

GZ. RV/0316-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf den Betrag von 32.709,24 € eingeschränkt. Die Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen ist der unten stehenden Berechnung zu entnehmen.

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

Der Berufungswerber war seit 12. Oktober 1978 alleiniger selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X. GmbH.

Am 20. August 1998 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 21. August 2000 gemäß § 139 KO aufgehoben.

Mit Beschluss des Firmenbuchgerichtes vom 1. Dezember 2000 wurde die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen gemäß § 40 FBG gelöscht.

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2000 wurde der Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH im Gesamtausmaß von 570.286,28 S (41.444,32 €) zur Haftung herangezogen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling
Umsatzsteuer	1995	69.016,00
Umsatzsteuer	4/1997, 8 - 12/1997	159.462,28
Umsatzsteuer	1 - 4/1998	107.570,00
Lohnsteuer	10/1997 - 6/1998	137.383,00
Dienstgeberbeitrag	10/1997 – 6/1998	69.368,00
Dienstgeberzuschlag	10/1997 – 6/1998	10.163,00
Kammerumlage	7 - 12/1997	1.679,00
Verspätungszuschlag	1997	2.746,00
Exekutionsgebühren	1997, 1998	12.743,00
Barauslagenersatz	1997, 1998	156,00

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der X. GmbH im Hinblick auf die Bestimmung des § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben des Betriebes Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Abgabenschulden seien bei der primär-schuldnerischen Gesellschaft uneinbringlich.

In der sowohl gegen die Heranziehung zur Haftung als auch gegen den "Bescheid über die Abgabenansprüche im Ausmaß von gesamt S 570.286,28 mit Posteingang v. 6. 11. 2000" gerichteten Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Strafverfahren gegen den Berufungswerber wegen des Vergehens der fahrlässigen Krida eingestellt worden sei, weil der Berufungswerber die Zahlungsunfähigkeit der X. GmbH nicht fahrlässig herbeigeführt habe. Die X. GmbH, die bereits seit ihrer Gründung mit Schulden in Höhe von rund 1 Mio. S aus dem Konkurs des Vaters des Berufungswerbers konfrontiert gewesen sei, habe von Beginn an über kein "Geschäftsvermögen" verfügt. Sowohl das Finanzamt als auch die Tiroler Gebietskrankenkasse als auch ein Großteil der Lieferanten hätten es in Kenntnis der Überschuldung der X. GmbH unterlassen, den Betrieb „einzustellen bzw. rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen“. Diese Gläubiger hätten somit selbst die Fortführung eines „offensichtlichen Defizitbetriebes“ ermöglicht. Die Hausbank habe den „Neustart“ nur im eigenen Interesse befürwortet, indem sie für die anfangs gewährten Kredite überhöhte Zinsen verrechnet habe. Das Konkursverfahren hätte spätestens Ende 1988 eröffnet werden müssen, als der Bruder des Berufungswerbers ohne Rücksichtnahme auf den Betrieb „samt Kredit-Sicherstellungen, Befähigungsnachweis, Meisterbrief und Abfindung“ aus der Firma ausgeschieden sei. Der Berufungswerber, der die Meisterprüfung nicht bestanden habe, sei eigentlich nur als „Proforma-Geschäftsführer“ ohne Befähigungsnachweis eingeschritten. Eine diesbezügliche Nachsicht sei ihm von der Gewerbebehörde erst Ende 1997 erteilt worden, als das Schicksal der Gesellschaft durch die "Einstellung des Geldflusses" seitens der Hausbank bereits besiegt gewesen sei.

Entscheidend für den Zusammenbruch der X. GmbH sei die Insolvenz der Firma B. im Jahr 1994 gewesen, deren Zahlungsunfähigkeit zu einem Forderungsausfall von rund 800.000 S geführt habe. Zur Stabilisierung der stark beeinträchtigten Liquidität sei der von der Hausbank gewährte Kreditrahmen auf 1,4 Mio. S aufgestockt worden, wobei der Berufungswerber als Sicherheit das private Wohnhaus verpfändet habe. In den Folgejahren hätten weitere Kundeninsolvenzen zu zusätzlichen Forderungsausfällen mit einem Gesamtschaden von rund 400.000 S geführt, sodass der Berufungswerber kaum mehr über liquide Mittel zur Abgabenentrichtung verfügt habe. Der Berufungswerber und zum Teil auch seine Gattin hätten immer wieder auf ihre Gehälter verzichtet bzw. diese als Darlehen (neben weiteren Privatkrediten) der X. GmbH zur Verfügung gestellt. Da die Hausbank im Herbst 1997 sämtliche Zahlungen eingestellt habe, seien Anfang 1998 sämtliche Geldflüsse versiegt. Für den "kompletten Zahlungsausfall" sei auch die schlechte Zahlungsmoral mehrerer Kunden (zB Firma S.) ausschlag-

gebend gewesen, die Forderungen von rund 779.000 S erst nach Exekutionsandrohung durch den Masseverwalter beglichen hätten.

Der Berufungswerber habe sich immer wieder mit dem Gedanken getragen, selbst einen Konkursantrag zu stellen, dies aber aus Rücksicht auf die Firmenbelegschaft und seine eigene Familie unterlassen. Hinzu sei noch gekommen, dass der Mietvertrag für die Betriebsliegenschaft ausgelaufen und nicht mehr verlängert worden sei.

Der Berufungswerber beziehe derzeit eine geringfügige Invalidenrente. Er habe kein Vermögen, sondern „jede Menge“ Schulden, sodass er außerstande sei, die Haftungsschuld zu erfüllen.

Da der Berufungswerber bis zuletzt für die Bezahlung der Steuern, Sozialversicherungsbeiträge und Löhne - soweit möglich - Sorge getragen habe, könne von einer Uneinbringlichkeit als Folge einer schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten keine Rede sein. Der Berufungswerber sei insbesondere seiner Verpflichtung nachgekommen, dem Finanzamt jeweils mitzuteilen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht nicht möglich war. Das Finanzamt habe immer wieder kulanten Zahlungslösungen in Form von Rentenvereinbarungen und Barzahlungen zugestimmt. Anfang 1998 sei der Fortbestand der X. GmbH ermöglicht worden, indem das Finanzamt den Vorschlag des Berufungswerbers, die offenen Beträge aus der Schlussrechnung an die Firma N. direkt auf das Abgabenkonto der GmbH zu überweisen, angenommen habe.

