



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Keimel Baldauf Schnalzer Rechtsanwälte KEG, 8280 Fürstenfeld, Bismarckstraße 5, vom 21. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 21. Mai 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Haftungspflichtige wird gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für die folgenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der D.GmbH im Ausmaß von 200.091,11 € in Anspruch genommen:

Abgabe/Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag €
Umsatzsteuer 2002	17.06.2002	20.304,83
Umsatzsteuer 08/03	15.10.2003	10.898,53
Umsatzsteuer 10/03	15.12.2003	9.738,29
Umsatzsteuer 11/03	15.01.2004	2.385,76
Umsatzsteuer 01/04	15.03.2004	17.275,97
Umsatzsteuer 2004	15.06.2004	0,01
Umsatzsteuer 04/04	15.06.2004	9.956,94
Umsatzsteuer 05/04	15.07.2004	10.395,29
Umsatzsteuer 06/04	16.08.2004	9.893,54
Umsatzsteuer 07/04	15.09.2004	8.521,50
Umsatzsteuer 10/04	15.12.2004	9.446,97
Lohnsteuer 2002	15.01.2003	986,53
Dienstgeberbeitrag 2002	15.01.2003	939,25
Zuschlag zum DB 2002	15.01.2003	96,01
Lohnsteuer 2003	15.01.2004	1.010,05
Dienstgeberbeitrag 2003	15.01.2004	939,25
Zuschlag zum DB 2003	15.01.2004	96,01

Lohnsteuer 09/03	15.10.2003	2.840,30
Dienstgeberbeitrag 09/03	15.10.2003	1.188,92
Zuschlag zum DB 09/03	15.10.2003	121,53
Lohnsteuer 11/03	15.12.2003	3.918,63
Dienstgeberbeitrag 11/03	15.12.2003	2.182,97
Zuschlag zum DB 11/03	15.12.2003	223,15
Lohnsteuer 12/03	15.01.2004	2.818,91
Dienstgeberbeitrag 12/03	15.01.2004	1.244,77
Zuschlag zum DB 12/03	15.01.2004	127,24
Lohnsteuer 01/04	16.02.2004	4.701,82
Dienstgeberbeitrag 01/04	16.02.2004	1.490,00
Zuschlag zum DB 01/04	16.02.2004	145,69
Lohnsteuer 02/04	15.03.2004	4.253,05
Dienstgeberbeitrag 02/04	15.03.2004	1.432,63
Zuschlag zum DB 02/04	15.03.2004	140,08
Lohnsteuer 05/04	15.06.2004	4.282,84
Dienstgeberbeitrag 05/04	15.06.2004	1.454,94
Zuschlag zum DB 05/04	15.06.2004	142,26
Lohnsteuer 06/04	15.07.2004	4.245,16
Dienstgeberbeitrag 06/04	15.07.2004	2.542,60
Zuschlag zum DB 06/04	15.07.2004	248,61
Lohnsteuer 07/04	16.08.2004	3.566,21
Dienstgeberbeitrag 07/04	16.08.2004	1.383,76
Zuschlag zum DB 07/04	16.08.2004	135,30
Lohnsteuer 08/04	15.09.2004	4.437,23
Dienstgeberbeitrag 08/04	15.09.2004	1.587,62
Zuschlag zum DB 08/04	15.09.2004	155,23
Lohnsteuer 09/04	15.10.2004	3.728,70
Dienstgeberbeitrag 09/04	15.10.2004	1.420,05
Zuschlag zum DB 09/04	15.10.2004	138,85
Lohnsteuer 11/04	15.12.2004	6.889,76
Dienstgeberbeitrag 11/04	15.12.2004	3.495,70
Zuschlag zum DB 11/04	15.12.2004	341,80
Lohnsteuer 12/04	17.01.2005	2.978,92
Dienstgeberbeitrag 12/04	17.01.2005	1.265,00
Zuschlag zum DB 12/04	17.01.2005	123,69
Lohnsteuer 01-12/04	17.01.2005	7.420,93
Dienstgeberbeitrag 01-12/04	17.01.2005	875,99
Zuschlag zum DB 01-12/04	17.01.2005	85,66
Kammerumlage 07-09/03	17.11.2003	61,10
Kammerumlage 10-12/03	16.02.2004	43,96
Kammerumlage 01-03/04	17.05.2004	48,80
Verspätungszuschlag 06/03	28.05.2004	510,17
Verspätungszuschlag 05/04	06.10.2004	831,62
Verspätungszuschlag 07/04	15.11.2004	170,43
Säumniszuschlag 1 2003	16.10.2003	71,20
Säumniszuschlag 1 2003	17.11.2003	111,43
Säumniszuschlag 1 2003	17.12.2003	266,77
Säumniszuschlag 2 2003	17.12.2003	50,98
Säumniszuschlag 1 2003	16.01.2004	140,34
Säumniszuschlag 1 2003	16.01.2004	77,62
Säumniszuschlag 1 2003	23.02.2004	194,77

