



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Johann Poldlehner, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Hueberstraße 19, vom 28. November 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 7. August 1996 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin, gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird dahingehend stattgegeben, dass die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von insgesamt 35.862,38 € (493.477,00 S) auf nachfolgend angeführte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 32.241,70 € vermindert wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2/96	15.308,97
Säumniszuschlag	1996	162,57
Körperschaftsteuer	04-06/96	272,52
Lohnsteuer	04/96	332,55
Dienstgeberbeitrag	04/96	108,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/96	11,63
Umsatzsteuer	03/96	15.081,39
Säumniszuschlag	1996	301,59
Dienstgeberbeitrag	05/1996	35,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/1996	3,78

Umsatzsteuer	04/1996	296,43
Pfändungsgebühr	1996	325,94

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Zahlungsfrist nach § 224 Abs. 1 BAO bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. September 1975 wurde die Fa.St.GmbH gegründet. In der Generalversammlung der Gesellschafter vom 23. Juli 1984 wurde die Firma in "Fa.S.GmbH" geändert. Hiltraud W. war unter anderem in der Zeit vom 10. Juli 1987 bis 12. April 1996 Geschäftsführerin. Der Berufungswerber ist seit 13. April 1996 selbständig vertretungsbefugter, alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

In einem Rechenschaftsbericht des Vollstreckers vom 14. April 1996 hielt dieser fest, dass "die GmbH nicht mehr existent" sei, und das Geschäftslokal Ende März 1996 geschlossen wurde. In einem weiteren Bericht vom 26. Juni 1996 wurde unter anderem festgestellt, dass die Gesellschaft kein verwertbares Vermögen mehr besitze.

Mit Vorhalt vom 9. Juli 1996 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber mit, dass seine Heranziehung zur Haftung beabsichtigt sei, und ersuchte um Beantwortung einer Reihe von Fragen. Die Frist zur Stellungnahme wurde mit 23. August 1996 bestimmt.

Das Bezirksgericht Linz-Land hat mit Beschluss vom 5. Juli 1996, Zi. 12 S 21/96b über das Vermögen des Berufungswerbers das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss

vom 23. Juli 1996 wies das Bezirksgericht Linz-Land die Anträge des Haftungsschuldners auf Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens, auf Annahme des beantragten Zahlungsplanes und auf Einleitung des Abschöpfungsverfahrens zurück, und hob das bisherige Verfahren als nichtig auf. Für die Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens sei unter anderem Voraussetzung, dass der Schuldner im Sprengel des angerufenen Bezirksgerichtes seinen ordentlichen Wohnsitz habe. Die vom Schuldner angegebene Adresse sei jedoch eindeutig eine Scheinadresse, welche nicht als ständiger Aufenthaltsort des Schuldners gewertet werden könne. Der Beschluss wurde laut Gerichtsakt am 21. Oktober 1996 rechtskräftig und vollstrckbar.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber mit dem angefochtenen Bescheid, zugestellt Herrn Dr.R. als Masseverwalter am 9. August 1996, für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa.S.GmbH im Ausmaß von 493.477,00 S gemäß §§ 9, 80 BAO als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen, ohne eine Beantwortung des offenen Vorhaltes abzuwarten.

Von der Haftungssumme entfielen 420,00 S auf einen Säumniszuschlag 1995, 6.422,00 S auf die Lohnsteuer 1-7/95, 4.588,00 S auf den Dienstgeberbeitrag 1-7/95, 510,00 S auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-7/95, 1.527,00 S auf Lohnsteuer 12/95, 2.098,00 S auf den Dienstgeberbeitrag 12/95, 1.527,00 S auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/95, 18.329,00 S auf die Umsatzsteuer 11/95, 367,00 S auf einen Säumniszuschlag 1996, 3.750,00 S auf die Körperschaftsteuer 1-3/96, 2.868,00 S auf einen Säumniszuschlag 1996, 2.295,00 S auf die Lohnsteuer 3/96, 2.391,00 S auf den Dienstgeberbeitrag 3/96, 255,00 S auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 3/96, 211.088,00 S auf die Umsatzsteuer 2/96, 4.222,00 S auf den Säumniszuschlag 1996, 3.750,00 S auf die Körperschaftsteuer 4-6/96, 4.576,00 S auf die Lohnsteuer 4/96, 1.496,00 S auf den Dienstgeberbeitrag 4/96, 160,00 S auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 4/96, 207.525,00 S auf die Umsatzsteuer 3/96, 4.150,00 S auf einen Säumniszuschlag 1996, 490,00 S auf den Dienstgeberbeitrag 5/96, 52,00 S auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 5/96, 4.079,00 S auf die Umsatzsteuer 4/96, 4.485,00 S auf Pfändungsgebühren 1996 und 57,00 S auf Barauslagen im Vollstreckungsverfahren.

In der Begründung des Haftungsbescheides wies das Finanzamt lediglich darauf hin, dass der Berufungswerber der Verpflichtung, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, und auch anderen Verpflichtungen (Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) nicht nachgekommen sei.

In einem Aktenvermerk vom 21. August 1996 hielt das Finanzamt fest, dass der damalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in einem Telefonat die Rechtsansicht vertreten

habe, dass der Haftungsbescheid nicht zu Recht erstellt worden sei, da die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes noch nicht abgelaufen gewesen sei.

Am 22. August 1996 teilte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter dazu telefonisch mit, dass der Haftungsbescheid aufgrund der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens sofort erlassen worden sei.

Mit Schriftsatz vom 29. Oktober 1996 ersuchte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid bis 30. November 1996. Obwohl im Zeitpunkt der Einbringung des Fristverlängerungsansuchens die Berufungsfrist abgelaufen war, bewilligte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. November 1996 die begehrte Fristverlängerung.