Was die Abgabenansprüche als solche betreffe, sei der Rückstand an Umsatzsteuer 1995 (69.016 S) für den Berufungswerber nicht verständlich, weil die in den Folgejahren geleisteten Zahlungen längst zur Tilgung dieses Betrages hätten verwendet werden können. Auf der in Kopie beigeschlossenen letzten Saldenliste der X. GmbH sei ein Steuerguthaben von rund 143.000 S ausgewiesen, das mit den Haftungsschulden zu verrechnen sei. Auch habe der Masseverwalter diverse „Direktzahlungen“ geleistet, wobei insbesondere die Konkursquote von der Haftungsschuld in Abzug zu bringen wäre. Der Berufungswerber beantrage die Übermittlung einer „Saldenliste der Aus- und Eingänge“ ab dem 1. Jänner 1988 bis zur Konkursaufhebung sowie Unterlagen über die "Abschlussprüfung" beim Masseverwalter.

In weiterer Folge richtete das Finanzamt an den Berufungswerber das Ergänzungsersuchen vom 14. Dezember 2000, mit dem es um Mitteilung ersuchte, ob im Jahr 1995 bzw. im Zeitraum Jänner 1997 bis zur Konkurseröffnung noch liquide Mittel zur Abgabenentrichtung vorhanden waren, ob in dieser Zeit noch Gläubiger befriedigt wurden und weiters, ob der Abgabengläubiger schlechter als die übrigen Gläubiger behandelt wurde. Gleichzeitig erging die

Aufforderung, für den gegenständlichen Zeitraum eine Aufstellung sämtlicher Zahlungen an die Gläubiger der X. GmbH vorzulegen, und zwar einschließlich der Namen und Anschriften, der Höhe der jeweiligen Zahlungen und der zum jeweiligen Zahlungszeitpunkt offenen Gläubigerforderungen. Zur Nachweisführung wurde dem Berufungswerber die Vorlage der diesbezüglichen Bank- und Kontoauszüge samt Kassabüchern aufgetragen. Dem Ergänzungsersuchen war auch eine Aufstellung der Buchungen auf dem Abgabenkonto der X. GmbH für den in der Berufung angesprochenen Zeitraum beigeschlossen.

Dieses Ersuchen wurde mit dem Schreiben vom 29. Jänner 2001 dahingehend beantwortet, dass die Liquidität der X. GmbH in den Jahren 1994/1995 durch eine Kreditaufstockung zumindest vorübergehend gesichert gewesen sei und die "gegenständlichen Abgaben" entrichtet worden seien. Aus der dem Berufungswerber übermittelten Darstellung der Buchungen auf dem Abgabenkonto der X. GmbH gehe hervor, dass der Abgabenzustand zum 15. Februar 1996 lediglich 3.828 S betragen habe.

Die Umsatzsteuernachforderung für 1995 (69.016 S) sei erst am 14. November 1997, also zu einem Zeitpunkt vorgeschrieben worden, als kein Gläubiger mehr befriedigt worden sei, weil die Hausbank „den Geldhahn erneut zugedreht“ habe.

Die X. GmbH habe Anfang 1997 nur mehr über begrenzte liquide Mittel zur Abgabenentrichtung verfügt und diese entsprechend eingesetzt. Da an andere Gläubiger schon lange keine Zahlungen mehr erfolgt seien, könne dem Berufungswerber keine Verletzung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung vorgeworfen werden.

Ein Nachweis hiefür anhand von Originalbelegen sei allerdings nicht möglich, weil sämtliche Buchhaltungsordner für diesen Zeitraum unauffindbar seien. Die Geschäftsunterlagen der X. GmbH seien wahrscheinlich bei der gerichtlichen Räumung der Betriebsliegenschaft zusammen mit dem Inventar bei der Spedition W. deponiert und nach dem Verkauf der Masse in Bausch und Bogen weggeworfen worden.

Aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der X. GmbH sei jedoch ersichtlich, dass der Abgabengläubiger gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, zumal sich die Konkursforderungen der Abgabenbehörde und der Gebietskrankenkasse auf insgesamt 2 Mio. S, jene der übrigen Konkursgläubiger aber auf 5 Mio. S belaufen hätten. Bei der Durchsicht des Konkursaktes in der Kanzlei des Masseverwalters sei dieser aufgrund des umfassenden "Gläubiger-Forderungskataloges" zur Ansicht gelangt, dass eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers gegeben sei. Die vom Finanzamt geforderten Angaben (Namen und Anschriften der Gläubiger, jeweiliger Zeitpunkt der "Zahlungsaufforderung", offene Forde-

rungsbeträge in Höhe der jeweiligen Rechnungsbeträge) seien aus dem Anmeldungsverzeichnis ersichtlich. Zudem habe beim Masseverwalter eine abgabenbehördliche Prüfung der X. GmbH stattgefunden, weshalb dem Finanzamt „das Verhältnis der durchgeföhrten Zahlungen in Bezug auf die Gleichbehandlung“ bekannt sein müsse.

Mit dem aufgestockten Kredit der Hausbank im Zeitraum 1994/1995 sowie den Privatkrediten und "Bausparkassendarlehen 1995 und 1996" seien vorrangig das Finanzamt, die Gebietskrankenkasse sowie die Lohnforderungen der Arbeiter befriedigt worden, "zu den Zeitpunkten der Kredit- bzw. Darlehensgewährungen auch die Lieferanten".

Der Kredit der Hausbank sei in den Jahren 1991 und 1992 um jeweils 300.000 S und im Zeitraum 1994/1995 um weitere 400.000 S aufgestockt worden. Die dem Berufungswerber und seiner Ehegattin zugezählten Bauspardarlehen hätten sich auf jeweils 180.000 S belaufen. Die der X. GmbH durch Gehaltsrückstellungen gewährten Privatdarlehen seien bis Mitte 1996 auf 230.270 S (Berufungswerber) und 163.800 S (Ehegattin) angewachsen.

In den Monaten Oktober 1997 bis Juni 1998 seien die Löhne der Arbeiter nur noch zum Teil ausbezahlt worden, während an den Berufungswerber und seine Ehegattin keine Gehaltszahlungen mehr erfolgt seien. Die Höhe der offenen Lohnansprüche sei dem Anmeldungsverzeichnis (ON 6, 7, 8, 10, 26, 33, 37, 48, 57) zu entnehmen, das vom Masseverwalter jederzeit zur Verfügung gestellt werde.

Die Vereinbarung mit dem Finanzamt, die Zahlungseingänge von der Firma N. in Höhe von insgesamt 499.779, 59 S direkt auf das Abgabenkonto der X. GmbH überweisen zu lassen, sei zu einem Zeitpunkt getroffen worden, als „schon lange keine anderweitigen Zahlungen an irgendjemand anderen möglich waren“. Dies zeige, dass der Abgabengläubiger nicht nur nicht benachteiligt, sondern „zu 100%“ bevorzugt worden sei.