Säumniszuschlag 2 2003	23.02.2004	55,72
Säumniszuschlag 2 2003	16.03.2004	133,38
Säumniszuschlag 3 2003	16.03.2004	50,98
Säumniszuschlag 1 2004	16.03.2004	54,13
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	51,34
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	73,87
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	68,03
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	58,28
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	56,81
Säumniszuschlag 1 2003	21.05.2004	78,37
Säumniszuschlag 2 2003	21.05.2004	97,38
Säumniszuschlag 3 2003	21.05.2004	55,72
Säumniszuschlag 1 2004	21.05.2004	56,38
Säumniszuschlag 1 2004	21.05.2004	94,04
Säumniszuschlag 1 2004	21.05.2004	345,52
Säumniszuschlag 1 2004	21.05.2004	85,06
Säumniszuschlag 1 2003	17.06.2004	127,54
Säumniszuschlag 3 2003	17.06.2004	133,38
Säumniszuschlag 1 2004	17.06.2004	91,46
Säumniszuschlag 1 2004	17.06.2004	82,33
Säumniszuschlag 1 2004	17.06.2004	82,33
Säumniszuschlag 2 2003	19.07.2004	63,77
Säumniszuschlag 1 2004	19.07.2004	77,03
Säumniszuschlag 1 2004	19.07.2004	165,76
Säumniszuschlag 3 2003	16.08.2004	63,77
Säumniszuschlag 3 2003	16.08.2004	97,38
Säumniszuschlag 1 2004	16.08.2004	199,14
Säumniszuschlag 2 2004	16.08.2004	172,76
Säumniszuschlag 1 2002	16.09.2004	375,36
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	85,66
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	84,90
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	50,85
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	207,91
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	71,32
Säumniszuschlag 1 2004	18.10.2004	197,87
Säumniszuschlag 2 2004	18.11.2004	99,57
Säumniszuschlag 3 2004	18.11.2004	172,76
Säumniszuschlag 1 2004	16.12.2004	88,74
Säumniszuschlag 1 2004	16.12.2004	74,57
Säumniszuschlag 2 2004	16.12.2004	103,95
Säumniszuschlag 2 2002	17.01.2005	203,10
Säumniszuschlag 2 2004	17.01.2005	98,94
Säumniszuschlag 3 2004	16.03.2005	103,95
Säumniszuschlag 1 2005	16.03.2005	59,58
		200.091,11

## **Entscheidungsgründe**

RD war seit der mit Einbringungsvertrag vom 21. März 2001 errichteten, im Geschäftszweig Maschinen- und Werkzeugbau tätigen D.GmbH deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 5. April 2005 wurde über das Vermögen der D.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen geschlossen. Mit dem Beschluss vom 14. November 2006 wurde der Konkurs nach der Schlussverteilung durch die Masseverwalterin (Verteilungsquote 1,9 %) aufgehoben.

