



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Kinberger - Dr. Schuberth - Mag. Fischer, Rechtsanwälte, 5700 Zell am See, Salzachtal Bundesstraße 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See vom 25. April 1996 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr nach der am 29. September 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Umsatzsteuer 1993	€	1.102,15
Umsatzsteuer 1994	€	33.194,48
Gewerbesteuer 1992	€	7.438,57
Gewerbesteuer 1993	€	11.181,08
Körperschaftsteuer 1992	€	15.291,82
Körperschaftsteuer 1993	€	18.756,13
Kapitalertragsteuer 1995 (3/1991 – 2/1995)	€	121.704,69

Summe	€	208.668,92
-------	---	-------------------

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 25. April 1996 als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der M.GesmbH im Ausmaß von S 8.203.715,00 (€ 596.187,22) in Anspruch genommen.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Bw. als gesetzlicher Vertreter der juristischen Person alle Pflichten zu erfüllen habe, die den von ihnen Vertretenen oblägen. Die gesetzlichen Vertreter hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Vernachlässigten sie diese ihnen auferlegten Pflichten, würden sie nach § 9 BAO haften. Das tatbestandsmäßige Verschulden könne in einem vorsätzlichen oder fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Auf dem Abgabenkonto der M.GesmbH hafte u. a. ein Rückstand von S 8.203.715,00 unberichtigt aus. Die Einbringung dieser Abgabenschuld sei auf Grund der festgestellten Vermögenslosigkeit der GesmbH nicht möglich. Auf Grund des Berichtes des Alpenländischen Kreditorenverbandes könne angenommen werden, dass die Abgabenforderungen im Konkurs nicht zur Gänze befriedigt werden könnten und somit Uneinbringlichkeit gegeben sei. Die Uneinbringlichkeit dieser Abgaben würde auf einen Zeitraum entfallen, für den der Bw. zur Vertretung dieser GesmbH berufen gewesen sei und sei auf dessen schuldhafte Pflichtverletzung zurückzuführen, da er für die Entrichtung der Abgaben nicht Sorge getragen habe. Bei der Kapitalertragssteuer habe der Schuldner der Kapitalerträge die vom Gläubiger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gem. § 95 (2) EStG 1988 einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 dem Betriebsfinanzamt abzuführen. Entrichte der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt, liege eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs 1 BAO vor. Hinsichtlich der Abgabennachforderungen auf Grund der Betriebsprüfung 1995/96 bestimme sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Dies sei spätestens im Juli 1995 gewesen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die GesmbH die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs 1 BAO angenommen werden könne. Der

Bw. sei daher zur Ausfallhaftung für die nicht entrichteten Abgaben der GesmbH heranzuziehen.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wurde gegen diesen Bescheid sowie gegen die Abgabenbescheide Berufung erhoben. In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wurden vorweg Einwendungen gegen die Höhe der infolge der Betriebsprüfung festgesetzten Abgaben vorgebracht. Weiters wurde ausgeführt, dass sich aus der Tatsache der Konkurseröffnung noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit ergebe, sodass die Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens bis zur Beendigung des laufenden Konkursverfahrens beantragt werde. Im Übrigen habe der Bw. dem Gleichbehandlungsgrundsatz folgend alle Gläubiger gleich behandelt. Im zwischenzeitig abgehaltenen Strafverfahren gegen den Bw. wegen Vorwurfs der fahrlässigen Krida sei nicht der Vorwurf erhoben worden, der Bw. habe eine vorsätzliche oder fahrlässige Gläubigerbenachteiligung begangen. Da es der Bw. gewesen sei, welcher über das Vermögen der GesmbH einen Selbstantrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt habe, werde vorerst jener Zeitpunkt zu ermitteln sein, ab welchem dem Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer ein gläubigerbenachteiligendes Verhalten vorgeworfen werden könne, wobei Zeiträume von einigen Monaten ab Kenntnisnahme der Zahlungsunfähigkeit noch nicht als Verschulden anzusehen seien. Der Haftungsbescheid sei aus diesen Gründen ersatzlos aufzuheben.