Mit Schriftsatz vom 28. November 1996 wurde gegen den Haftungsbescheid vom 7. August 1996 Berufung erhoben und darin im wesentlichen ausgeführt, dass der Berufungswerber erst sei 13. April 1996 Geschäftsführer der Gesellschaft sei. Im Haftungsbescheid seien 42.406,00 S für Abgaben geltend gemacht worden, die bereits vor der Übernahme der Geschäftsführung durch den Berufungswerber fällig gewesen seien. Für diesen Betrag könne daher von vornherein keine Haftung bestehen. Am 15. April 1996 seien die Lohnabgaben für März 1996 bzw. die Umsatzsteuer für Februar 1996 in Höhe von insgesamt 216.029,00 S fällig gewesen. Die Umsatzsteuerzahllast für März 1996 in Höhe von 207.525,00 S bzw. die Lohnabgaben für April 1996 in Höhe von 6.232,00 S seien am 15. Mai 1996 fällig gewesen. Bezüglich der zu diesen Zeitpunkten fälligen Abgaben seien seitens der ehemaligen Geschäftsführerin Überweisungsaufträge angefertigt worden. Diese seien an die Bank übermittelt worden, die jedoch lediglich einen Betrag von 40.000,00 S an das Finanzamt entrichtet, weitere Steuerzahlungen aber nicht durchgeführt habe. Der Berufungswerber habe aufgrund der Einstellung des Betriebes über keine nennenswerten Einnahmen der Gesellschaft mehr verfügen können. Wenn die Bank Steuerzahlungen nicht mehr leistete, obwohl vor dem Geschäftsführerwechsel erhebliche Eingänge zu verzeichnen gewesen wären, so hätte dies der Berufungswerber nicht beeinflussen können. Die zu den genannten Zeitpunkten fällig gewesenen Abgaben resultierten aus Einnahmen, die "vor seiner Geschäftsführung" eingegangen seien. Nachdem die diesbezüglichen Einnahmen weitgehend bei der Bank eingelagert werden hätten müssen, sei eine nachträgliche Verfügung nur im Einvernehmen mit der Bank möglich gewesen. Diese habe jedoch lediglich den Betrag von 40.000,00 S per 17. April 1996 an das Finanzamt überwiesen. Auch die Umsatzsteuerzahllast für April 1996 in Höhe von 4.079,00 S resultiert weitgehend aus Umsätzen, die vor der Geschäftsführungstätigkeit des Berufungswerber erzielt worden seien und ebenfalls in weiterer Folge bei der Bank eingegangen seien. Die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das zweite Quartal 1996 hätten mangels Einnahmen ebenfalls nicht mehr entrichtet werden

können. Die Säumniszuschläge in Höhe von 4.222,00 S bzw. 4.150,00 S seien ebenfalls nur durch die Unmöglichkeit der Entrichtung der Umsatzsteuern für Februar und März 1996 entstanden. Gleiches gelte für die Pfändungs- und Postgebühren. Lediglich der Dienstgeberbeitrag für Mai 1996 in Höhe von 490,00 S und der Zuschlag zu diesem in Höhe von 52,00 S resultierten aus Sachverhalten, die nach der Übernahme der Geschäftsführung eingetreten seien. Bei der Bank habe unter Berücksichtigung eines bereits avisierten Einganges von 12.350,00 S per 19. April 1996 zum 16. April 1996 ein Guthaben in Höhe von 36.567,70 S bestanden. Von diesem Guthaben sei der Betrag von 40.000,00 S an das Finanzamt überwiesen worden. Trotz dieser "positiven Entwicklung des Bankkontos" sei die Bank jedoch nicht mehr bereit gewesen, aus den umfangreichen Einnahmen der letzten Monate die fälligen Überweisungen an das Finanzamt, insbesondere per 15. April 1996 und 15. Mai 1996 durchzuführen. Dem Berufungswerber sei bekannt gewesen, dass die ehemalige Geschäftsführerin die Überweisungsaufträge zur Bank gegeben habe. Er habe jedoch nicht verhindern können, dass die Bank diese fälligen Steuerzahlungen nicht durchführt, obwohl sich die Bonitäts- bzw. Liquiditätslage des Unternehmens durch den durchgeführten Abverkauf in den letzten Monaten erheblich gebessert habe. Dem Vorwurf, der Berufungswerber sei auch "anderen Verpflichtungen" gegenüber der Abgabenbehörde nicht nachgekommen (z.B. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) werde entgegengehalten, dass die haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben fristgerecht eingereicht worden seien. Der Vollständigkeit halber sei noch anzuführen, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der Primärschuldnerin keine neuen Verpflichtungen eingegangen sei. Es liege somit keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

In einem Vorhalt vom 9. Dezember 1996 wies das Finanzamt darauf hin, dass ein Geschäftsführer auch für Abgaben, die vor seiner Bestellung fällig waren, herangezogen werden könne, wenn er sich bei Antritt seiner Tätigkeit nicht über Abgabenrückstände informiert habe. Dem bisherigen Vorbringen sei zu entnehmen, dass am betrieblichen Bankkonto sehr wohl Zahlungseingänge stattgefunden hätten, die Bank jedoch keine Überweisungen mehr durchgeführt habe. Dadurch sei das Finanzamt im Vergleich zur Bank schlechter gestellt worden. Die offenen Abgabenschulden hätten zumindest anteilig beglichen werden können. Ferner ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe, warum die Bank die Überweisungen nicht mehr durchführte, ob eine Forderungszession erfolgt sei, und welche Maßnahmen der Berufungswerber getroffen habe, um die Bank zur Überweisung der offenen Beträge zu bewegen.