Die ab 1. Juli 1998 fällig gewordenen Steuerschulden könnten nicht anerkannt werden, weil der Betrieb ab diesem gerichtlichen Räumungsdatum nicht mehr existent gewesen sei. Die haftungsgegenständlichen Exekutionsgebühren (12.743 S) wären "vor der Quotenverteilung" aus dem Massevermögen zu begleichen gewesen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 2002 teilweise Folge, indem es die im Konkurs der X. GmbH ausgeschüttete Quote (4,86 %) von den Haftungsschulden laut angefochtenem Bescheid in Abzug brachte, wodurch die Haftungsanspruchnahme auf den Betrag von 39.504,73 € eingeschränkt wurde:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	1995	65.786,05	4.780,86
Umsatzsteuer	4/1997, 8 – 12 /1997	151.999,45	11.046,23
Umsatzsteuer	1 – 4/1998	102.535,72	7.451,56
Lohnsteuer	10/1997 – 6/1998	130.953,48	9.516,76
Dienstgeberbeitrag	10/1997 – 6/1998	66.121,58	4.805,24
Dienstgeberzuschlag	10/1997 – 6/1998	9.687,37	704,01
Kammerumlage	7 – 12/1997	1.600,42	116,31
Verspätungszuschlag	1997	2.617,49	190,22
Exekutionsgebühren	1997, 1998	12.146,63	882,73
Barauslagenersatz	1997, 1998	148,70	<u>10,81</u>
Summe			39.504,73

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass es für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO ohne Bedeutung sei, ob den Berufungswerber ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der X. GmbH treffe. Das freisprechende Urteil im Strafverfahren wegen des Verdachts der fahrlässigen Krida stünde der Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen. Der Vorwurf, die Abgabenbehörde habe es verabsäumt, einen Konkursantrag zu stellen, gehe ins Leere. Der Berufungswerber sei nicht „pro forma“ Geschäftsführer, sondern seit dem 12. Oktober 1978 im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der X. GmbH eingetragen gewesen. Dem Ersuchen vom 14. Dezember 2000, für den haftungsrelevanten Zeitraum eine Aufstellung der an die Gläubiger der X. GmbH geleisteten Zahlungen einschließlich der offenen Forderungen vorzulegen, sei nicht entsprochen worden. Die angeforderten Bankbelege, Kontoauszüge und Kassabücher seien nicht vorgelegt worden. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der Berufungswerber das Fehlen ausreichender Mittel. Der Berufungswerber hätte nur dann eine Einschränkung der Haftung erlangt, wenn er den Nachweis erbracht hätte, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich

geworden wäre. Im Streitfall stünde fest, dass dem Berufungswerber Geldmittel zur Verfügung gestanden seien, weil mehr als die Hälfte der Haftungssumme auf nicht entrichtete Umsatzsteuerbeträge entfiele. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe (VwGH 7. 9. 1990, 89/14/0298; 23. 5. 1990, 89/13/0143). Im Übrigen sei die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer zur Gänze ausständig, anteilmäßige Zahlungen seien nicht erfolgt. Was die Lohnsteuer betreffe, ergebe sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Verpflichtung, diese zur Gänze zu entrichten. Der Berufungswerber habe seine Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatz- und Lohnsteuer unabhängig von den wirtschaftlichen Schwierigkeiten der X. GmbH schuldhaft verletzt, weil es sich bei diesen Abgaben um solche handle, deren Entrichtung bzw. Abfuhr bei korrekter Geschäftsführung durch diese Schwierigkeiten nicht gehindert gewesen wäre (VwGH 18. 9. 1985, 85/13/0086). Hinsichtlich der übrigen Haftungsschulden sei festzustellen, dass der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter gestellt habe als andere Verbindlichkeiten. Da auch diese Abgaben in der jeweils gemeldeten bzw. festgesetzten Höhe aushafteten, sei keine anteilmäßige Entrichtung erfolgt.

Mit dem Schreiben vom 18. März 2002 beantragte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte er seinen Standpunkt und führte ergänzend aus, dass eine Auflistung sämtlicher Zahlungen an die Gläubiger der X. GmbH nicht möglich gewesen sei, "weil es keine Zahlungen an andere Gläubiger mehr gab, was wohl klar auf der Hand liegt, wenn neben der Geldflusssperre der Hausbank im Herbst 1997 allein das Finanzamt durch die gesetzwidrige Pfändung mehrerer Kundenrechnungen einen Betrag von einer halben Million Schilling vorenthält". Das Fehlen ausreichender Geldmittel zur Abgabenentrichtung sei damit ausreichend begründet worden. Auch der Masseverwalter habe in den Schreiben vom 13. November 1998, 11. Jänner 1999, 25. Jänner 1999, 8. September 1999, 17. November 1999 und 25. November 1999 auf die „extrem bevorzugte“ Befriedigung des Abgabengläubigers hingewiesen. Im Übrigen sei "seit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2000 eine Neuregelung in Kraft, nach der der Nachweis der Gleichbehandlung irrelevant ist".

Bei einer korrekten Verbuchung der Gebarung bestünde kein Umsatzsteuerrückstand, sondern ein Guthaben. Die als Konkursforderung angemeldete Umsatzsteuer habe laut Anmeldungsverzeichnis (ON 52) nur 228.860 S betragen.

Ab dem Zeitpunkt der gerichtlichen Schließung des Betriebes (1. Juli 1998) seien keine Umsätze mehr erzielt worden. Die vom Masseverwalter vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge für die vor der Betriebsschließung erbrachten Leistungen müssten "vor der Betriebsschließung als bezahlt angerechnet" werden und nicht "für den Zeitraum während des Konkurses, in dem gar keine Umsätze mehr getätigten werden konnten".

Fehlbuchungen: 21. 10. 1998: -35.240 S (USt 9/1998), 27. 11. 1998: -16.471,65 S (USt 10/1998), 7. 1. 1999: -150 S (USt 11/1998), 17. 9. 1999: -4.000 S (USt 4/1999), 11. 10. 1999: -1.746 S (USt 8/1999), 25. 1. 2000: -4.450 S (USt 12/1999), 21. 2. 2000: -8.123 S (USt 1/2000), 30. 5. 2000: -12.284 S (USt 3/2000), 28. 6. 2000: -310,80 S (USt 1999).

