweise entrichtet werden (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; VwGH 30.10.2001, 98/14/0142; VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).

Im Berufungsfall sind am Abgabenkonto der GmbH zwischen Oktober 2001 und Konkursöffnung Mitte Februar 2002 laut Gebarungsdaten noch drei Zahlungen im Gesamtbetrag von 33.776,48 € und zwar eine im Oktober und zwei im November eingegangen. Da alle drei Zahlungen mangels Verrechnungsweisungen saldowirksam waren, und am Abgabenkonto der GmbH im Zeitpunkt ihrer Gutschriften ein aus bereits vor Oktober 2001 fällig gewesenen und nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten zusammen gesetzter Rückstand in annähernd selber Höhe aushaftete, waren diese Saldozahlungen zuerst auf die dem Fälligkeitstag nach älteren rückständigen Abgabenschulden zu verrechnen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142). Dies mit der Folge, dass die bei der GmbH zwischen Oktober 2001 und Konkursöffnung laufend fällig gewordenen und nicht gleichzeitig entrichteten Abgaben in diesen Saldozahlungen vom Oktober und November 2001 mit Ausnahme der dadurch geringfügig entrichteten Umsatzsteuer 8/01 keine Deckung fanden und damit jeweils zur Gänze unentrichtet blieben.

Dem gegenüber stehen im selben Zeitraum die durch die vorgelegten Zahlungsaufstellungen belegten Zug um Zug – Zahlungen für neue Warenlieferungen an die GmbH und die Zahlungen im Zusammenhang mit deren laufendem Geschäftsaufwand, zu denen sich aus den übermittelten Unterlagen konkret ergibt, dass für die Versicherungsprämien, Leasingraten, Telefon-, Internet-, Rundfunkgebühren etc. Abbuchungsaufträge bestanden haben, und diese Kosten monatlich mittels Einzugsaufträgen jeweils in denselben Beträgen vom Geschäftskonto der GmbH abgebucht wurden. Bei den Überweisungen an Lieferanten zum Erhalt neuer Waren finden sich in den vorgelegten Zahlungsaufstellungen jeweils die Vermerke "VZ sonst keine Warenlieferung", also Warenlieferung nur gegen Vorauskassa. Das Anmeldungsverzeichnis weist im Übrigen keine Forderungsanmeldungen im Zusammenhang mit bei Konkursöffnung offen gewesenen Versicherungsprämien, Leasingraten, Telefonkosten, Rundfunk- und Internetgebühren, Treibstoffrechnungen aus.

Diese Feststellungen lassen unbedenklich darauf schließen, dass der laufende Geschäftsaufwand der GmbH und die zur Produktionsaufrechterhaltung georderten Waren bis zur Konkursöffnung voll bezahlt wurden. Damit wurden die Gläubiger der Gesellschaft aus den im Haftungszeitraum Oktober 2001 bis Jänner 2002 behauptungsgemäß unzureichend vorhanden

gewesenen Mitteln aber weder wie in der Berufung behauptet gleich, nämlich anteilmäßig, noch wie im Schreiben vom 7. August 2002 vom Rechtsmittelwerber selbst einschränkend eingeräumt "ungefähr zu gleichen Teilen", sondern die in Zusammenhang mit Warenlieferungen und dem laufenden Geschäftsbetrieb neu entstandenen Gesellschaftsschulden in diesen Monaten massiv bevorzugt gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern befriedigt. Dabei wurde insbesondere auch der Abgabengläubiger benachteiligt, da die zwischen Oktober 2001 und Jänner 2002 laufend fällig gewordenen Gesellschaftsabgaben mit Ausnahme der geringfügig teilweise entrichteten Umsatzsteuer 8/01 zu 0% entrichtet, die Forderungen der vorgenannten Gesellschaftsgläubiger dagegen im selben Zeitraum zu 100% beglichen wurden. Für Dezember 2001 und Jänner 2002 ist eine Benachteiligung des Abgabengläubigers bei der Mittelverwendung klar auch dadurch ersichtlich, dass in diesen beiden Monaten laut vorgelegten Zahlungsaufstellungen und damit übereinstimmenden Abgabengebarungsdaten der GmbH an das Finanzamt überhaupt keine Zahlungen geleistet wurden, andere in der übermittelten Liste für den Zeitraum 3. Dezember 2001 bis 31. Jänner 2002 aufscheinende Gesellschaftsgläubiger jedoch noch Zahlungen im Gesamtbetrag von 37.667,10 € (Dezember 2001) bzw. 20.806,80 € (Jänner 2002) erhalten haben.