In der Stellungnahme vom 17. Dezember 1996 wurde ausgeführt, dass am Bankkonto (Firmenkonto der Primärschuldnerin) am 16. April 1996 230.298,21 S, am 19. April 1996

12.350,00 S und am 22. April 1996 7.059,45 S, insgesamt somit S 249.707,66 eingegangen seien. Von diesen Eingängen seien folgende Beträge entrichtet worden:

Zahlung an das Finanzamt am 17.4.1996	40.000,00
Zahlung an Lieferanten am 22. bzw. 23.4.96	138.863,56
Abfertigung Birgit W. vom 22.4.1996, Teilzahlung	20.066,00
Zahlung an Marktgemeinde O. vom 22.4.1996	9.246,48
Zahlung Gerichtsgebühren vom 22.4.1996	530,00
Zahlung Gebietskrankenkasse vom 22.4.1996	21.571,00
Zahlung Bank insgesamt 14.4. bis 23.4.1996	230.277,04
Zahlung ab 1.5.1996	
Zahlung Gebietskrankenkasse vom 20.5.1995	21.413,80
Zahlung Gebietskrankenkasse vom 24.6.1996	23.419,10
Zahlung Lieferanten	22.494,62
Zahlung A.	7.204,50
Zahlung Gerichtsgebühren	1.060,00
Zahlung Lehrlingsentschädigung	15.607,00
Zahlungen Bank insgesamt ab 1.5.1996	91.199,02

Daraus sei ersichtlich, dass die Bank Überweisungen in einer Höhe getätigt habe, die die Eingänge im Geschäftsführungszeitraum überstiegen. Der Rahmen von 300.000,00 S sei zur Gänze ausgeschöpft worden. Rund 20 % des Betrages an Überweisungen resultiere aus der Zahlung an das Finanzamt in Höhe von 65.700,00 S (40.000,00 S zzgl. einer Umbuchung eines Steuerguthabens des Berufungswerbers in Höhe von 25.700,00 S). Das Finanzamt sei daher im Vergleich zur Bank und auch zu den sonstigen Gläubigern nicht schlechter gestellt. Weitergehende Verpflichtungen seitens der Bank seien nicht eingegangen worden. Der Berufungswerber habe sich daher im Sinne der kaufmännischen Sorgfaltspflicht verhalten und insbesondere keinerlei Benachteiligung des Finanzamtes herbeigeführt.

In einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 30. Dezember 1996 wurde darauf hingewiesen, dass bisher nicht bekannt gegeben worden sei, warum die Überweisungen durch die Bank nicht mehr durchgeführt wurden, ob eine Forderungszession erfolgt sei, und ob der Berufungswerber Maßnahmen getroffen habe, die Bank zur Überweisung der offenen Beträge zu bewegen. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Dezember 1996 gehe nicht hervor, ob die Gläubiger allesamt nur anteilmäßig befriedigt wurden. Nur dadurch könne der Beweis, dass andere Gläubiger nicht bevorzugt behandelt wurden, geführt werden. Es möge daher die

Höhe der aushaftenden Forderungen der einzelnen Gläubiger zum Zeitpunkt der getätigten Überweisungen bekannt gegeben werden.

In einer Stellungnahme vom 30. Jänner 1997 wurde dazu ausgeführt, dass die Überweisungen seitens der Bank deshalb nicht mehr durchgeführt worden seien, weil der Kontokorrentrahmen ausgeschöpft war. Es sei keine Forderungszession erfolgt. Mangels zusätzlicher Eingänge habe die Bank auch nicht dazu angehalten werden können, Überweisungen durchzuführen. Bereits im Schreiben vom 17. Dezember 1996 sei eine weitgehende Aufgliederung der geleisteten Beträge erfolgt. Die verlangte Liste der offenen Kreditoren könne erst nach Erstellung der Jahresabschlüsse 1995 und 1996 endgültig übersandt werden. Bei den geleisteten Zahlungen an die Lieferanten handle es sich jedoch ausschließlich um solche, die bereits vor der Übernahme der Geschäftsführung durch den Berufungswerber fällig gewesen seien. Demgegenüber seien die Verbindlichkeiten an das Finanzamt erst nach der Geschäftsführungsübernahme fällig geworden. Es werde daher betreffend der Kreditorenliste um Fristverlängerung bis 30. Juni 1997 ersucht.

Ein weiteres Sachvorbringen erstattete der Berufungswerber nicht. Weder wurde bis 30. Juni 1997 eine Kreditorenliste vorgelegt, noch die Höhe der aushaftenden Forderungen der einzelnen Gläubiger zum Zeitpunkt der getätigten Überweisungen bekannt gegeben.

Vom Haftungsschuldner wurde neuerlich die Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens, und zwar beim Bezirksgericht Neufelden, beantragt. Als Wohnsitz wurde "St.M." angegeben. Mit Beschluss vom 13. März 1997, Zahl S 91/96, wurde dieses Verfahren auch eröffnet. Wie bereits im Verfahren vor dem Bezirksgericht Linz-Land stellte sich jedoch auch hier die angegebene Anschrift des Haftungsschuldners als Scheinadresse heraus. Mit Beschluss vom 26. Juni 1997 wies das Bezirksgericht Neufelden daher den Antrag auf Durchführung des Schuldenregulierungsverfahrens zurück, und hob das bisherige Verfahren als nichtig auf.

Eine Anfrage an die Meldebehörde durch das Finanzamt ergab, dass der Haftungsschuldner seit 18. Juli 1997 in Linz, E. Straße 6 gemeldet ist.

Mit Schreiben des Finanzamtes Urfahr vom 6. Juli 1998 wurde der Berufungswerber aufgefordert, bis 5. August 1998 zur Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse vorzusprechen. Dieser Vorladung kam der Berufungswerber jedoch nicht nach.

Das Finanzamt veranlasste daraufhin die Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch einen Vollstrecken. Im Zuge der Begehung am 3. September 1998 konnte der Berufungswerber jedoch nicht angetroffen werden. Er wohne zwar im Haus an der Anschrift E. Straße 6, laut Auskunft der Nachbarn sei er jedoch fast nie anzutreffen.