Im Vorhalt vom 6. Dezember 2006 forderte das Finanzamt Oststeiermark den Haftungspflichtigen auf, die gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der am Abgabenkonto der Danner GmbH uneinbringlich aushafteten Abgabenverbindlichkeiten in der Höhe von 269.009,27 € durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger darzulegen, sofern die D.GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht über ausreichende liquide Mittel zur Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten verfügt habe. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel anzugeben bzw. den auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen gegenüber zu stellen.

In einer Stellungnahme durch seinen Vertreter teilte RD dem Finanzamt am 29. Dezember 2006 mit, in der Aufstellung der Abgabenbehörde sei die im Konkurs der D.GmbH ausgeschüttete Quote offenkundig nicht berücksichtigt worden. Eine Konkretisierung im Sinne der Anforderung der Abgabenbehörde sei zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich, weil die Buchhaltungsunterlagen für ihn nicht greifbar seien. Er gehe aber davon aus, dass auf Grund der tristen finanzielle Situation der D.GmbH keine Benachteiligung der Abgabenbehörde erfolgt sei.

Mit dem Beschluss des Bezirksgerichtes Fürstenfeld vom 29. Jänner 2007, x-1, wurde über das Vermögen des RD das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und der Berufungswerber (= Bw.) zum Masseverwalter bestellt.

Mit dem an den Bw. als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren des RD ergangenen Haftungsbescheid vom 21. Mai 2007, nahm das Finanzamt Oststeiermark den Haftungspflichtigen gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 ff. BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 269.004,50 € in Anspruch und forderte ihn auf, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 7. Juli 2005 brachte der Bw. Folgendes vor:

Aus dem Haftungsbescheid ergebe sich nicht, ob die im Konkursverfahren der D.GmbH ausgeschüttete Quote von 1,9 % bereits berücksichtigt worden sei. Diese wäre jedenfalls aufzuschlüsseln.

Eine Haftung des Geschäftsführers sei nur bei schuldhafter Verkürzung von Abgabenschulden der Gesellschaft möglich. Eine solche sei von der Behörde nachzuweisen und entsprechend zu begründen, was im gegenständlichen Fall nicht geschehen sei. Die Behörde gehe im angefochtenen Bescheid nur davon aus, dass eine Verletzung der Geschäftsführerpflichten vorliege. Die Begründung des angefochtenen Bescheides lasse sich nicht unter einen haftungsbegründenden Tatbestand des § 9 BAO subsumieren.

Darüberhinaus werde auf die Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff. BAO hingewiesen, da im Haftungsbescheid Abgaben für das Jahr 2002 festgesetzt worden seien, die unter Berücksichtigung der dreijährigen Verjährungsfrist für Verbrauchsteuern sowie der fünfjährigen Verjährungsfrist für alle übrigen Abgaben zumindest teilweise verjährt seien.

Das Verfahren vor der Abgabenbehörde sei mangelhaft abgeführt worden, weil dem Masseverwalter keine Aufforderung zur Äußerung zugestellt worden sei. Bereits aus diesem Grund sei der Bescheid aufzuheben.

Nach Mitteilung des Gemeinschuldners seien alle Gläubiger gleich behandelt worden, sodass auch keine Benachteiligung der Abgabenbehörde bestehe.

Es werde beantragt, den Geschäftsführer Rudolf Danner sowie die Masseverwalterin der GmbH einzuvernehmen und den Haftungsbescheid aufzuheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, die im Insolvenzverfahren der D.GmbH ausbezahlte Quote sei, wie bereits im Vorhalt vom 6. Dezember 2006 und im Schreiben vom 11. Jänner 2007 (Fristerstreckung zur Stellungnahme hinsichtlich des Vorhaltes) ausgeführt worden sei, im Haftungsbescheid schuld mindernd berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der schuldhaften Verletzung der einem Vertreter einer GmbH obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten werde auf die rechtlichen Ausführungen im Vorhalt vom 6. Dezember 2006 verwiesen.