Schließlich ist dem Berufungswerber gegenständlich aber auch der am 7. September 1999 zwischen der C-Bank und der GmbH über sämtliche Buchforderungen der Gesellschaft abgeschlossene Generalzessionsvertrag als schuldhafte Vertreterpflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO anzulasten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Geschäftsführer der Abschluss eines globalen Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängende Gläubigerin begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger – insbesondere der Bund als Abgabengläubiger – benachteiligt werden, dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird. Der Abschluss eines sämtlichen Buchforderungen der Gesellschaft umfassenden Zessionsvertrages ist also selbst dann als Pflichtverletzung des Vertreters zu werten, wenn die finanziellen Probleme der abgabepflichtigen Gesellschaft im Abschlusszeitpunkt noch nicht existenzbedrohend waren, jedoch keine Vorsorge für künftige Abgabenentrichtungen getroffen wurde (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; 24.9.2002, 2000/14/0081).

Dass eine solche Abtretungsvereinbarung wie im vorliegenden Fall schon vor der Bestellung des zur Haftung herangezogenen Vertreters zum Geschäftsführer abgeschlossen wurde, führt zu keiner für den Geschäftsführer günstigeren Beurteilung, weil ein für die Haftung gemäß

§§ 9, 80 BAO relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion eine Beschränkung seiner Befugnisse in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung insbesondere auch den Abgabenbehörde gegenüber unmöglich macht (VwGH 22.4.1992, 91/14/0252). Ein Geschäftsführer, der an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten gehindert ist, hat nämlich entweder sofort die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abzustellen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 23.2.1994, 93/15/0246). Nichts Anderes gilt im Falle der Behinderung durch die Hausbank der Gesellschaft im Zuge der Abwicklung einer mit ihr abgeschlossenen Globalzessionsvereinbarung.

Wegen der für das Verschulden im Sinne des § 9 Abs.1 BAO geltenden Beweislastumkehr hat der zur Abgabenhaftung herangezogene Geschäftsführer, wenn im konkreten Einzelfall der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages festzustellen ist, nachweisen, dass diese Generalzessionsvereinbarung mit der Bank im Haftungszeitraum keine Benachteiligung des Abgabengläubigers bewirkt hat (VwGH 30.1.2003, 2000/15/0018). Wurde ein solcher Mantelzessionsvertrag bereits vor Übernahme der Geschäftsführerfunktion des zur Haftung herangezogenen Vertreters abgeschlossen, so hat dieser, wenn er sich durch die Gestaltung des Zessionsvertrages in seiner pflichtgemäßen Funktionsausübung behindert sieht, die Geschäftsführung bei der GmbH entweder gar nicht anzutreten oder jedenfalls Maßnahmen zur Sicherstellung zu ergreifen, dass ihm durch die Zession liquide Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenforderungen, nicht entzogen werden.

Wegen des anhand der Aktenlage für die GmbH evidenten Generalzessionsvertrages wurde Berufungswerber anlässlich des zweitinstanzlichen Vorhaltsschreibens ua. auch zur Vorlage dieses Vertrages und zum Nachweis aufgefordert, dass bereits beim Vertragsabschluss durch den Vorgänger in der Geschäftsführung oder später durch ihn selbst Vorsorge getroffen worden wäre, dass auch bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht nur die Bank als Gesellschaftsgläubigerin, sondern auch alle anderen Gesellschaftsgläubiger einschließlich des Abgabengläubigers zumindest anteilmäßig aus den eingehenden Gesellschaftsforderungen bedient werden können. Gleichzeitig wurde vorgehalten, dass laut Masseverwalterbericht infolge dieses unanfechtbaren Mantelzessionsvertrages für sämtliche bei Konkurseröffnung noch nicht eingegangen gewesenen Gesellschaftsforderungen, soweit sie nicht bereits in die Rechtszuständigkeit der Konkursmasse gefallen waren, Absonderungsrechte zu Gunsten der Hausbank bestanden und diese Forderungseingänge damit zur Gänze der Abdeckung von Kreditverbindlichkeiten der GmbH bei dieser Bank gedient hätten. Da im Forderungsanmeldungsverzeichnis bei der Konkursgläubigerin C-Bank ebenfalls vermerkt ist, dass ein Teil der angemeldeten Kreditforderungen nach