Daraufhin forderte das Finanzamt den Berufungswerber mit Schreiben vom 4. September 1998 neuerlich auf, zur Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse bis 25. September 1998 vorzusprechen. Der Berufungswerber teilte dazu in einer Eingabe vom 16. September 1998 mit, dass er diesen Termin nicht wahrnehmen könne. Es werde um Terminvorschläge für die 41. bzw. 42. Kalenderwoche ersucht.

Das Finanzamt forderte den Berufungswerber schließlich mit Vorladung vom 5. Oktober 1998 zur Vorsprache bis 28. Oktober 1998 auf. Auch diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen.

Von den gegenständlichen Abgaben haftete dann nur mehr ein Betrag von 445.698,00 S aus:

Abgabenart	Zeitraum	fällig	Betrag
Umsatzsteuer	02/96	15.04.96	210.656,00
Säumniszuschlag	1996	15.04.96	4.222,00
Körperschaftsteuer	04-06/96	15.05.96	3.750,00
Lohnsteuer	04/96	15.05.96	4.576,00
Dienstgeberbeitrag	04/96	15.05.96	1.496,00
Zuschlag zum DB	04/96	15.05.96	160,00
Umsatzsteuer	03/96	15.05.96	207.525,00
Säumniszuschlag	1996	15.05.96	4.150,00
Dienstgeberbeitrag	05/96	17.06.96	490,00
Zuschlag zum DB	05/96	17.06.96	52,00
Umsatzsteuer	04/96	17.06.96	4.079,00
Pfändungsgebühr	1996	26.06.96	4.485,00
Barauslagenersatz	1996	26.06.96	6,00
Barauslagenersatz	1996	09.07.96	51,00
			445.698,00

Die Verminderung dieser Abgaben erfolgte vor allem durch die vom Berufungswerber veranlasste, in der Stellungnahme vom 17. Dezember 1996 erwähnte Umbuchung eines Betrages von 25.700,00 S sowie durch eine Überweisung vom 9. Dezember 1996 im Betrag von 22.079,00 S.

Mit Berufungsentscheidung vom 25. September 1997, GZ. RV/224/2-10/Zi-97, hat die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz über die gegenständliche Berufung entschieden. Gegen diese Entscheidung wurde beim Verwaltungsgerichtshof eine Beschwerde eingebbracht. Mit Beschluss vom 24. März 1998, ZI. 97/14/0151, wurde die Beschwerde zurückgewiesen, da die Zustellung der Berufungsentscheidung vom 25. September 1997 ins Leere gegangen ist. Die Entscheidung

sei zu Handen von Herrn Mag. Wolfgang L. als Masseverwalter zugestellt worden. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Neufelden vom 27. Juni 1997 sei der Masseverwalter seines Amtes enthoben worden. Die Erledigung wurde der Abgabenbehörde am 27. Juni 1997 zur Kenntnis gebracht. Der Bescheid sei nicht rechtswirksam zugestellt worden und daher nicht existent.

Daraufhin hat die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich erneut eine Berufungsentscheidung erlassen. Diese Entscheidung vom 7. Jänner 1999, GZ. RV 487/1-10/1999, mit der dem Berufungsbegehren teilweise stattgegeben wurde, in dem die Haftungsschuld auf 445.698,00 S vermindert wurde, ist erneut beim Verwaltungsgerichtshof angefochten worden. Mit dem Erkenntnis vom 31. März 2004, Zl. 2003/13/0153, wurde die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus:

„In den vorgelegten Verwaltungsakten liegt ein am 13. Jänner 1999 (sechs Tage nach Unterfertigung des angefochtenen Bescheides) gestellter Exekutionsantrag des Finanzamtes an das Bezirksgericht Urfahr-Umgebung gegen die S. GmbH, in dessen Entsprechung auf einer im Eigentum der S. GmbH stehenden Liegenschaft ein Pfandrecht für Abgabenforderungen des Bundes im Umfang von S 550.841,00 zur Sicherstellung grundbücherlich vormerkt wurde, wie sich einem in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen Grundbuchausdruck entnehmen lässt.“

Über die gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 7. Jänner 1999 erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Ansicht der belangten Behörde, die haftungsgegenständlichen Abgaben wären bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Uneinbringlichkeit bedeute das Fehlen ausreichend verwertbarer Vermögensgegenstände; mit Liquidät habe das Vorhandensein verwertbarer Vermögensgegenstände nichts zu tun. Uneinbringlichkeit könne nicht schon dann angenommen werden, wenn nur der Bericht eines Vollzugsorganes vorliege, der von Amts wegen erkennbar offensichtlich unrichtig sei. Der Bericht habe ausgeführt, dass die S. GmbH nicht mehr existiere und dass kein verwertbares Vermögen mehr vorhanden sei. Das Gegenteil sei bei der belangten Behörde aktenkundig gewesen. Verwertbares Vermögen sei vorhanden gewesen, bringt der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die ihm bekannt gewordene Einverleibung des Zwangspfandrechtes nach Erlassung des angefochtenen Bescheides vor, und die S. GmbH existiere noch heute. Sache der belangten Behörde wäre es gewesen, die Frage der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin von Amts wegen zu prüfen, von welcher Obliegenheit die belangte Behörde durch das Unterbleiben einer Bestreitung dieser Uneinbringlichkeit durch den Beschwerdeführer nicht habe entbunden werden können. Zur Klärung dieser primären Rechtsfrage für die Erlassung eines Haftungsbescheides hätte die belangte Behörde die erforderlichen Tatsachenfeststellungen treffen müssen. Die Vorgangsweise der Finanzbehörden sei insoferne auffällig, als kurze Zeit nach Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides gegenüber dem Beschwerdeführer ein Zwangspfandrecht auf einer Liegenschaft der Primärschuldnerin eingeräumt worden sei. Die Möglichkeit der jederzeitigen Einverleibung eines Zwangspfandrechtes auf einer Liegenschaft der Primärschuldnerin müsse als amtsbekannte Tatsache angesehen werden, welche von der belangten Behörde in ihre Entscheidungsfindung hätte einbezogen werden müssen. Eines gesonderten ausdrücklichen Hinweises des Beschwerdeführers habe es dazu nicht bedurft. Der angefochtene Bescheid sei auch "insofern rechtsunwirksam", als eine "Fortsetzung des Verfahrens" nach Erlassung des Bescheides vom 25. September 1997 "unzulässig gewesen