Nach der gerichtlichen Betriebsschließung seien weitere Umsatzsteuerbuchungen erfolgt: 30. 7. 1998: -18.282 S (USt 5/1998); 27. 4. 1999: -1.457 S (USt 1996); 30. 9. 1999: -190 S (USt 1997); 6. 10. 1999: -2.548,65 S (USt 1998). Laut "Abgabenschuldigkeitsauflistung" sei aber keine Umsatzsteuer für 1996 mehr offen gewesen.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer für 1995 (69.016 S) hätte vor den gutgebuchten Abgabenschuldigkeiten für 1997 (30. 9. 1999: -101.900 S) und 1998 (30. 9. 1999: -94.400 S) berücksichtigt werden müssen.

Auch wären die durch die Forderungspfändungen bei der Firma N. entstandenen Gutschriften vom 10. Februar 1998, 11. März 1998 und 27. April 1998 (insgesamt 499.779,59 S) um die auf die gepfändeten Beträge entfallende Umsatzsteuer (rd. 83.000 S) zu kürzen gewesen. Diese Umsatzsteuer hätte "ausgesondert" und als Umsatzsteuer 1998 gutgebucht werden müssen.

Sowohl die auf den Bruttoerlös aus der Verwertung der Masse (778.891,45 S) entfallende Umsatzsteuer (rd. 130.000 S) als auch "die bereits erhaltenen Gewährleistungszahlungen der verpfändeten Kundenrechnungen" seien bisher nicht gebucht worden.

Da keine Lohnzahlungen mehr erfolgt seien, sei auch keine Lohnsteuer von einem zur Auszahlung gelangten, niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten gewesen. Auf die von der Arbeiterkammer, dem Masseverwalter und dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds überprüften bzw. bestätigten Forderungen der Arbeitnehmer werde diesbezüglich hingewiesen.

Neben den Gutbuchungen an Umsatzsteuer seien nach der gerichtlichen Betriebsschließung am 1. Juli 1998 weitere "Guthabenbeträge" gebucht worden, die "für die fehlende Lohnsteuer" hätten verwendet werden können. Aus den Buchungsmittelungen sei die Zuordnung dieser Beträge nicht ersichtlich: 12. 11. 1998: -29.850 S; 31. 3. 1999: -4.323 S; 10. 6. 1999: -4.323 S; 17. 9. 1999: -41.453,80 S; 29. 10. 1999: -10.757 S; 26. 1. 2000: -58.277,40 S, -47.270 S, -28.319 S, -107.584,92 S; 26. 7. 2000: -44.295,36 S.

Weiters seien im Jahr 1999 viermal 6.250 S an Kammerumlage 1999 und im Jahr 2000 dreimal 6.020 S an Kammerumlage 2000 gutgebucht worden. Diese ungerechtfertigten Buchungen müssten ebenso wie die Buchungen betreffend Lohnsteuer 8/1998, Lohnsteuer 9/1998, Dienstgeberbeitrag 9/1998 und Dienstgeberzuschlag 9/1998 (insgesamt 4.323 S) "rückgebucht und für Rückstandsbuchungen bis zur Betriebsschließung...gutgerechnet" werden.

Da während des Konkursverfahrens Zahlungen und sonstige Gutschriften in Höhe von 725.389,58 S verbucht worden seien, die vom Finanzamt angemeldeten Konkursforderungen 946.451,43 S betragen hätten und Abgabenschuldigkeiten für Zeiträume nach der Betriebsschließung nicht anerkannt werden könnten, könne von einer Haftung "für etwaige Rückstände" keine Rede sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. 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 eingebbracht werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs.1 BAO voraus, dass

- eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht,
- der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört,
- eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt,
- die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

1.) Die Berufung richtet sich sowohl gegen die Heranziehung zur Haftung als auch gegen den "Bescheid über die Abgabenansprüche im Ausmaß von gesamt öS 570.286,28". Auch wenn der Berufungswerber mit letzterem Bescheid offenbar den am 3. November 2000 zugestellten Haftungsbescheid meint – (ein Abgabenbescheid vom 3. November 2000 mit Posteingang 6. November 2000, mit welchem über Abgabenansprüche im Umfang der vom Finanzamt geltend gemachten Haftung abgesprochen worden wäre, existiert nicht) –, sei dazu bemerkt, dass die Abgabenbehörde an die dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden ist und sich die Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Abgabenbescheide, gegen die dem Haftungspflichtigen durch § 248 BAO ein Rechtszug eingeräumt ist, zu halten hat. Diese Bindungswirkung erstreckt sich im Streitfall auf den Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 14. November 1997, auf den Verspätungszuschlagsbescheid zur Körperschaftsteuer 1997 vom 11. November 1997, auf die Nachforderungen an Lohnsteuer 1997 (6.944 S) und Dienstgeberzuschlag 1997 (1.932 S) laut Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. April 1998 sowie auf die Bescheide vom 2. Dezember 1997 und 20. April 1998 über die Anforderung der Kosten des Vollstreckungsverfahrens.

Ist der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein anfechtbarer Bescheid vorangegangen, gibt es eine solche Bindung nicht (vgl. zB VwGH 19. 12. 2002, 2000/15/0017). Insofern wäre zwar die Frage, ob ein Abgabenanspruch – (hier: hinsichtlich Umsatzsteuervorauszahlungen für April 1997, August – Oktober 1997, Dezember 1997, Jänner – April 1998; Lohnabgaben für Oktober – Dezember 1997, Jänner – Juni 1998 und Kammerumlage Juli – Dezember 1997) – gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden. Das zur Entscheidung über die Haftung zuständige Organ ist aber nicht gehalten, sich über das diesbezügliche Vorbringen im Haftungsverfahren hinaus mit der Frage auseinander zu setzen, ob ein Abgabenanspruch im Umfang der geltend gemachten Haftung besteht oder nicht. Die Ausführungen des Berufungswerbers lassen nicht erkennen, inwiefern er die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenansprüche bekämpft. Mit Ausnahme der Lohnabgaben für 1998 (siehe dazu unten) wurden weder in der Berufung noch im Vorlageantrag noch in den sonstigen Eingaben konkrete Einwendungen gegen die Höhe der Abgabenschulden vorgebracht. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht daher mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon aus, dass die nicht bescheidmäßig festgesetzten Selbstbemessungs- bzw. Abfuhrabgaben, soweit sie nicht die Lohnabgaben für 1998 betreffen, dem Finanzamt in zutreffender Höhe bekannt gegeben wurden.