Konkursöffnung noch getilgt wurde, wurde dem Berufungswerber weiters vorgehalten, dass anhand der Aktenlage Anhaltspunkte vorlägen, dass die Hausbank als andrängende Gläubigerin im Haftungszeitraum aus den eingegangenen Gesellschaftsforderungen ua. gegenüber dem Abgabengläubiger begünstigt worden wäre.

Dieses Schreiben wurde vom Rechtsmittelwerber nicht beantwortet. Damit hat dieser nicht nur die darin im Zusammenhang mit dem Mantelzessionsvertrag gemachten Vorhaltungen unwidersprochen gelassen, sondern es vor allem auch unterlassen, den angeforderten Zessionsvertrag vorzulegen, und den in diesem Zusammenhang abverlangten Nachweis zu erbringen. Mangels dieser Nachweisung ist gegenständlicher Entscheidung daher zugrunde zu legen, dass im Zusammenhang mit dem Mantelzessionsvertrag der GmbH Vorsorgemaßnahmen, dass selbst bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der GmbH außer der Hausbank als andrängende Gläubigerin auch die anderen Gesellschaftsgläubiger einschließlich des Abgabengläubigers zumindest anteilmäßig aus den eingehenden Gesellschaftsforderungen bedient werden können, weder beim Abschluss dieses Vertrages noch später durch den Berufungswerber im Rahmen seiner Geschäftsführung getroffen wurden. Damit stellt aber auch der Abschluss des Generalzessionsvertrages vom 7. September 1999 bzw. die uneingeschränkte Hinnahme desselben durch den Berufungswerber eine diesem im gegenständlichen Haftungsverfahren vorzuwerfende schuldhafte Vertreterpflichtverletzung dar. Vorzuwerfen ist dem Einschreiter vor allem, dass er sich auf den bei Antritt seiner Funktion bereits abgeschlossen gewesenen Knebelungsvertrag trotz Erkennbarkeit, dass er dadurch künftig in der Ausübung seiner Pflichten als Geschäftsführer gehindert werden wird, eingelassen, die Geschäftsführung bei der GmbH trotzdem übernommen und mangels entsprechender Nachweisung offensichtlich auch im Verlauf seiner Geschäftsführung nichts unternommen hat, um sicherzustellen, dass die Hausbank aus den eingehenden Gesellschaftsforderungen auch bei Verschlechterung der Finanzlage der GmbH nicht bevorzugt gegenüber den anderen Gesellschaftsgläubigern befriedigt wird. Aufgrund der Abtretung sämtlicher Buchforderungen der Gesellschaft und des Unterlassens der erwähnten Sicherstellungsmaßnahmen musste der Rechtsmittelwerber jedenfalls damit rechnen, dass der Gesellschaft aufgrund dieser Zession liquide Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden entzogen werden, bzw. hat es der Berufungswerber ermöglicht, dass im Haftungszeitraum im Wesentlichen die Hausbank in der von ihm selbst beschriebenen Weise über die Freigabe und Verwendung der eingegangenen Gesellschaftsforderungen bzw. – mittel bestimmt hat, und diese dabei insbesondere keine Mittel zur Zahlung der damals laufend fällig gewordenen Gesellschaftsabgaben mehr freigegeben hat. Da sich aus dem Masseverwalterbericht, dem Vermerk im Forderungsanmeldungsverzeichnis bei der Konkursgläubigerin C-Bank und dem Vergleich der offenen Bankverbindlichkeiten der GmbH