Zu einer Festsetzung von Abgaben sei es im Haftungsbescheid nicht gekommen, weshalb die Ausführungen über die Festsetzungsverjährung ins Leere gingen.

Mit dem Vorhalt vom 6. Dezember 2006 habe das Finanzamt dem zu diesem Zeitpunkt noch nicht im Konkurs befindlichen RD ausreichend Parteiengehör gewährt.

Die bloße Behauptung des RD, alle Gläubiger seien gleich behandelt worden, sei als Nachweis für die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht ausreichend.

Während eine Einvernahme des RD dessen Nachweisverpflichtung nicht ersetzen könne, sei eine Einvernahme der Masseverwalterin nicht zielführend, weil diese über die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens geschehenen Pflichtverletzungen des Geschäftsführers keine Auskünfte erteilen könne.

Daraufhin beantragte der Bw. in der Eingabe vom 9. Oktober 2007 ohne weitere Ausführungen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

*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.*

*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 § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.*

Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme sind somit das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Im gegenständlichen Fall sind die im Haftungsbescheid geltend

gemachten Abgabenverbindlichkeiten im Hinblick auf das abgeschlossene Konkursverfahren der D.GmbH in dem die Verteilungsquote von 1,9 % übersteigenden Ausmaß objektiv uneinbringlich.

Nach der Aktenlage wurde die von der Masseverwalterin am 2. April 2007 an das Finanzamt überwiesene Quotenausschüttung in der Höhe von 1.764,57 € gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenverbindlichkeiten der D.GmbH verrechnet (DB 2001 1.512,77 €, DZ 2000 25,59 €, DZ 2001 190,61 €, SZ 1 2002 30,83 €, Umsatzsteuer 2002 4,77 €). Eine Haftungsinanspruchnahme hinsichtlich der getilgten Abgabenschuldigkeiten erfolgte nicht.

Unbestritten ist, dass RD (alleiniger) handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt und gemäß § 9 BAO für die aushaftenden Abgaben der GmbH zur Haftung herangezogen werden kann. Eine Heranziehung zur Haftung kann allerdings nur für jene Zeiträume erfolgen, in denen er als Geschäftsführer der GmbH vertretungsbefugt und zur Bezahlung der Abgaben verpflichtet war, weil, wie bereits ausgeführt, die Stellung als Vertreter der GmbH Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person ist. Nach der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH war die vom Gericht bestellte Masseverwalterin für die finanziellen Belange der GmbH zuständig, weshalb RD nicht zur Haftung von Abgabenverbindlichkeiten herangezogen werden kann, die nach der Konkurseröffnung am 5. April 2005 fällig wurden (betrifft Umsatzsteuer 02/05 und 03/05, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-03/05 sowie Säumniszuschläge mit dem Fälligkeitstag nach dem 5. April 2005). Die Haftung des RD war daher auf die im Spruch angeführten Abgaben in der Höhe von 200.091,11 € einzuschränken.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung

der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218, mwN).

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 nicht der Abgabenbehörde, sondern dem Vertreter. Trotz Aufforderung der Abgabenbehörde vom 6. Dezember 2006, die liquiden Mittel sowie sämtliche Verbindlichkeiten der GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben bekannt zu geben und diese den auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen gegenüber zu stellen, blieb der Geschäftsführer bis dato einen Nachweis seiner Behauptung, die Abgabenverbindlichkeiten seien gegenüber anderen Verbindlichkeiten nicht benachteiligt worden, schuldig. Die nach der ständigen Judikatur einem Vertreter auferlegten Beweispflichten wurden seitens der Abgabenbehörde sowohl im Vorhalt vom 6. Dezember 2006 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 ausführlich dargelegt, ohne dass der Haftungspflichtige in der Berufung oder im Vorlageantrag auf diese Ausführungen eingegangen wäre.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet die Gleichbehandlungspflicht nicht eine gleiche bzw. bessere Behandlung der Abgabenverbindlichkeiten im gesamten Haftungszeitraum, sondern eine Gleichbehandlung der in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten *an ihren jeweiligen Fälligkeitstagen* gegenüber anderen Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt. Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer nur dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt.