Mit Vorhalt vom 30. November 1998 forderte das Finanzamt den Bw. auf, durch Vorlage einer Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum April 1993 bis Dezember 1995 das Fehlen ausreichender Mittel zu beweisen und nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Der Bw. ist diesem Ersuchen trotz Erinnerung vom 10. März 2003 nicht nachgekommen. Mit Schreiben vom 14. Dezember 1998 und 31. März 1999 wurde dem Finanzamt lediglich mitgeteilt, dass eine Liquiditätsaufstellung schwerlich bis nahezu unmöglich erbringbar sei, da einerseits der betroffene Zeitraum 3 bis 5 1/2 Jahre zurückliege, die Buchhaltung nicht gerade äußerst gewissenhaft geführt worden sei und darüber hinaus auch sämtliche Unterlagen zur Zeit beim Masseverwalter lägen und praktisch keine Zugangsmöglichkeit hiezu bestehe.

Nach Aufhebung des Konkurses mit Beschluss vom 3. Februar 2003 gab das Finanzamt der Berufung mittels zweiter Berufungsvorentscheidung teilweise statt und schränkte den Haftungsbetrag auf € 208.668,92 (S 2.871.346) ein. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Umsatzsteuer 1993	€	1.102,15
Umsatzsteuer 1994	€	33.194,48
Gewerbesteuer 1992	€	7.438,57

Gewerbsteuer 1993	€	11.181,08
Körperschaftsteuer 1992	€	15.291,82
Körperschaftsteuer 1993	€	18.756,13
Kapitalertragsteuer 1995 (3/1991 bis 2/1995)	€	121.704,69

Begründend wurde neben der Darstellung der Rechtsgrundlagen unter anderem ausgeführt, dass der Bw. seit Juli 1990 selbständig vertretungsbefugter GF der M.GesmbH gewesen sei. Deren Abgabenkonto sei noch im November 1995 ausgeglichen gewesen. Mit Beschluss vom 12. Jänner 1996 sei über das Vermögen der GesmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Nach den vorliegenden Umsatzsteuerbescheiden habe die Unternehmen im Wirtschaftsjahr 1993 rund S 22,2 Mio, im Wirtschaftsjahr 1994 rund S 36,4 Mio und im Wirtschaftsjahr 1995 rund S 19,3 Mio erzielt. Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handle es sich um Abgabennachforderungen auf Grund der im März 1996 abgeschlossenen Buch- und Betriebsprüfung, bei der erhebliche formelle und materielle Mängel festgestellt worden seien (nicht gebuchte Erlöse, Zahlungen gingen nicht auf die offiziellen Firmenkonten, Vorsteuern wurde zu Unrecht in Anspruch genommen, fingierte Lohnauszahlungen an polnische Gastarbeiter, Arbeitsaufzeichnungen außerhalb der Buchhaltung etc), die zu Umsatzzurechnungen, Vorsteuerkürzungen und verdeckten Gewinnausschüttungen geführt hätten. Auf Grund der in den maßgeblichen Zeiträumen vorhandenen Liquidität könne davon ausgegangen werden, dass dem Bw. die erforderlichen Mittel für die Entrichtung der Abgaben zur Verfügung gestanden seien. So habe das Abgabenkonto der GesmbH im Zeitraum Juli 1993 bis April 1995 wiederholt Abgabenguthaben in beträchtlicher Höhe ausgewiesen. Es werde darauf hingewiesen, dass nicht die Abgabenbehörde das Vorhandensein ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Fehlten die Mittel zur Begleichung sämtlicher Abgaben in voller Höhe, so habe der Geschäftsführer darzutun, dass er die Abgabentrorderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe. Habe der Geschäftsführer Gesellschaftsschulden aus Gesellschaftsmitteln befriedigt, die Abgabenschulden jedoch unberichtigt gelassen oder bei der Aufteilung der vorhandenen Mittel benachteiligt, dann hafte der Geschäftsführer für die bei der Gesellschaft uneinbringlich gewordenen Abgaben. Bei der Kapitalertragsteuer komme der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung. Der Behörde unterlaufe bei Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen auch kein Ermessensfehler, wenn die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Erstschuldner gefährdet, wenn nicht unmöglich sei. Da die Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beim

Erstschuldner mangels Vermögen nach Konkursaufhebung aussichtslos sei, sei der Bw. zur Haftung für die angeführten Abgabenschuldigkeiten der GesmbH heranzuziehen gewesen.

Daraufhin stellte der Bw. einen Vorlageantrag und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Die Ausführungen sind im Wesentlichen ident mit den Berufungsausführungen, ergänzend wurde vorgebracht, dass die Ermessensübung des Finanzamts nicht richtig sei. Der Bw. sei vermögenslos und habe darüber hinaus nur ein unwesentlich über der Lohnpfändungsgrenze liegendes laufendes Einkommen als Angestellter.