laut Konkursstatus zum 31. Jänner 2002 mit den von der Hausbank im Konkurs tatsächlich in geringerem Betrag angemeldeten Kreditforderungen übereinstimmend ergibt, dass sämtliche bei Konkurseröffnung noch nicht eingegangen gewesenen, nicht schon in die Rechtszuständigkeit der Konkursmasse gefallenen Gesellschaftsforderungen wegen des konkreten Mantelzessionsvertrages und deshalb bestandener Absonderungsrechte der Hausbank zur Abdeckung dortiger Kreditverbindlichkeiten der GmbH zugekommen sind, ist es danach zwar durchaus glaubwürdig, wenn sich der Berufungswerber zu seiner Entlastung gegenständlich auf die beschränkte Verfügbarkeit von Gesellschaftsmitteln im Haftungszeitraum vor Konkurseröffnung und darauf beruft, dass die Hausbank vorgegeben hätte, für welche Zahlungen der GmbH noch Mittel freigegeben und welche Zahlungen zurück gestellt werden, der ihm gegenständlich gemachte Schuldvorwurf liegt allerdings darin, dass er sich aufgrund dieses Knebelungsvertrages jeglicher eigenen Verfügungsmöglichkeit über die eingehenden Gesellschaftsforderungen begeben hat, die Hausbank damit über die laut Parteivorbringen bei ihr eingegangenen Gesellschaftsforderungen nach eigenem Gutdünken verfügen konnte, und sie dabei als andrängende Gläubigerin der GmbH aus den im Haftungszeitraum vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln unzweifelhaft gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigerin einschließlich des Abgabengläubigers bevorzugt befriedigt wurde. Für letztgenannte Annahme spricht im vorliegenden Fall im Übrigen auch, dass im abgeführten Verfahren trotz behördlicher Aufforderung keine Unterlagen über das Ausmaß der im Haftungszeitraum von der GmbH vorgenommenen Kredittilgungen vorgelegt wurden. Außerdem ist der Berufungswerber den ihm im Zusammenhang mit der Begünstigung der Hausbank gemachten Vorhaltungen auch in keiner Weise entgegen getreten.

Zu den bei der GmbH rückständigen und uneinbringlichen Säumniszuschlägen 2001 und 2002 und den Einbringungsgebühren 2002 wird zur Frage schuldhafte Pflichtverletzungen des Berufungswerbers darauf hingewiesen, dass sich die persönliche Haftung des Geschäftsführers gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche erstreckt. Da die genannten Säumniszuschläge und Einbringungsgebühren mit Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Zusammenhang stehen, hinsichtlich deren Nichtentrichtung entscheidungsgegenständlich aufgrund obiger Ausführungen schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers anzunehmen sind, haftet der Einschreiter daher gemäß obiger Bestimmung auch für diese dazugehörigen Nebenansprüche.

Insgesamt kommt der Unabhängige Finanzsenat somit zum Ergebnis, dass den im Spruch dieser Entscheidung angeführten Abgabengrückständen der GmbH aus vorstehenden Gründen schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO zugrunde liegen. Dies hat im Grunde auch der Rechtsmittelwerber selbst indirekt dadurch eingestanden, dass er seine zweite, für dieselben Abgabenarten – und zeiträume wie gegen-

ständlich erfolgte Haftungsinanspruchnahme unbekämpft gelassen, und er auch den diesbezüglichen Vorhalt der Berufungsbehörde unwidersprochen gelassen hat.

Hat der Geschäftsführer abgabenrechtliche Pflichten durch Nichtbeachtung der Gleichbehandlungspflicht schuldhaft verletzt, erfährt er nur dann eine Einschränkung seiner Haftung, wenn er nachweist, welcher Abgabenbetrag auch bei gleichmäßiger Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Wird dieser Nachweis erbracht, haftet er nur für die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149). Da im gegenständlichen Haftungsverfahren die Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeiten der in den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten der (Haftungs)Abgaben zur Verfügung gestandenen Gesellschaftsmittel unterblieben und auch nicht nachgewiesen worden ist, welche Beträge an den Abgabengläubiger im Falle pflichtgemäßiger anteilmäßiger Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger zu entrichten gewesen wären, kommt im Berufungsfall hinsichtlich der unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Abgabengrückstände der GmbH daher auch eine Haftungsbeschränkung nicht in Betracht (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081; VwGH 19.11.1998, 97/15/0115).