und eine neuerliche Zustellung eines abgeänderten Bescheides in einem solchen Fall nicht möglich" sei, weil dem "die materielle Rechtskraft des ersten Bescheides" entgegen gestanden sei.

Dass der Erlassung des hier angefochtenen Bescheides eine Rechtskraft der Erledigung der belangten Behörde vom 25. September 1997 entgegen gestanden sei, ist eine Rechtsansicht des Beschwerdeführers, die verfehlt ist. Eine Erledigung, die wie jene der belangten Behörde vom 25. September 1997 rechtlich nicht existent geworden ist (siehe den dem Beschwerdeführer gegenüber ergangenen hg. Beschluss vom 24. März 1998, 97/14/0151), kann keine Rechtswirkungen entfalten und einer neuerlichen, wirksam gestalteten Erledigung mit Bescheidqualität demnach auch nicht im Wege stehen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg. cit. 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.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, die die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden zur Voraussetzung hat (siehe die bei Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar² § 9 Tz 4 ff, angeführten Nachweise).

Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Oktober 2002, 2000/14/0083, und vom 29. Mai 2001, 99/14/0277). Wie es der Abgabenbehörde nur zumutbar ist, auf ein im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides zur Befriedigung der Gläubiger verwertbares Vermögen zu greifen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 22. September 2000, 98/15/0148, und vom 27. Jänner 2000, 97/15/0191), so ist die Behörde auch nicht verhalten, mit der vollständigen Abwicklung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Hauptschuldners zuzuwarten (siehe die hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 2003, 2000/15/0086, und vom 28. Mai 2002, 99/14/0233), wobei es jedoch auch im Falle der Eröffnung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Hauptschuldners konkreter Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten beim insolventen Hauptschuldner bedarf (siehe das zitierte hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 99/14/0233 und das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, 98/15/0129). Allein die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen des Hauptschuldners mangels kostendeckenden Vermögens und die Aufhebung des Konkurses aus diesem Grund erlauben vorweg schon eine Feststellung der Uneinbringlichkeit der einem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben beim Hauptschuldner (siehe neben dem bereits zitierten Erkenntnis vom 22. Oktober 2002, 2000/14/0083, auch das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0090). Fehlen der Begründung eines Haftungsbescheides nachvollziehbare Feststellungen zur Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Hauptschuldner, dann setzt ein solcher Begründungsmangel des Haftungsbescheides den Gerichtshof außer Stande, den angefochtenen Bescheid auf seine inhaltliche Gesetzmäßigkeit zu überprüfen (siehe das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 96/13/0025).

Ein solcher Mangel haftet dem angefochtenen Bescheid an, was der Beschwerdeführer zutreffend aufzeigt. Der in der Gegenschrift unternommene Versuch der belangten Behörde, einen Erfolg der Verfahrensrüge mit dem Hinweis auf deren Verstoß gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot einerseits und auf die qualifizierte Mitwirkungspflicht eines Haftungspflichtigen andererseits zu verhindern, muss misslingen. Dass der Beschwerdeführer mit dem Hinweis auf die Einräumung eines Zwangspfandrechtes auf einer Liegenschaft der S. GmbH für den Bund nach Erlassung des angefochtenen Bescheides einen Sachverhalt vorträgt, der wegen seines Eintrittes erst nach dem Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides grundsätzlich nicht geeignet sein kann, dessen Rechtswidrigkeit zu begründen, trifft gewiss zu. Ebenso trifft es zu, dass der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren kein Vorbringen des Inhaltes erstattet hatte, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der S. GmbH nicht uneinbringlich wären. Eines solchen Vorbringens des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren hätte es aber erst dann bedurft, wenn die Frage der Uneinbringlichkeit der Abgaben von der Behörde in der

gebotenen Weise zum Thema des Verfahrens gemacht worden wäre, was im Beschwerdefall nicht geschehen ist. Hätte der erstinstanzliche Haftungsbescheid die Feststellung enthalten, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der S. GmbH uneinbringlich seien, dann wäre es am Beschwerdeführer gelegen, einer solchen Feststellung durch ein Sachvorbringen entgegen zu treten, dessen Unterlassung ihm eine erfolgreiche Bestreitung der Uneinbringlichkeit der Abgaben erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt hätte (siehe hiezu neben dem vom Beschwerdeführer zitierten hg. Erkenntnis vom 20. November 1997, 96/15/0059, auch das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0261). Gleiches hätte zu gelten, wenn dem Beschwerdeführer im Zuge des Haftungsverfahrens vorgehalten worden wäre, dass und weshalb die belangte Behörde von einer Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner ausgehe. Dies ist im Rahmen des Verwaltungsverfahrens aber nicht in einer die gesetzmäßigen Parteienrechte des Beschwerdeführers wahren Weise geschehen. Der erstinstanzliche Haftungsbescheid enthielt keine Feststellung einer Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der S. GmbH. Auch die im Zuge des Haftungsverfahrens beider Instanzen ergangenen Vorhalte enthielten keinen diesbezüglichen Hinweis. Wenn die belangte Behörde in der Gegenschrift dem Beschwerdeführer vorwirft, auch in der gegen die ins Leere gegangene Erledigung der belangten Behörde vom 25. September 1997 erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht bestritten zu haben, dann eignet sich dieser Vorwurf zur Stützung des behördlichen Standpunktes nicht, weil Begründungsaussagen einer mangels wirksamer Zustellung gegenstandslos gebliebenen Erledigung keine Vorhaltswirkung entfalten konnten und Unterlassungen des Beschwerdeführers in einer mangels Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung zurückgewiesenen Beschwerde ihm nicht als Unterlassungen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens angelastet werden durften.