Wenngleich die den Haftungspflichtigen treffende besondere Behauptungs- und Beweislast nicht überspannt und so ausgelegt werden kann, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (siehe auch VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Das bloße Vorbringen in der Berufung, eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO liege nicht vor und alle Gläubiger seien gleich behandelt worden, stellt kein derartiges konkretes Vorbringen dar.

Da der Vertreter den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht erbracht hat, kann ihm



die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, 25.1.1999, 97/17/0144, 20.4.1999, 94/14/0147).

Hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Lohnsteuer ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189) ist, wenn Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg 7038 F/1995, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet.

Dass dem Masseverwalter niemals eine Aufforderung zur Äußerung zugestellt wurde, ist einerseits aktenwidrig (der an den Masseverwalter ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 kommt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Wirkung eines Vorhaltes zu), andererseits ist dem (nun vom Masseverwalter gesetzlich vertreten) Geschäftsführer der Vorhalt vom 6. Dezember 2006 zu einem Zeitpunkt zugekommen, in dem das Konkursverfahren über ihn noch nicht eröffnet war (Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens am 29. Jänner 2007). Es ist weder erforderlich noch zweckmäßig, im Verfahren gesetzte Ermittlungsschritte für in das Verfahren eintretende Vertreter, die ohnehin von ihrem Recht auf Akteneinsicht Gebrauch machen können, zu wiederholen.

Den Anträgen auf Einvernahme des RD sowie der Masseverwalterin der D.GmbH in der Berufung vom 21. Juni 2007 kann ein Beweisthema nicht entnommen werden, weshalb auf die Beweisanträge nicht näher einzugehen ist.

Zum Einwand, im Haftungsbescheid seien zum Teil bereits verjährte Abgaben festgesetzt worden, ist auszuführen:

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<sup>2</sup>, § 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.

Nach § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 unterbrochen, wobei mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.10.1995, 91/13/0037 und 91/13/0038, ergangen im verstärkten Senat) unterbrechen Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Das bedeutet, dass auch Amtshandlungen gegenüber der Primärschuldnerin die Verjährung gegenüber dem Haftungspflichtigen unterbrechen.

Eine Unterbrechung der Verjährungsfrist muss im vorliegenden Fall aber gar nicht geprüft werden, weil bereits nach § 238 Abs. 1 BAO evident ist, dass eine Verjährung der Einhebung der haftungsrelevanten Abgaben nicht vorliegt. Der früheste Fälligkeitstag der in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten ist der 17. Juni 2002 (Umsatzsteuer 2002), sodass für diese Abgabe (und für alle weiteren Abgaben mit späteren Fälligkeitstagen) die fünfjährige Einhebungsverjährung erst am 31. Dezember 2007 und somit nach Erlassung des Haftungsbescheides abgelaufen wäre.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 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 Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im gegenständlichen Fall ist

unbestritten, dass die betreffenden Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass der Haftungsbetrag (zumindest zu einem Teil) im Schuldenregulierungsverfahren des RD eingebracht werden kann. Gründe, welche die Geltendmachung der Haftung für die Abgabenschulden der GmbH unbillig erscheinen ließen, sind weder aktenkundig noch wurden solche Gründe im Berufungsverfahren vorgebracht.

Aus der Buchungsabfrage der D.GmbH ist ersichtlich, dass der Vertreter die Selbstbemessungsabgaben monatelang nicht dem Finanzamt gemeldet und trotz hoher Abgabenrückstände lediglich im Fall von Vollstreckungsmaßnahmen des Finanzamtes unbedeutende Beträge entrichtet hat. Die Nichtentrichtung der Abgaben ist dem Bw. daher als damals verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Geschäftsführer als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Februar 2008