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Für den Kausal- und Risikozusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung des Vertreters und Abgabenuneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin spricht somit eine Vermutung, die jedoch widerlegbar ist. Der Berufungswerber hat im Haftungsverfahren selbst kein Vorbringen erstattet, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auch im Falle seines pflichtgemäßigen Handelns bei der GmbH uneinbringlich geworden wären. Da sich Anhaltspunkte in Richtung einer Durchbrechung des Kausal- und Risikozusammenhangs auch nicht anhand der vorliegenden Aktenlage ergeben, ist entscheidungsgegenständlich im Sinne obiger Vermutung daher von der Ursächlichkeit der festgestellten schuldhaften Pflichtverletzungen des Berufungswerbers für die Abgabenuneinbringlichkeit bei der primärschuldnerischen Gesellschaft selbst auszugehen.

Die Geltendmachung der Haftung steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind sie nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit "das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Im Rahmen der Billigkeitserwägungen ist gegenständlich zu berücksichtigen, dass der

Rechtsmittelwerber seinem Haftungsvorbringen folgend offenkundig bemüht war, dem vor allem durch eine jahrelange Konjunkturkrise in der Landwirtschaft veranlassten Niedergang der vertretenen Gesellschaft durch unternehmensinterne Einsparungsmaßnahmen gegenzusteuern und die Insolvenz abzuwenden. Dem steht allerdings gegenüber, dass er sich trotz Kenntnis der bei der GmbH schon im Herbst 2000 vorgelegenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten auf die Geschäftsführung bei dieser Gesellschaft und den zu diesem Zeitpunkt bereits bestandenen Mantelzessionsvertrag eingelassen und im Wesentlichen aufgrund Bestandes dieses Knebelungsvertrages abgabenrechtliche Pflichten der GmbH im Haftungszeitraum wegen bevorzugter Befriedigung anderer Gesellschaftsgläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger schuldhaft verletzt hat. Die Geltendmachung der Haftung ist im vorliegenden Fall aber auch die letzte Möglichkeit, die bei der Primärschuldnerin rückständigen und uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten noch einbringlich zu machen. Außerdem entspricht es dem Normzweck der Haftungsbestimmung des § 9 BAO, dass im Falle der Abgabenuneinbringlichkeit bei der Gesellschaft der Geschäftsführer als Vertreter im Sinne des § 80 BAO für die in seinem zeitlichen Verantwortungsbereich fällig gewesenen und aufgrund festgestellter schuldhafter Pflichtverletzungen nicht entrichteten Gesellschaftsabgaben mit seinem Vermögen einzustehen hat. Die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers ist vorliegend aber auch deshalb zweckmäßig, weil der Berufungswerber gegenwärtig Gesellschafter und Angestellter der P-GmbH ist, er aus der unselbstständigen Tätigkeit bei dieser Gesellschaft aktenkundig ein gutes Einkommen erzielt, und die aus Anlass seiner zweiten Haftungsinanspruchnahme vom Finanzamt auf dieses Lohneinkommen vorgenommene Lohnpfändung binnen weniger Monate zur Hereinbringung der dabei vorgeschriebenen Haftungsschuld geführt hat. Der Geltendmachung der Haftung steht schließlich auch nicht entgegen, dass der Berufungswerber annähernd das 60. Lebensjahr erreicht hat, weil er nach Beendigung seiner Aktivzeit jedenfalls Pensionsbezüge zu erwarten hat.

Unter Abwägung all dieser Kriterien kommt die Berufungsbehörde zum Ergebnis, dass im Berufungsfall den Zweckmäßigsgründen Vorrang gegenüber dem berechtigten Parteiinteresse, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen ist. Der Berufungswerber wird aus den angeführten Entscheidungsgründen daher gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung für die im obigen Bescheidspruch dargestellten Abgabenzustände der GmbH herangezogen. Zur Umsatzsteuer 9/01 verbleibt abschließend darauf hinzuweisen, dass der Rechtsmittelwerber für diese Gesellschaftsabgabe zwar spruchgemäß im Ausmaß von 5.326,70 € haftet, er wegen seiner darauf verrechneten Selbstzahlung vom 3. Oktober 2003 iHv. 200,-- € tatsächlich an Umsatzsteuer 9/01 aber nur mehr einen Betrag von 5.126,70 € zu bezahlen hat.

Linz, am 5. April 2006