Mit dem in der Gegenschrift enthaltenen Vorbringen über die im Haftungsverfahren bestehende qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters (wiedergegeben u.a. auch in dem vom Beschwerdeführer zitierten hg. Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 95/13/0236) vermengt die belangte Behörde die von ihr nach der Richtschnur der amtsweigigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO festzustellende Frage der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Hauptschuldner mit der Frage, ob der Vertreter seine Pflicht zur Entrichtung der später uneinbringlich gewordenen Abgaben schulhaft verletzt hat, weil die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters im Haftungsverfahren erst ausgelöst wird, wenn die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge beim Hauptschuldner fest steht (siehe das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0162).

Wie der Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen ist, hat die belangte Behörde nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen zur Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der S. GmbH aus der Annahme heraus nicht getroffen, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Hauptschuldner sei "unbestritten". Dass diese behördliche Einschätzung nicht zutrifft, weil weder der erstinstanzliche Bescheid eine Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner enthalten hatte noch diese dem Beschwerdeführer vorgehalten worden war, wurde bereits dargelegt. Ob die bei der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens in der Begründung des angefochtenen Bescheides gegebenen Hinweise auf Berichte des Vollzugsorganes sachlich geeignet gewesen wären, eine Feststellung der (vollständigen) Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der S. GmbH zu tragen, bedarf keiner Untersuchung, weil diese Sachverhalte dem Beschwerdeführer vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht zur Kenntnis gebracht worden waren, wobei nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Falle der Gewährung von Parteiengehör zu den Bekundungen des Vollzugsorganes der Beschwerdeführer auf das Vorhandensein verwertbaren Vermögens der S. GmbH hätte hinweisen können, wie er dies nunmehr in der Beschwerde tut. Der von der belangten Behörde in der Gegenschrift in diesem Zusammenhang unternommene Versuch, der Liegenschaft der S. GmbH die Eigenschaft als einer Verwertung zugängliches Vermögen mit dem Hinweis auf Vorpfandrechte abzusprechen, wehrt die Verfahrensrüge auch nicht erfolgreich ab, weil der für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit eines angefochtenen Bescheides erforderliche Sachverhalt im Verwaltungsverfahren vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unter dem Prätext einer

Prüfung der Relevanz eines geltend gemachten Verfahrensmangels zu ermitteln und festzustellen ist.“

Die dem Berufungswerber zugesprochenen Kosten von 1.172,88 € wurden gemäß § 50 Abs. 1 der Bundeshaushaltsverordnung in Verbindung mit § 1438 ABGB mit den strittigen Haftungsschulden verrechnet. Das fortgesetzte Verfahren wurde auf Grund der Änderung der Zuständigkeit für die Erledigung abgabenbehördlicher Rechtsmittel beim Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt.

Im Vorhalt vom 6. Mai 2004, zugestellt am 13. Mai 2004, wurde dazu dem Berufungswerber Folgendes vorgehalten:

„Sie werden darauf hingewiesen, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 3. März 2003, 12 Se 34/03t ein Konkursantrag betreffend des Vermögens der Fa. S. mangels Kostendeckung abgewiesen wurde. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31. März 2004, Zl. 2003/13/0153 zum gegenständlichen Fall ausgeführt hat, erlauben vorweg allein die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen des Hauptschuldners und die Aufhebung des Konkurses die Feststellung der Uneinbringlichkeit der einem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben beim Hauptschuldner. Demnach steht die Uneinbringlichkeit der Haftungsschulden nunmehr fest, zumal nach aktuellem Grundbuchsstand die in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 25. Februar 1999 erwähnte Liegenschaft Li. nicht mehr im Eigentum der Hauptschulden ist.“

Folgende Abgabenschuldigkeiten, für die Sie mit dem angefochtenen Bescheid als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen wurden, haften bei der Fa. S. noch aus:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	2/96	15.308,97
Säumniszuschlag	1996	162,57
Körperschaftsteuer	04-06/96	272,52
Lohnsteuer	04/96	332,55
Dienstgeberbeitrag	04/96	108,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/96	11,63
Umsatzsteuer	03/96	15.081,39
Säumniszuschlag	1996	301,59
Dienstgeberbeitrag	05/1996	35,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/1996	3,78
Umsatzsteuer	04/1996	296,43
Pfändungsgebühr	1996	325,94
		32.241,70

In diesem Ausmaß beabsichtigt der unabhängige Finanzsenat im fortgesetzten Verfahren die Geltendmachung der Haftung, zumal – abgesehen vom unterlaufenen Verfahrensmangel im Berufungsverfahren vor der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich – die Entscheidungsgründe in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom

7. Jänner 1999, GZ. RV487/1-10/1999 beim vorliegenden Sachverhalt als plausibel erscheinen.

Ein Teil dieser Haftungsschulden wird durch die Verrechnung des Kostenersatzes auf Grund oa. des VwGH-Erkenntnisses getilgt. Diese Tilgung im Ausmaß von 1.172,88 € hat jedoch auf das Ausmaß der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger keinen Einfluss, da diese Tilgung nicht der Primärschuldnerin sondern Ihnen als Haftungsschuldner zuzurechnen ist.