Das Vorbringen

- der Rückstand an Umsatzsteuer 1995 (69.016 S) sei nicht nachvollziehbar,

- laut letzter Saldenliste der X. GmbH bestünde ein Abgabenguthaben von 143.081,33 S,
 - bei der Abgabenverrechnung sei es zu diversen Fehlbuchungen gekommen,
 - bestimmte Buchungen seien überhaupt unterlassen worden,
 - die Reihenfolge der Verbuchung sei nach unsachlichen Gesichtspunkten erfolgt und
 - Zahlungen bzw. sonstige Gutschriften seien nicht entsprechend verrechnet worden,
- richtet sich nicht gegen die Abgabenansprüche als solche. Vielmehr wird damit zum Ausdruck gebracht, dass zwischen dem Berufungswerber und der Abgabenbehörde erster Instanz Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob und inwieweit die Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Insbesondere dem Einwand, bei einer korrekten Verbuchung der Gebarung bestünde kein Umsatzsteuerrückstand, und weiters, die nach der Betriebsschließung verbuchten Gutschriften wären mit der aushaltenden Lohnsteuer zu verrechnen gewesen, ist entgegenzuhalten, dass bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben die Gebarung gemäß § 213 Abs. 1 BAO in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen ist. Auf welche Abgabenschuldigkeiten Zahlungen in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung zu verrechnen sind, regeln die §§ 214 f BAO. Die Eröffnung eines Konkursverfahrens steht der Abgabenfestsetzung nicht entgegen. Die vom Berufungswerber angesprochenen Beträge wurden einerseits auf Masseforderungen (Umsatzsteuervorauszahlungen, Körperschaftsteuervorauszahlungen, Lohnabgaben) und andererseits entsprechend den einschlägigen Verrechnungsbestimmungen (§ 214 f BAO) auf den ältesten Rückstand verrechnet. Da der Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem im § 216 BAO normierten Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen ist, welches auch auf Antrag des Haftungspflichtigen durchzuführen ist (vgl. zB VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0051), war auf die teilweise in diametralem Gegensatz zu den Verrechnungsvorschriften in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung stehenden Ausführungen des Berufungswerbers im Rahmen des Haftungsverfahrens nicht näher einzugehen.

2.) Was die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen betrifft, so ist diese im Hinblick auf die Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der X. GmbH mit Gerichtsbeschluss vom 21. August 2000 gegeben (vgl. VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613). Auch der Berufungswerber bestreitet nicht, dass der durch die Konkursquote nicht gedeckte Teil der Abgabenforderungen

bei der mittlerweile von Amts wegen gelöschten primärschuldnerischen X. GmbH nicht mehr eingebbracht werden kann.

3.) Unbestritten ist weiters, dass der Berufungswerber im haftungsrelevanten Zeitraum – der Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben liegt zwischen dem 15. Februar 1996 (Umsatzsteuer 1995) und dem 15. Juli 1998 (Lohnabgaben Juni 1998) – als selbständige vertretungsbefugter Geschäftsführer der X. GmbH im Firmenbuch eingetragen war.

Der sinngemäße Einwand, der Berufungswerber habe mangels eines gewerberechtlichen Befähigungsnachweises auch keine Qualifikation zur handelsrechtlichen Geschäftsführung besessen, enthebt ihn seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht, weil er als ehemaliger Geschäftsführer der X. GmbH dafür einzustehen hat, dass er über die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten verfügt (vgl. VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134). Dass der Berufungswerber erst im Jänner 1998 zum gewerberechtlichen Geschäftsführer der X. GmbH bestellt wurde, ist aus haftungsrechtlicher Sicht irrelevant, weil die Vertreterhaftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO nicht an gewerberechtliche Bestimmungen, sondern an die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch einen zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehörigen Vertreter anknüpft.

4.) Wenn der Berufungswerber vorbringt, das gegen ihn wegen des Verdachtes der fahrlässigen Krida eingeleitete Strafverfahren sei eingestellt worden, weil er die Zahlungsunfähigkeit der X. GmbH nicht fahrlässig herbeigeführt habe, übersieht er, dass für die Haftung gemäß § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist, nicht jedoch ein Verschulden des Vertreters am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit. Auf die Gründe für die Insolvenz der X. GmbH kommt es somit nicht an (vgl. zB VwGH 30. 1. 2003, 2000/15/0086).

Der Berufungswerber bemängelt weiters, dass es die Abgabenbehörde ungeachtet der offensichtlichen Überschuldung der X. GmbH unterlassen habe, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen, wodurch die Fortführung eines Verlustbetriebes ermöglicht worden sei. Falls mit diesen Ausführungen ein Mitverschulden des Finanzamtes an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH aufgezeigt werden soll, genügt der Hinweis, dass es nicht Aufgabe des Finanzamtes ist, die Entstehung von Abgabenforderungen beim Vertretenen etwa durch die Stellung eines Konkursantrages zu vermeiden.

5.) Der vom Finanzamt getroffenen Feststellung einer Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht tritt der Berufungswerber auch mit dem Einwand entgegen, dass die X. GmbH auf Grund diverser Forderungsausfälle in den Jahren ab 1994 kaum mehr über liquide Mittel zur Abgabenentrichtung verfügt habe. Nach Einstellung sämtlicher Zahlungen durch die Haus-

bank im Herbst 1997 seien Anfang 1998 sämtliche Geldflüsse "versiegt". Diese Ausführungen wurden im oben erwähnten Schreiben vom 29. Jänner 2001 dahingehend modifiziert, dass die Liquidität der X. GmbH in den Jahren 1994 und 1995 insbesondere durch die Aufstockung eines Bankkredites gegeben gewesen sei. Erst Anfang 1997 seien nur mehr begrenzte Mittel zur Bezahlung der Abgabenschulden vorhanden gewesen, wobei andere Gläubiger "schon lange nicht mehr" befriedigt worden seien. Die Löhne für die Monate Oktober 1997 bis Juni 1998 seien allerdings – wenn auch nur zum Teil – ausbezahlt worden.

a) Mit diesem Vorbringen wird hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995 schon deshalb kein mangelndes Verschulden im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO aufgezeigt, weil sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bei den Selbstbemessungsabgaben danach bestimmt, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der jeweilige Fälligkeitstermin, und zwar unabhängig von der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung (vgl. zB VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0278). Die Umsatzsteuernachforderung für 1995 laut Bescheid vom 14. November 1997 stellt sich als Folge mindestens einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung dar. Sie ist als rückständige Umsatzsteuervorauszahlung anzusehen, deren Fälligkeit sich nach § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 richtet. Da die X. GmbH zu dem sich hieraus ergebenen Fälligkeitstermin keineswegs mittellos war, stellt die Nichtentrichtung dieser Abgabe eine schuldhafte Pflichtverletzung dar.

b) Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Geschäftsführer für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer ausreichen, nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen darf, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht nämlich hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (vgl. zB VwGH 25. 2. 2003, 97/14/0164).

