

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JS, vertreten durch HP, gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau vom 21. August 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 10.599,14 anstatt € 26.288,78 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsbescheid vom 21. August 2003 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH im Ausmaß von € 26.288,78 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass eine Begründung, die sich hinsichtlich des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes mit der Verweisung auf den nur den reinen Gesetzeswortlaut enthaltenden Spruch beschränke, sowie in weiterer Folge bloße Vermutungen bzw. Behauptungen erstellt würden, ohne hiefür entsprechende Nachweise zu erbringen, und aus der sich infolge dessen nicht entnehmen lasse, auf Grund welcher als erwiesen angenommenen Sachverhaltsannahmen das Finanzamt zum angefochtenen Haftungsbescheid gelangt sei, unzulänglich sei.

Das Finanzamt übersehe, dass nach ständiger höchstgerichtlicher Judikatur die Uneinbringlichkeit der Abgaben erst mit dem Zeitpunkt feststehe, wenn der Konkurs über das Vermögen der GmbH mangels eines die Verfahrenskosten deckenden Vermögens aufgehoben

werde. Wesentlich sei somit nicht die Konkursöffnung, sondern dessen Endigung. Aus der Konkursöffnung ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Den ständigen Berichten des Masseverwalters, insbesondere dem 3. Bericht vom 25. Juni 2003 sei sehr wohl zu entnehmen, dass die Konkursgläubiger unter Berücksichtigung der bisher anerkannten Konkursforderungen mit einer jedenfalls positiven Quotenzuteilung rechnen könnten. Neben dem nicht unbeträchtlichen Inventar sei überdies der Verkauf der Betriebsliegenschaft beabsichtigt. Zumal gute Aussicht bestehe, bisher uneinbringliche offene Rechnungen doch noch einbringlich zu machen bzw. eine Vielzahl von offenen Konkursforderungen von Seiten des Masseverwalters erfolgreich bestritten würden, könne keinesfalls davon die Rede sein, dass im Hinblick auf die Liquiditätslage der S-GmbH in Wirklichkeit absolute Zahlungsunfähigkeit vorliege.

Selbst wenn man der Auffassung des Finanzamtes folge, wonach der gegenständliche Abgabenzurückstand bei der Gesellschaft eben doch nicht einbringlich sei, sei für den weiteren Standpunkt des Finanzamtes nichts gewonnen. Der maßgebende Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob die GmbH die zur Abgabenzurichtung notwendigen Mittel zur Verfügung gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben der Zeitpunkt, zu dem die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung und Einbehaltung abzuführen gewesen wären, bei der Umsatzsteuer also der Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Entscheidend für die Frage, ob und in welchem Umfang der Bw. zur Haftung herangezogen werden könne, sei demnach, ob der Bw. bei oder nach Fälligkeit der Abgaben Mittel zur Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt habe und ob der Bw. für die Abgabentilgung Sorge getragen habe. Die Behörde behauptete im angefochtenen Bescheid, dass nach den Feststellungen der Vollstreckungsstelle dieser Rückstand bei der Gesellschaft nicht einbringlich sei. Am 7. August 2003 habe der Bw. das Formblatt „Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners“ ausgefüllt und unterfertigt. In seinem Schreiben vom 7. August 2003 habe der Bw. darauf ausdrücklich hingewiesen. Wenn aber die Behörde selbst behauptete, dass die nicht abgeführt Abgabe bei der S-GmbH auch schon im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit uneinbringlich gewesen sei, nach ihren Feststellungen also schon mit 7. August 2003, so schließe dies die Annahme einer Pflichtverletzung des Geschäftsführers nach der herrschenden Lehre geradezu aus. Im Übrigen möchte der Bw. betonen, dass er bei der S-GmbH seiner Verpflichtung, die Abgaben aus Mittel der Verwaltung zu entrichten, stets nachgekommen sei, insbesondere habe der Bw. die notwendigen Meldungsvorschriften

eingehalten und bei längerem Verzug um Ratenzahlung angesucht, welche von Seiten des Finanzamtes auch genehmigt worden seien.

Für die Umsatzsteuervoranmeldungen 7/2002, 8/2002 und 9/2002 seien im September/Oktober 2002 bereits korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen vorhanden gewesen, welche aber auf Grund der Konkursöffnung nicht mehr zur Einsendung gelangt seien, sodass diese durch den Masseverwalter hätten nachgesendet werden müssen.