In der am 29. September 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. Folgendes ergänzend ausgeführt: Das Finanzstrafverfahren sei vom Finanzamt eingestellt worden. Die Buchhaltung sei von einem Steuerbüro bzw. im Hause von der Ehegattin des Bw. abgewickelt worden. Der Bw. sei ausschließlich für die Koordination im operativen Bereich des Unternehmens tätig gewesen. Der Bw. sei mit einem monatlichen Entgelt von rd. 1.200,00 € netto angestellt und bezahle 250,00 € Unterhalt für ein minderjähriges Kind; sodass das restlich verbleibende Gehalt an der Lohnpfändungsgrenze liege. Er habe Bankschulden im Bereich von 4 bis 6 Millionen Schilling. Für den Fall einer Haftungsinanspruchnahme werde dies zum Anlass für ein Privatkonkursverfahren zu nehmen sein. Im Übrigen seien die Abgabenverbindlichkeiten verjährt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verjährung

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung eine Einhebungsmaßnahme dar und ist daher innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 224 Tz 4 mit Judikaturnachweisen).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Die Umsatzsteuernachforderung 1993 war am 13. April 1993, die Umsatzsteuernachforderung 1994 am 15. April 1994, die Gewerbesteuernachforderungen 1992 und 1993 am 22. Mai 1996, die Körperschaftsteuernachforderungen 1992 und 1993 am 24. Mai 1996 und die Kapitalertragsteuer am 29. März 1996 fällig. Die Einhebungsverjährung war daher hinsichtlich sämtlicher Abgabenschuldigkeiten bei Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 1996 jedenfalls noch nicht abgelaufen.

Die Einrede der Verjährung, die die Bw. auch nicht weiter ausführte, geht daher ins Leere.

2. Haftung dem Grunde nach

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 BAO 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 sie 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 Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Aus dem vorgebrachten Einwand des Bw., dass die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Zuschätzungen völlig überhöht seien, ist für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Haftungsverfahren nicht die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung zu prüfen, da Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid allein die Frage ist, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft in Anspruch genommen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 248 Tz 14 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Dieser Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensvorschreibung im Haftungsverfahren keine Relevanz zukommt, gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn die Abgabensfestsetzung im Schätzungsweg erfolgt ist (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Die Stellung des Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum ist unbestritten.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der M.GesmbH wurde mit Beschluss vom 3. Februar 2003 nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht damit fest. Im Übrigen stand der Umstand, dass im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen war, der Geltendmachung der

Geschäftsführerhaftung nicht entgegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Vorliegen der Uneinbringlichkeit im Sinne des § 9 BAO bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Konkursverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. In diesem Fall ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkursverfahrens erforderlich (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 9 Tz 6 mit Judikaturhinweisen). Im angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt darauf hin, dass nach dem Bericht des Alpenländischen Kreditorenverbandes vom 25. März 1996 den auf den Massekonto befindlichen S 745.422,41 und den eingeforderten offenen Stammeinlagen von S 250.000,00 Verbindlichkeiten in Höhe von rund S 29 Millionen gegenüberstehen. Das Finanzamt ging daher zu Recht von der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgabeforderungen aus.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (Ritz, BAO – Kommentar, 2. Aufl., § 9 Tz 22 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören - abgesehen von der zeitgerechten Abgabenerichtung – weiters Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungspflichten.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, wurden im Zuge der am 13. März 1996 abgeschlossenen Buch- und Betriebsprüfung erhebliche formelle und materielle Mängel, wie nicht gebuchte Erlöse, Zahlungen auf inoffizielle Firmenkonten, Vorsteuer wurde zu Unrecht in Anspruch genommen, fingierte Lohnzahlungen, Arbeitsaufzeichnungen außerhalb der Buchhaltung etc., festgestellt, die zu Umsatzzurechnungen, Vorsteuerkürzungen und verdeckten Ausschüttungen führten. Die Abgabenrückstände der GesmbH, für die der Bw. vom Finanzamt zur Haftung herangezogen wurde, sind somit auf grobe abgabenrechtliche Pflichtverletzungen – Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) sowie Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 124 ff. BAO) – zurückzuführen, die dem Bw. als alleinigem Geschäftsführer zur Last zu legen sind. Dass mit der Buchführung eine Steuerberatungskanzlei beauftragt war und sich in der GesmbH die Ehegattin des Bw. um die buchhalterischen Belange kümmerte, ist dabei unerheblich. Der Bw. hat auch nicht vorgebracht, von oa. Pflichtverletzungen keine Kenntnis gehabt zu haben. Aber selbst in diesem Fall würde die Haftung auf Grund der Verletzung seiner Überwachungspflichten bestehen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabentrückhaltung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (betrifft gegenständlich die Umsatzsteuer). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 9 Tz 10 mit Judikaturnachweisen). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (Körperschaft- und Gewerbesteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabensatzung (und nicht erst die Nachforderung auf Grund der Betriebsprüfung) entscheidend.