Der Berufungswerber hat im Schreiben vom 29. Jänner 2001 mitgeteilt, dass die Löhne für die Lohnzahlungszeiträume Oktober 1997 bis Juni 1998 zum Teil ausbezahlt wurden. Dazu ergibt sich aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der X. GmbH in Verbindung mit den Feststellungen, die bei einer nach Konkurseröffnung durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung über

den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 20. August 1998 getroffen wurden, dass Lohnzahlungen bis einschließlich Mai 1998 erfolgten. Die auf diese Lohnzahlungen entfallende Lohnsteuer wurde zwar dem Finanzamt (auf den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen) bekannt gegeben, aber nicht abgeführt. Auch wenn die wirtschaftliche Lage der X. GmbH nur die teilweise Auszahlung der Arbeitslöhne zuließ, wäre der Berufungswerber gehalten gewesen, bei jeder dieser Zahlungen die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer kann nicht mit dem Hinweis auf nicht ausreichende Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden.

Das im Vorlageantrag erstattete, in zeitlicher oder sonstiger Hinsicht allerdings nicht näher konkretisierte Vorbringen, "eine Lohnsteuer von einem zur Auszahlung gelangenden Betrag war nicht zu berechnen und einzubehalten, weil keine Lohn- und Gehaltszahlungen mehr erfolgten", wird durch die Aktenlage nur insoweit bestätigt, als bei der erwähnten Lohnsteuerprüfung Abfuhrdifferenzen zu Gunsten der Primärschuldnerin an Lohnsteuer 1998 (37.625 S), Dienstgeberbeitrag 1998 (10.868 S) und Dienstgeberzuschlag 1998 (1004 S) festgestellt wurden. Aus dem Bericht geht hervor, dass diese Abfuhrdifferenzen zu Gunsten der X. GmbH darauf zurückzuführen sind, dass die auf die tatsächlich zur Auszahlung gelangten Löhne entfallenden Lohnabgaben laut Jahreslohnzetteln (LSt : 103.099 S, DB: 41.293 S; DZ: 4.863 S) niedriger waren als die dem Finanzamt bekannt gegebenen Beträge (LSt: 140.724 S, DB: 52.161 S, DZ: 5.867 S). Die hieraus resultierenden Gutschriften verminderten allerdings nicht die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben, sondern wurden mit anderen (teils bedingte Konkursforderungen und teils Masseforderungen darstellenden) Nachforderungen an Lohnabgaben für 1998 verrechnet (siehe Prüfungsbericht vom 24. März 1999/2. April 1999). Da aber den im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnabgaben für Jänner bis Juni 1998 nicht die von der X. GmbH tatsächlich geschuldeten niedrigeren Beträge laut Lohnsteuerprüfung zu Grunde liegen, sondern die dem Finanzamt gemeldeten höheren Beträge, sind die Abfuhrdifferenzen an Lohnsteuer 1998 (37.625 S bzw. 2.734,31 €) Dienstgeberbeitrag 1998 (10.868 S bzw. 789,81 €) und Dienstgeberzuschlag 1998 (1004 S bzw. 72,96 €) von den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben in Abzug zu bringen. Dadurch wird auch dem obigen Vorbringen im Vorlageantrag, soweit es durch das vorliegende Ermittlungsergebnis gedeckt ist, Rechnung getragen. Da weder der Berufungswerber noch der Masseverwalter über die Lohnkonten für 1998 verfügen (vgl. Schreiben des UFS v. 2. April 2004 und tel. Antwort v. 23. April 2004) und auch aus dem Prüfungsbericht selbst nicht ersichtlich ist, welchen Lohnzahlungszeiträumen diese Abfuhrdifferenzen zuzuordnen sind, werden diese wie folgt berücksichtigt:

Abfuhrdiff. LSt	2.734,31 €	Abfuhrdiff. DB	789,81 €	Abfuhrdiff. DZ	72,96 €
LSt 5/98 lt. BVE	-1.225,00 €	DB 6/98 lt. BVE	<u>-600,38 €</u>	DZ 6/98 lt. BVE	<u>-70,73 €</u>
LSt 6/98 lt. BVE	<u>-373,17 €</u>		189,43 €		2,23 €
	1.136,14 €	DB 5/98 lt. BVE	510,94	DZ 5/98 lt. BVE	60,19 €
LSt 4/98 lt. BVE	1.423,88 €		<u>-189,43</u>		<u>-2,23</u>
	<u>-1.136,87 €</u>	DB 5/98 lt. BE	321,51 €	DZ 5/98 lt. BE	57,96 €
LSt 4/98 lt. BE	287,74				

c) Zwecks Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen für die übrigen Abgabenschuldigkeiten ist in Anbetracht der in den Umsatzsteuervoranmeldungen der X. GmbH im Zeitraum Juni 1997 bis Mai 1998 ausgewiesenen Umsätze in einer Gesamthöhe von rund 3,7 Mio. S sowie im Hinblick auf die bereits erwähnte Tatsache, dass die Löhne der bei der Primärschuldnerin beschäftigten Arbeiter bis Mai 1998 ausbezahlt wurden, vom Vorhandensein wenn auch eingeschränkter finanzieller Mittel bis einschließlich Mai 1998 auszugehen. Da ab Juni 1998 keine Zahlungen seitens der X. GmbH feststellbar sind, ist insoweit der Verantwortung des Berufungswerbers, er habe sämtliche Zahlungen an alle Gläubiger eingestellt, zu folgen. Von einer Haftungsinanspruchnahme für die ab Juni 1998 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten war daher Abstand zu nehmen, zumal der Standpunkt des Finanzamtes, die Umsatzsteuer werde regelmäßig mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt, die implizite Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, der X. GmbH seien auch noch im Juni 1998 liquide Geldmittel zur Verfügung gestanden, nicht zu tragen vermag. Wird doch die Ansicht, dass die Umsatzsteuer für die Abfuhr an das Finanzamt ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten zur Verfügung stünde, seit dem VwGH-Erkenntnis (verstärkter Senat) vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, nicht mehr aufrecht erhalten.