Im Jahr 2002 sei es bereits zunehmend zu Zahlungsstockungen gekommen. Den Buchhaltungsunterlagen sei zu entnehmen, dass mit dem Finanzamt, der Gebietskrankenkasse und der Bauarbeiterurlaubskasse Ratenvereinbarungen abgeschlossen worden seien. Schon zum damaligen Zeitpunkt sei es dem Bw. gerade darauf angekommen, dass kein Gläubiger auch nur in irgendeiner Hinsicht von ihm benachteiligt werde. Nachdem es im Juli 2002 trotzdem zu ersten Pfändungen und ernsten Zahlungsanständen gekommen sei, habe sich der drohende Konkurs zu jenem Zeitpunkt bereits abgezeichnet. Der Bw. habe daher die W-OEG als Maßnahme zum sorgfältigem Umgang der finanziellen Lage der S-GmbH mit der Sanierung bzw. der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens betraut und habe somit zu dieser Zeit die steuerlichen Agenden nicht mehr selbst wahrgenommen. Hinsichtlich der sorgfältigen Auswahl der betreffenden Mitarbeiter der W-OEG möchte der Bw. anmerken, dass der Bw. dieses Unternehmen schon länger gekannt habe und als äußerst seriös einzustufen gewusst habe. Trotzdem habe der Bw. ständig Kontakt mit dem Unternehmen gehalten und sich über jeden Schritt informieren lassen. Konkret sei bereits Oktober 2002, nachdem schon vorher alle notwendigen Unterlagen herbeigeschafft worden seien, mit der Einleitung eines Insolvenzverfahrens begonnen worden, nachdem auch sämtliche Gehälter seiner Angestellten nicht mehr zur Auszahlung gelangt seien. Ausdrücklich möchte der Bw. zudem darauf hinweisen, dass die W-OEG im November 2002 nach eingehender Überprüfung und Auswertung aller Unterlagen des Rechnungswesens einen Insolvenzantrag an Herrn DP zur Einreichung weitergeleitet habe, welcher diesen dann im Dezember 2002 dem Gericht überreicht habe, sodass daher die Umsatzsteuervorauszahlungen für 9/2002 und 10/2002 vom Bw. gar nicht mehr zur Erledigung hätten gebracht werden dürfen.

Aus rechtlichen Gründen hätte der Bw. aber schon ab dem Zeitpunkt der Verpflichtung zur Konkursanmeldung als Geschäftsführer gemäß § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG keine Zahlungen mehr leisten und gemäß § 159 Abs. 1 Z 2 StGB keine neuen Schulden eingehen oder Sicherheiten bestellen dürfen. Da dem Bw. somit zum vorliegenden Zeitraum Juli bis Oktober 2002 die Disposition über das Vermögen der GmbH entzogen worden sei, die GmbH nunmehr vom Masseverwalter als gesetzlichem Vertreter vertreten werde, könne der Bw. auch nicht nachweisen, wie weit und in welcher Höhe die erstellten Ausgangsrechnungen aus dem Zeitraum 7/2002 bis 10/2002 überhaupt einbringlich hätten gemacht werden können und

welche Beträge auf das Massekonto eingegangen seien, da damit auch die Umsatzsteuer seinerseits keiner Haftung unterliege.

Weiters sei die Auffassung des Finanzamtes unrichtig, dass der Bw. im Weg über die Geschäftsführerhaftung für die gesamten aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH im Ausmaß von € 26.288,28 zu haften hätte. Die Haftung nach § 9 BAO sei immer nur eine Quotenhaftung. Abgabenverbindlichkeiten, die erst nach Insolvenzeintritt entstanden seien, müssten nicht (wie andere Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftsgläubigern) voll befriedigt werden (im Weg über die Geschäftsführerhaftung). Der Bw. hätte schon a priori nur für jene Abgabenschuldigkeiten zu haften, die bei Berücksichtigung aller anderen Forderungen von dritter Seite an das Finanzamt hätten geleistet werden können, also für jene Beträge, die bei Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten an das Finanzamt zu zahlen gewesen wären. Zur Feststellung der Höhe der Haftung des Geschäftsführers habe sich die Verhältnisrechnung auf den gesamten Zeitraum zu erstrecken, in dem die noch unberichtigt aushaftenden Abgaben entstanden seien, für die der Geschäftsführer zur Haftung herangezogen werde.