In diesem Zusammenhang werden Sie darauf aufmerksam gemacht, dass die mit dem oa. VwGH-Erkenntnis aufgehobene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 7. Jänner 1999, GZ. RV487/1-10/1999, im fortgesetzten Verfahren den Charakter eines Vorhaltes hat. Ihnen wird Gelegenheit gegeben, zu den in dieser Berufungsentscheidung angesprochenen unaufgeklärten Umständen wie insbesondere die Gleichbehandlung der Gläubiger mit den vorhandenen Mitteln und die Darlegung Ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse Stellung zu nehmen.

Zur Stellungnahme wird eine Frist von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens eingeräumt.“

Eine Stellungnahme zum Vorhalt vom 6. Mai 2004 ist nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 44 der Jurisdiktionsnorm (JN) lautet:

„(1) Ist für eine zur nichtstreitigen Gerichtsbarkeit gehörige Rechtssache, ferner im Exekutionsverfahren, im Verfahren bei Erlassung einstweiliger Verfügungen sowie im Konkursverfahren ein anderes als das angerufene Gericht sachlich oder örtlich zuständig, so hat letzteres seine Unzuständigkeit in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen oder auf Antrag durch Beschuß auszusprechen und, sofern ihm die Bestimmung des zuständigen Gerichts nach den Verhältnissen des einzelnen Falles möglich ist, die Rechtssache an das örtlich oder sachlich zuständige Gericht zu überweisen.

(2) Von diesem ohne vorhergehende mündliche Verhandlung zu fassenden Überweisungsbeschuß sind die Parteien durch das Gericht zu verständigen, an das die Sache überwiesen worden ist.

(3) Das Gericht, welches seine Unzuständigkeit ausgesprochen hat, ohne einen Überweisungsbeschuß zu fassen, kann bis zum Eintritt der Rechtskraft jenes Ausspruches alle zur Wahrung öffentlicher Interessen oder zur Sicherung der Parteien oder des Zweckes des Verfahrens nötigen Verfügungen treffen.“

Aus § 44 Abs. 3 JN ergibt sich, dass das Gericht, welches seine Unzuständigkeit ausgesprochen hat, ohne einen Überweisungsbeschuß zu fassen, bis zum Eintritt der Rechtskraft jenes Ausspruches alle zur Wahrung öffentlicher Interessen oder zur Sicherung der Parteien oder des Zweckes des Verfahrens nötigen Verfügungen treffen kann (vgl. OGH 25. 4. 1995, 4 Ob 530/95). Demnach bleibt die Bestellung eines Masseverwalters im Schuldenregulierungsverfahren bis zur Rechtskraft des Beschlusses über die Zurückweisung des Antrages auf Durchführung eines Schuldenregulierungsverfahrens mangels örtlicher Zuständigkeit aufrecht. Bescheide, die an den bestellten Masseverwalter ergangen sind, sind daher wirksam, sofern diese dem Masseverwalter vor Rechtskraft des Beschlusses, mit dem örtliche Unzuständigkeit ausgesprochen wurde, zugestellt wurden. Im gegenständlichen Fall wurde der angefochtene Bescheid zwar nach Erlassung des Beschlusses des Bezirksgerichtes

Linz-Land vom 23. Juli 1996, 12 S 21/96b, jedoch vor dessen Rechtskraft dem Masseverwalter zugestellt, so dass dieser wirksam ergangen ist.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die Berufungsfrist betreffend den angefochtenen Bescheid mit Bescheid vom 20. November 1996 verlängert, obwohl die Berufungsfrist bereits abgelaufen war. Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist wurde dann die gegenständliche Berufung eingebbracht. Derartige Fristverlängerungsbescheide sind auch dann wirksam, wenn sie rechtswidrig sind. Dies gilt auch dann, wenn einem erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gestellten Fristverlängerungsantrag entsprochen wird (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 245 Tz. 23). Die gegenständliche Berufung ist daher zulässig.

Gemäß § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (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 eingebbracht 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 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, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Uneinbringlichkeit von Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin steht fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 3. März 2003, 12 Se 34/03t ein Konkursantrag betreffend des Vermögens der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung abgewiesen wurde. Außerdem hat sich der Berufungswerber im fortgesetzten Verfahren zu dieser Frage nicht weiter geäußert. Unbestritten ist ferner, dass der Berufungswerber seit 13. April 1996 Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Voraussetzung für die Haftungsanspruchnahme nach § 9 BAO ist weiters die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Da nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftung führen kann, sind Versäumnisse oder FehlDispositionen im allgemeinen Wirtschaftsbetrieb unbeachtlich. Für das Haftungsverfahren ist nur entscheidend, ob der Vertreter bei oder nach Fälligkeit einer Abgabenverbindlichkeit Mittel zur Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung hatte und ob er für die (anteilige) Abgabentilgung Sorge getragen hat oder nicht (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 120).

Den Berufungswerber traf vor allem die Pflicht, für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Primärschuldnerin anfallenden Abgaben Sorge zu tragen. Diese dem Vertreter auferlegte Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben ist wohl auf die seiner Verwaltung obliegenden Mittel eingeschränkt. Er hat also für die Tilgung der Abgaben aus den ihm zur Verfügung stehenden Mittel zu sorgen. Stehen ausreichende Mittel zur Befriedigung aller offenen Verbindlichkeiten nicht zur Verfügung, so sind die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten zu verwenden. Der Vertreter darf dabei den Abgabengläubiger gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligen, indem er andere Forderungen voll oder in einem verhältnismäßig höheren Ausmaß befriedigt. Sind also Geldmittel vorhanden, reichen diese aber nicht zur Deckung aller Fälligkeiten aus, müssen - damit dem einzuhaltenden Gleichbehandlungsgebot entsprochen wird - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden. Eine andere betragsmäßig oder zeitlich abgabennachteilige Rangordnung bei der Tilgung bedeutet eine Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO (vgl. dazu *Stoll*, a.a.O., 121 f.).