d) Wenn der Berufungswerber den Vorhalt vom 6. September 2004, wie die in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August 1997 bis Juni 1998 erklärten Entgelte für die Lieferungen und sonstigen Leistungen der X. GmbH verwendet wurden, im Schreiben vom 29. September 2004 dahin gehend beantwortete, dass in diesem Zeitraum "wohl Umsätze verzeichnet", wegen der Insolvenzen der Firmen R., F. und B. sowie mehrerer kleinerer Kun-

den aber "keine Einnahmen mehr erzielt" worden seien, so widerspricht dies den glaubhaften Berufungsausführungen, denen zufolge diese Kundeninsolvenzen nicht ab August 1997, sondern bereits in den Jahren ab 1994 aufgetreten sind, wobei sich der diesbezügliche Forderungsausfall auf insgesamt rund 400.000 S belief. Von einer gänzlichen Mittellosigkeit der X. GmbH auch in der Zeit vor Juni 1998 kann daher nicht ausgegangen werden. Dies selbst dann nicht, wenn das Finanzamt eine Geldforderung der X. GmbH gegenüber der Firma N. pfändete, aus welchem Titel Zahlungen an die Abgabenbehörde in Höhe von 151.338,39 S (9. Februar 1998), 207.889,94 S (10. März 1998) und 140.551,26 S (24. April 1998) geleistet wurden. Denn abgesehen davon, dass die mit Bescheid vom 26. November 1997 durchgeführte Forderungspfändung keinen Grund für das Fehlen liquider Mittel vor dem Pfändungszeitpunkt darstellt, beließen sich die der Primärschuldnerin durch diese Einbringungsmaßnahme entzogenen Mittel nur auf einen Bruchteil des Umsatzes, den diese im Zeitraum Dezember 1997 bis zur Betriebsschließung am 1. Juli 1998 erzielte (insgesamt rund 2,1 Mio. S). Bei dieser Sachlage kann daher nicht von einem vollständigen Fehlen liquider Mittel als Folge der Forderungspfändung durch das Finanzamt gesprochen werden.

Die weiteren Berufungsausführungen, der "komplette Zahlungsausfall" ab Anfang 1998 sei auch auf die schlechte Zahlungsmoral einiger Kunden (darunter die Firma S.) zurückzuführen, welche Forderungen in Höhe von rund 779.000 S erst nach Exekutionsandrohung durch den Masseverwalter beglichen hätten, ist insofern aktenwidrig, als es sich beim vorgenannten Betrag um den Bruttoerlös aus der Verwertung der Masse handelt. Darin sind aber nicht nur Kundenzahlungen, sondern auch der Erlös aus der Verwertung der Fahrnisse (192.000 S) sowie diverse Gutschriften (A. Versicherung: 9.063 S; T. Wasserkraftwerke: 5.050,85 S; LG Innsbruck: 50.000 S) und dergleichen mehr enthalten. Ferner trifft es nicht zu, dass vom Masseverwalter Forderungen in der behaupteten Höhe betrieben werden mussten. Vielmehr ist den Schlussanträgen des Masseverwalters an das Gericht vom 23. Februar 2000 zu entnehmen, dass die auf das Massekonto eingegangenen Kundenzahlungen auch Aufträge betrafen, welche erst nach Konkurseröffnung abgeschlossen wurden. Dabei erschwerte – so der Masseverwalter – das Fehlen von Unterlagen "die Verwertung bzw. den Abschluss der noch offenen Projekte", weil "viele Dinge, welche bei geordneter Buchhaltung an sich selbstverständlich zu erfahren sind, erst langwierig im Korrespondenzweg und im Zuge langer Be- sprechungen geklärt werden mussten". Der behauptete Zahlungsausfall im Betrag von rund 779.000 S und ein dadurch verursachtes gänzliches Fehlen liquider Mittel im Zeitraum vor Juni 1998 können daher ebenfalls nicht als erwiesen angesehen werden.

e) Steht die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge bei der Primärschuldnerin fest, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhafte Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlich gewordenen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (vgl. etwa VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0278).

Im Berufungsfall ging bereits das Finanzamt vom Vorhandensein nur eingeschränkter Mittel aus. Der Berufungswerber ist dem Ersuchen vom 14. Dezember 2000 um Erbringung des Nachweises, dass die Abgabenschulden bei der Verfügung über die zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten vorhandenen Mittel nicht schlechter behandelt wurden als die übrigen Verbindlichkeiten, nicht nachgekommen. Im Antwortschreiben vom 29. Jänner 2001 teilte er mit, dass "sämtliche Belegordner für diesen Zeitraum nicht auffindbar sind". Soweit sich der Berufungswerber, der für die Jahre ab 1994 auch keine Jahresabschlüsse für die X. GmbH eingereicht hat, damit rechtfertigt, dass die Buchhaltungsbelege vermutlich im Zuge der gerichtlichen Räumung der Betriebsliegenschaft zusammen mit dem übrigen Inventar bei einer Spedition eingelagert und im Anschluss an die Verwertung der Masse weggeworfen worden seien, ist ihm zu entgegnen, dass es ihm oblag, entsprechende Beweisvorsorgen zu treffen (vgl. VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0082).

Mit den Ausführungen zu Punkt 2 des obigen Schreibens, Anfang 1997 seien andere Gläubiger "schon lange nicht mehr befriedigt" worden, wurde die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zwar behauptet, aber keineswegs nachgewiesen. Abgesehen davon widerspricht sich der Berufungswerber insofern selbst, als Lohnzahlungen – wie bereits erwähnt – noch bis Mai 1998 vorgenommen wurden, während die letzte Abgabenentrichtung in Höhe von 28.316 S am 16. Dezember 1997 erfolgte (vgl. nochmals Punkt 4 des Schreibens vom 29. Jänner 2001). Der Berufungswerber hat somit die Abgabenzahlungspflicht schulhaft verletzt, indem er zur Vermeidung der Einstellung des Geschäftsbetriebes der X. GmbH Löhne bezahlte, nicht aber auch Abgaben (vgl. VwGH 8. 6. 1982, 81/14/0171).

Aus dem Umstand, dass den als Konkursforderungen angemeldeten Abgabenforderungen und rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen von insgesamt zirka 2 Mio. S Forderungen

anderer Konkursgläubiger in Höhe von rund 5 Mio. S gegenüber standen, ergibt sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Berufungswerber den Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet bzw. die Abgabenforderungen insbesondere gegenüber den Lohnansprüchen nicht benachteiligt hat. Besagt doch die betragsmäßige Relation zwischen den Abgabenschulden und den übrigen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Konkurseröffnung nichts darüber, welche liquiden Geldmittel dem Berufungswerber zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der strittigen Abgaben zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden (vgl. VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142).

Der fehlende Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, wird auch nicht durch den Hinweis auf die beim Masseverwalter als Vertreter der Konkursmasse durchgeführte Lohnsteuerprüfung ersetzt, zumal kein Zusammenhang zwischen den Prüfungsfeststellungen laut Prüfungsbericht vom 24. März/2. April 1999 und der im Haftungsverfahren maßgeblichen Frage der Gläubigergleichbehandlung besteht.