Der bloße Vorwurf, der Bw. hätte den Gleichheitsgrundsatz verletzt, stelle eine lapidare Behauptung dar und sei nicht geeignet, dem Bw. deshalb automatisch ein Verschulden zu unterstellen, zumal der Bw. nachweislich nicht einmal diesen behaupteten Verstoß begangen habe. Gemäß § 25 Abs. 2 GmbHG hafteten die Geschäftsführer nur der Gesellschaft, nicht auch den Gesellschaftern oder den Gläubigern der Gesellschaft. Als Schaden sei jede Vermögensminderung der Gesellschaft anzusehen, auch wenn das Vermögen der Gesellschaft bereits durch Schulden aufgezehrt sei. In diesem Falle bestehe der Schaden in der Vergrößerung der Überschuldung. Der Geschäftsführer hafte der Gesellschaft gegenüber dafür, dass er bei seiner Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes (nicht Kaufmanns) angewendet habe, was nach der Rechtsansicht des OGH eine Milderung sein solle. Aus dem Anstellungsvertrag könnten sich weitere Pflichten ergeben.

Die Behörde werfe dem Bw. nunmehr vor, dass eine Generalabtretung der Forderungen an die CV bestanden habe, bestärke die Vermutung, dass schon damals eine Bevorzugung eines Gläubigers erfolgt sei. Somit habe der Bw. als Geschäftsführer der S-GmbH den Gleichheitsgrundsatz verletzt und schulhaft im Sinne des § 9 BAO gehandelt. Diese Rechtsmeinung sei nachweislich unrichtig. Aus der herrschenden höchstgerichtlichen Judikatur zum Gleichbehandlungsgrundsatz ergebe sich der unstrittige Rechtsstandpunkt, dass zwar in die Gleichbehandlungspflicht auch Zahlungen, die der Geschäftsführer für Bargeschäfte leiste, miteinbezogen würden, nicht hingegen Zahlungen zur vorzugsweisen Befriedigung besicherter Gläubiger. Dies sei aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 1981, 17/1977/79 zu entnehmen. In seinem Fall sei die Generalzession (zudem zu einem Zeitpunkt, als die gegenständlichen Abgabenschulden noch gar nicht fällig gewesen seien) insbesondere

aus dem Grund vorgenommen worden, da die Betriebsliegenschaft im Wesentlichen mit einer Höchstbetragshypothek zu Gunsten der CV in Höhe von S 5.400.000,00 (€ 392.433,00) und damit offenkundig weit über dem Wert belastet sei.

Dem Vorwurf des Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz aus dem Grunde, weil aus der Nichtanmeldung einer Forderung durch die EN laut Anmeldungsverzeichnis zu schließen sei, dass diese Forderung zur Gänze befriedigt worden sei, sei zu entgegnen, dass tatsächlich das vierte Quartal von der S-GmbH an die EN genauso wie andere Verbindlichkeiten nicht bezahlt worden sei. Bei der Endabrechnung habe sich jedoch dann auf Grund der Bezahlung der ersten drei Quartale ein Guthaben ergeben, sodass dann keine Verbindlichkeiten mehr bestanden hätten.

Hinsichtlich seines bisherigen Vorbringens, wonach die Löhne und Gehälter ab 8/2002 nicht mehr zur Auszahlung gelangt seien, verweise der Bw. der Vollständigkeit halber auf den Bericht der Masseverwalterin vom 11. Februar 2003, welchem zu entnehmen sei, dass sämtliche Dienstnehmer wegen rückständiger Löhne und Gehälter seit August 2002 mit Wirkung 6. Dezember 2002 den vorzeitigen Austritt erklärt hätten.