Die Umsatzsteuernachforderung für 1993 (Veranlagungszeitraum 3/1992 bis 2/1993) war am 13. April 1993, die Umsatzsteuernachforderung für 1994 (Veranlagungszeitraum 3/1993 bis 2/1994) am 15. April 1994 fällig. Die erstmalige Festsetzung der Gewerbe- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1992 erfolgte am 25. November 1993, die erstmalige Festsetzung der Gewerbe- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 erfolgte am 15. Dezember 1994. Von Juli 1993 bis April 1995 wies das Abgabenkonto der GesmbH wiederholt Abgabenguthaben in beträchtlicher Höhe auf. Dies zeigt, dass die GesmbH die haftungsgegenständlichen Abgaben in diesem Zeitraum, in dem sie noch über die notwendigen Mittel verfügte, entrichten hätte können, wenn sie bzw. der Bw. nicht abgabenrechtliche Pflichten verletzt hätte.

Im Übrigen hat nicht die Abgabenbehörde das Vorhandensein ausreichender Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Fehlen die Mittel zur Begleichung sämtlicher Abgaben, hat er Beweis über seine Behauptung zu führen, dass er die Abgabensatzungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat. Diesbezüglich forderte das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 30. November 1998 zur Vorlage einer Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum April 1993 bis Dezember 1995 auf. Dem kam der Bw. trotz Erinnerung nicht nach. Mit der bloßen Behauptung, es seien alle Gläubiger gleich und keiner vorrangig behandelt worden und dem Einwand, dem Bw. sei im gerichtlichen Strafverfahren wegen des Verdachts der fahrlässigen Krida nicht zum Vorwurf gemacht worden, wegen Ungleichbehandlung von Firmengläubigern deren Interessen verletzt oder deren Ansprüche individuell geschmälert zu haben, wird noch nicht die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nachgewiesen. Dazu hätte es einer Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und der von der GesmbH geleisteten Zahlungen im haftungsgegenständlichen Zeitraum bedurft.

Bei der Kapitalertragsteuer kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Der Schuldner der Kapitalerträge hat die vom Gläubiger der Kapitalerträge geschuldete Steuer

gemäß §§ 95 und 96 EStG 1988 einzubehalten und dem Betriebsfinanzamt abzuführen. Wenn der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Für die Frage des Verschuldens im Sinne des § 9 BAO ist es unerheblich, ob der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der vertretenen GesmbH rechtzeitig gestellt wurde. Im Haftungsverfahren ist allein zu prüfen, ob der Geschäftsführer die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten wahrgenommen hat. Auch bewirkt die Einstellung des Finanzstrafverfahrens keine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189). Ein weiteres Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen ist daher entbehrlich.

Insgesamt gesehen fällt dem Bw. daher sowohl eine schuldhaftes Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten sowie Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten als auch der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten zur Last, die ursächlich für den Abgabenausfall waren.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die iSd § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld bei Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind.

Soweit der Bw. vorträgt, die Ermessensübung der Abgabenbehörde sei nicht richtig, denn der Bw. sei vermögenslos, habe Bankschulden zwischen 4 und 6 Millionen Schilling, erziele nur ein unwesentlich über der Lohnpfändungsgrenze liegendes laufendes Einkommen und habe zudem Unterhaltszahlungen von 250 € für seine Tochter zu leisten, wodurch die Haftungsinanspruchnahme nichts an der Uneinbringlichkeit ändere, ist darauf hinzuweisen, dass es zum einen nicht von vornherein auszuschließen ist, dass sich die derzeitige wirtschaftliche Lage künftig nicht grundlegend ändern wird und es zum anderen nicht einzusehen ist, warum es allein der Abgabenbehörde aus Billigkeitsgründen verwehrt sein soll, als Gläubiger an dem im Raum stehenden Privatkonkursverfahren teilzunehmen. Somit

wurden vom Bw. keine Gründe vorgebracht, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen würden.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Berufungswerbers für die in der Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2003 angeführten aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der M.GesmbH im Ausmaß von 208.668,92 € zu Recht erfolgt ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 15. Oktober 2005