In der Stellungnahme vom 17. Dezember 1996 wurde ausgeführt, dass in der Zeit vom 16. April 1996 bis 22. April 1996 (in welcher der Berufungswerber bereits Geschäftsführer war) auf dem Konto der Hausbank insgesamt rund 250.000,00 S eingegangen waren. Es wurde zwar detailliert aufgegliedert, wie diese Mittel verwendet wurden, jedoch war den Ausführungen nicht zu entnehmen, ob dabei alle Gläubiger anteilig befriedigt wurden.

Darauf wurde der Berufungswerber in einem neuerlichen Vorhalt des Finanzamtes vom 30. Dezember 1996 ausdrücklich hingewiesen und aufgefordert, die Höhe der aushaftenden Forderungen der einzelnen Gläubiger zum Zeitpunkt der getätigten Überweisungen darzustellen. Die Einreichung von Kreditorenlisten wurde nicht verlangt. Auch der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, zu den in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 7. Jänner 1999, GZ. RV 487/1-10/1999 angesprochenen unaufgeklärten Umständen wie insbesondere die Gleichbehandlung der Gläubiger mit den vorhandenen Mitteln und den wirtschaftlichen Verhältnissen eine Stellungnahme abzugeben, wurde nicht entsprochen. Die behauptete Gleichbehandlung aller Gläubiger bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel ist somit nicht glaubhaft gemacht worden. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 4. 3.

2004, 2000/14/0015). Schon aus diesem Grund ist die Geltendmachung der Haftung für die im Spruch angeführten Abgaben zulässig.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 9 Tz. 10). Da der Berufungswerber zum Zeitpunkt der Fälligkeit der strittigen Abgabenschuldigkeiten alleiniger Geschäftsführer der GmbH war, war er für deren Entrichtung allein verantwortlich. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Abgaben teilweise vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit entstanden sind. Dass er keine Kenntnis über diese Abgabenschuldigkeiten hatte, wurde nicht behauptet.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ist auf die Bestimmung des § 78 EStG 1988 zu verweisen. Reichen die Mittel zur vollen Auszahlung der vereinbarten Löhne und der Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht aus, so sind die zur Auszahlung gelangenden Löhne so weit zu vermindern, dass diese und die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den zur Verfügung stehenden Mitteln Deckung finden können. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer kann daher mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als unverschuldet Pflichtverletzung gewertet werden (vgl. *Stoll*, a.a.O., 129).

Dem Einwand des Berufungswerbers, seitens der ehemaligen Geschäftsführerin seien die entsprechenden Überweisungsaufträge (betreffend die zum 15. April 1996 und 15. Mai 1996 fälligen Abgaben) an die Bank übermittelt worden und er habe aber keinen Einfluss darauf gehabt, dass die Bank trotz vorheriger erheblicher Eingänge keine Überweisungen mehr vorgenommen habe, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten (dazu gehört auch die Gleichbehandlung aller Gläubiger bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel) durch dritte Personen (z.B. die Hausbank) behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen, oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden, andernfalls ihm ein Verschulden im Sinne des § 9 BAO zur Last liegt (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 9 Tz. 17).

In der Stellungnahme vom 30. Jänner 1997 wurde das Vorliegen einer Forderungszession zu Gunsten der Hausbank zwar bestritten. In der Berufung wurde war jedoch ausgeführt, dass die Einnahmen bei der Bank "eingelegt werden mussten", so dass "eine nachträgliche Verfügung nur im Einvernehmen mit der Bank möglich" gewesen sei. Dem Berufungswerber fehlte somit jeder Handlungsspielraum hinsichtlich der Abstattung der Schuldigkeiten

gegenüber der Abgabenbehörde. Gegenüber der Hausbank bestand daher bereits ein derartiges Abhängigkeitsverhältnis, dass dem Berufungswerber die freie Verfügung über die vorhandenen und eingehenden Mittel entzogen war. Auch aus diesem Grund wäre es am Berufungswerber gelegen, diese Behinderung entweder umgehend abzustellen oder als Geschäftsführer auszuscheiden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese "knebelnde Vereinbarung" mit der Bank allenfalls bereits von der vormaligen Geschäftsführerin eingegangen worden war. Diesfalls hätte der Berufungswerber die Funktion als Geschäftsführer gar nicht antreten dürfen, da er – spätestens bei der Einflussnahme der Bank auf die Durchführung der Überweisungsaufträge - erkennen hätte müssen, dass ihm die Beachtung der abgabenrechtlichen Pflichten mangels freier Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht möglich sein würde.

Insgesamt gesehen war daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. In diesem Fall spricht aber auch eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29. 5. 1996, 95/13/0236). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei" beizumessen, der Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" meint das "öffentliche Anliegen an der Einhebung der Abgaben". Auch in diesem Zusammenhang ist die fortgesetzte Vernachlässigung der den Berufungswerber als Vertreter der Primärschuldnerin treffenden Zahlungspflichten gegenüber der Abgabenbehörde, bzw. der Umstand bedeutsam, dass bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel das Gleichbehandlungsgebot nicht beachtet wurde. Im Rahmen der Ermessensübung wäre zwar grundsätzlich auch auf die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Haftungsschuldners Bedacht zu nehmen. Einer Erhebung derselben hat sich der Berufungswerber jedoch beharrlich entzogen. Den wiederholten Vorladungen seitens des Finanzamtes wurde nicht entsprochen. Auch die Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen, hat der Berufungswerber ignoriert. Damit ist dem Interesse des Finanzamtes an der Geltendmachung der Haftung der Vorzug zu geben, zumal vom Berufungswerber keine Billigkeitsgründe aufgezeigt wurden, die gegen eine Haftungsinanspruchnahme sprechen.

Linz, am 19. Oktober 2004