Der Bw. beantrage daher, seiner Berufung statzugeben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2003 brachte der Bw. ergänzend im Wesentlichen vor, dass es nicht richtig sei, dass mit dem Abschluss des Mantelzessionsvertrages vom 23. November 1999 ihm damit sämtliche Möglichkeiten als Geschäftsführer der S-GmbH genommen worden seien, Abgaben zu entrichten. Einerseits habe es lediglich eine Saldenliste gegeben, auf der nicht sämtliche Forderungen angeführt gewesen seien, womit eine Vielzahl von Forderungen bis Konkursöffnung zessionsfrei geblieben sei, zum anderen sei ein nicht unbeträchtlicher Teil der Zahlungseingänge über die Kassa bar abgewickelt worden und seien damit der S-GmbH darüber hinaus genügend an Geldmitteln zur Verfügung gestanden, um ihren Steuerpflichten nachzukommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

Unbestritten ist, dass dem Bw. als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 14. Juni 1991 bis zur Eröffnung des Konkurses mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 18. Dezember 2002 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin ergibt sich entsprechend dem Vorbringen des Bw. noch nicht zwingend aus der Konkurseröffnung, allerdings ist eine Uneinbringlichkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218) aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. Laut Mitteilung der Masseverwalterin vom 22. Juni 2006 befindet sich das Konkursverfahren im Endstadium, wobei die Konkursgläubiger mit einer Quote zwischen 3 und 4 % rechnen können. Da mit dieser Mitteilung die bereits mit Stellungnahme vom 25. Oktober 2005 abgegebene Prognose von rund 4 % bestätigt wird, ist somit von einer Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 4 % und einer Uneinbringlichkeit im Ausmaß von 96 % auszugehen.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. für die Zeit ab Juli 2002 mit dem Hinweis auf ernste Zahlungsanstände und erste Pfändungen zwar behauptet, doch hat er mit dieser allgemeinen

Behauptung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1996, 92/17/0083) keineswegs ausreichend konkret das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung dargetan, weil er konkrete Gründe hiefür nicht vorgebracht hat. Zudem relativierte der Bw. die in der Berufung aufgestellte Behauptung mit Eingabe vom 12. Dezember 2003, indem er vorbrachte, dass der S-GmbH genügend an Geldmitteln zur Verfügung gestanden seien, um ihren Steuerpflichten nachzukommen. Auch hätte der Bw. das Fehlen der Mittel im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zu deren vollständiger Entrichtung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) tauglich nur durch Darstellung eben auch der Einnahmensituation der Primärschuldnerin aufzeigen können. Infolge von regelmäßigen Zahlungen auf das Abgabenkonto der S-GmbH (17. Juli 2002: € 27.590,11, 16. August 2002: 27.092,10, 19. August 2002: € 18.231,62, 16. September 2002: € 956,84, 3. Oktober 2002: € 1.900,00), der Zusicherung im Zahlungserleicherungsansuchen vom 7. Oktober 2002, die künftig anfallenden Verbindlichkeiten pünktlich zur Zahlung zu bringen, und einer Überrechnung vom 11. Dezember 2002 in Höhe von € 10.228,65 auf das Abgabenkonto der S-GmbH ergeben sich auch aus der Aktenlage keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben erforderlichen Mittel, zumal dies auch durch die laut eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen in den Monaten August 2002 bis 18. Dezember 2002 erzielten Umsätzen von € 70.261,90, € 83.246,69, € 113.882,21, € 36.684,97 und € 720,80 bestätigt wird.

Abgesehen davon, dass das Erfordernis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Gesellschaft durch deren Vertreter sich nach dem zuvor zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erst als Folge des vom Vertreter im Haftungsverfahren darzutuenden Fehlens ausreichender Mittel zur Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten ergibt, stellt die bloße Behauptung, die (nicht) vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bw. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt.

Neben dem Hinweis auf die Ausführungen des Bw. in der Eingabe vom 12. Dezember 2003, wonach der S-GmbH trotz der abgeschlossenen Generalzession genügend an Geldmitteln zur Verfügung gestanden seien, um ihren Steuerpflichten nachzukommen, ist der eingewendeten Generalzession entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.1.1997, 96/15/0107) der Abschluss eines Zessionsvertrages - auch bei wirtschaftlich guter Lage - dem Vertreter der Körperschaft dann vorzuwerfen ist, 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, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird.

Auch der Einwand des Bw., er habe infolge Betrauung der W-OEG mit der Sanierung der S-GmbH ab Juli 2002 die steuerlichen Agenden nicht mehr selbst wahrgenommen, ist nicht geeignet, ein Verschulden des Bw. an der Pflichtverletzung auszuschließen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2002, 2002/15/0152) wird der verantwortliche Vertreter nicht von seiner Verantwortung befreit, wenn er seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 122 f, und Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, § 9 Tz 13, und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung). Der Bw. hat konkrete Umstände, aus denen sich ergäbe, dass ihm trotz pflichtgemäßer Überwachung der mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betrauten Person die Abgabengrückstände verborgen bleiben konnten, nicht behauptet.

Soweit der Bw. einwendet, dass er das Ausmaß der Einbringlichkeit der im Zeitraum 7/2002 bis 10/2002 erstellten Ausgangsrechnungen deshalb auch nicht nachweisen könne, ist dem zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen trifft, sodass er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 132, Tz. 9).

Dem Einwand des Bw., dass er aus rechtlichen Gründen schon ab dem Zeitpunkt der Verpflichtung zur Konkursanmeldung als Geschäftsführer gemäß § 25 Abs. 3 Z 2 GmbHG keine Zahlungen mehr leisten und gemäß § 159 Abs. 1 Z 2 StGB keine neuen Schulden eingehen oder Sicherheiten bestellen hätte dürfen, ist zu erwidern, dass Zahlungen zulässig sind, die auch nach dem kritischen Zeitpunkt mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind, wozu Zahlungen gehören, die erforderlich sind, um den

sofortigen Zusammenbruch der GmbH zu verhindern, wie etwa Steuerzahlungen (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht<sup>2</sup>, 341 f.). Auch zählen das – ohnehin nicht geforderte – Eingehen neuer Schulden bzw. Bestellen von Sicherheiten nicht zu den kridaträchtigen Handlungen des § 159 Abs. 5 StGB.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142) sind Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer dem Primärschuldner bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine - dem Haftenden gemäß § 248 BAO ermöglichte Berufung gegen den Abgabenbescheid - geltend zu machen. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden.

Dass das Finanzamt das Vorbringen des Bw. zur Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate August bis Oktober 2002 zum Anlass einer Bescheiderlassung genommen hat, kann der Aktenlage nicht entnommen werden. Das Vorbringen des Bw., wonach die Löhne und Gehälter ab 8/2002 nicht mehr zur Auszahlung gelangt seien, wird durch den Bericht der Masseverwalterin vom 11. Februar 2003, welchem zu entnehmen ist, dass sämtliche Dienstnehmer wegen rückständiger Löhne und Gehälter seit August 2002 mit Wirkung 6. Dezember 2002 den vorzeitigen Austritt erklärt haben, aber auch durch die von der Masseverwalterin mit dem Finanzamt durchgeführten Prüfungen bestätigt. Mangels entgegenstehender Feststellungen war der Berufung somit hinsichtlich dieser Abgaben stattzugeben.

Dem Einwand, dass für die Umsatzsteuervoranmeldungen 7/2002, 8/2002 und 9/2002 bereits im September/Oktober 2002 korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen vorhanden gewesen seien, welche aber auf Grund der Konkurseröffnung nicht mehr zur Einsendung gelangt seien, sodass diese durch den Masseverwalter hätten nachgesendet werden müssen, ist entgegenzuhalten, dass die Eröffnung des Konkurses erst mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 18. Dezember 2002 erfolgte, sodass bereits im September/Oktober 2002 korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen sehr wohl vom Bw. zu übermitteln waren. Abgesehen davon wird mit dieser nicht näher konkretisierten Behauptung nicht dargetan, dass die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen nicht in der geltend gemachten Höhe entstanden wären, zumal der Bw. auch etwa hinsichtlich der

Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 2002 laut Eingabe vom 6. August 2002 lediglich einen Betrag von € 21.592,89 anstatt € 32.650,89 gemeldet hat.

Die Haftung war somit auf die am 16. August 2002 und 15. November 2002 fälligen haftungsgegenständlichen Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer für das dritte und vierte Quartal 2002 in der laut Kontoabfrage vom 3. Juli 2006 aushaftenden Höhe von € 277,30 und € 436,09 und die am 16. September 2002, 15. Oktober 2002 und 15. November 2002 fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Juli bis September 2002 in der laut Kontoabfrage vom 3. Juli 2006 aushaftenden Höhe von € 1.904,43, € 6.022,35 und € 2.400,60 einzuschränken. Weiters war der sich somit ergebende Betrag in Höhe von € 11.040,77 um die Konkursquote von 4 % einzuschränken, sodass sich der haftungsgegenständliche Betrag auf insgesamt € 10.599,14 vermindert.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für Abgabenschuldigkeiten der S-GmbH im Ausmaß von € 10.599,14 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juli 2006