Der Vorlageantrag stützt sich schließlich auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2000, dem der Berufungswerber zu entnehmen vermeint, dass der "Nachweis der Gleichbehandlung irrelevant" sei. Die diesbezüglichen Ausführungen haben offenbar das zu § 67 Abs. 10 ASVG ergangene Judikat mit der Geschäftszahl 98/08/0191 im Auge, das sich unter anderem mit der Frage befasst, auf welche Weise die Gleichbehandlungspflicht des Geschäftsführers einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegenüber der *Gebietskrankenkasse* zu erfüllen ist, will der Geschäftsführer im Falle unzureichender Mittel für den Fall der nachfolgenden Insolvenz der Gesellschaft seine Inanspruchnahme im Sinne des § 67 Abs. 10 ASVG vermeiden. Auch wenn dieses Erkenntnis auf die divergierende Rechtsprechung zur Frage verweist, ob sich die Gleichbehandlungspflicht des Geschäftsführers darauf bezieht, die Forderungen des Krankenversicherungsträgers gemessen an den zur Verfügung stehenden Mitteln ("Mitteltheorie") oder gemessen an den auf andere Forderungen tatsächlich geleisteten Zahlungen ("Zahlungstheorie") gleich zu behandeln, und der Gerichtshof dem Gesetz keinerlei Hinweise darüber zu entnehmen vermochte, auf welche Weise nach der jeweiligen Theorie die Gleichbehandlung zu ermitteln wäre, folgt hieraus keineswegs, dass ein Vertreter iS des § 80 BAO von der ihn treffenden Nachweispflicht in Bezug auf die anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten entbunden wäre.

Der Berufungswerber hat, obwohl bereits in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen wurde, dass eine Einschränkung der Haftung den Nachweis voraussetzt, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre, keinen derartigen Nachweis geführt, auch wenn ihm die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Schreiben vom 6. September 2004 Gelegenheit zu einer ergänzenden Stellungnahme einschließlich der Vorlage zweckdienlicher Beweismittel gab. Da die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschulden zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln somit nicht beigebracht wurden, kommt eine Einschränkung der Haftung nicht in Betracht (vgl. zB VwGH 17. 12. 2002, 2002/17/0151).

6.) Unter dem Gesichtspunkt einer Unrechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme führt der Berufungswerber ins Treffen, dass die ab 1. Juli 1998 fällig gewordenen Steuerschulden nicht "anerkannt" würden, weil der Betrieb ab diesem gerichtlichen Räumungstermin nicht mehr existent gewesen sei. Dieses Vorbringen besteht nicht zu Recht, weil im angefochtenen Haftungsbescheid keine Abgabenschuldigkeiten mit Fälligkeitsterminen zum bzw. nach dem 1. Juli 1998 enthalten sind. Es trifft auch nicht zu, dass die mit Bescheiden vom 2. Dezember 1997 und 20. April 1998 angeforderten Kosten des Vollstreckungsverfahrens aus der Konkursmasse zu entrichten gewesen wären, weil es sich hiebei um keine bevorrechteten Masseforderungen handelt. Ob die im Zusammenhang mit der erwähnten Forderungspfändung eingegangenen Zahlungen "um die auf die gepfändeten Beträge entfallende Umsatzsteuer (rd. 83.000 S) zu kürzen" gewesen wären – nach Ansicht des Berufungswerbers hätte eine Gutschrift an Umsatzsteuer 1998 verbucht werden müssen –, mag schon deshalb dahingestellt bleiben, weil die Umsatzsteuer, für die der Berufungswerber zur Haftung herangezogen wurde, keine aus der Forderungspfändung resultierenden Beträge enthält.

7.) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. 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 betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind. Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger GmbH-Geschäftsführer und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige.

Aus der wirtschaftlichen Situation des Berufungswerbers, der seinen Angaben zufolge über kein Vermögen verfügt, noch andere als Abgabenschulden hat und laut Lohnzettel der Pen-

sionsversicherungsanstalt der Angestellten für 2002 eine Bruttopenzion von rund 22.700 € bezieht, lässt sich eine Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme nicht ableiten, weil es nach der Rechtsprechung nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 29. 6. 1999, 97/14/0128). Auch schließt eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Berufungswerber nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. VwGH 28. 11. 2002, 97/13/0177).

8.) Aus den obigen Ausführungen ergeben sich nachstehende Haftungsschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag lt. BE in Euro (abzügl.Quote 4,68 %)	Summen in Euro
Umsatzsteuer	1995	4.780,86	4.780,86
Umsatzsteuer	4/1997	946,53	
Umsatzsteuer	8/1997	34,30	
Umsatzsteuer	9/1997	778,27	
Umsatzsteuer	10/1997	3.016,37	
Umsatzsteuer	12/1997	<u>6.235,84</u>	
			11.011,31*)
Umsatzsteuer	1/1998	2.373,52	
Umsatzsteuer	2/1998	232,96	
Umsatzsteuer	3/1998	<u>1.679,36</u>	
			4.285,84

Lohnsteuer	10/1997	140,62	
Lohnsteuer	11/1997	1.412,38	
Lohnsteuer	12/1997	337,36	
Lohnsteuer	1/1998	1.369,85	
Lohnsteuer	2/1998	1.351,84	
Lohnsteuer	3/1998	1.401,64	
Lohnsteuer	4/1998	287,74	
Lohnsteuer	1997	<u>481,02</u>	
			6.782,45
Dienstgeberbeitrag	10/1997	558,60	
Dienstgeberbeitrag	11/1997	562,76	
Dienstgeberbeitrag	12/1997	480,81	
Dienstgeberbeitrag	1/1998	538,38	
Dienstgeberbeitrag	2/1998	463,85	
Dienstgeberbeitrag	3/1998	542,41	
Dienstgeberbeitrag	4/1998	547,11	
Dienstgeberbeitrag	5/1998	<u>321,51</u>	
			4.015,43
Dienstgeberzuschlag	10/1997	49,66	
Dienstgeberzuschlag	11/1997	50,01	
Dienstgeberzuschlag	12/1997	112,36	

Dienstgeberzuschlag	1/1998	47,87	
Dienstgeberzuschlag	2/1998	54,66	
Dienstgeberzuschlag	3/1998	60,27	
Dienstgeberzuschlag	4/1998	64,43	
Dienstgeberzuschlag	5/1998	60,19	
Dienstgeberzuschlag	1997	<u>133,83</u>	
			633,28
Kammerumlage	7-9/1997	78,49	
Kammerumlage	10-12/1997	<u>37,82</u>	
			116,31
Verspätungszuschlag	1997	190,22	190,22
Exekutionsgebühren	1997	538,18	
Exekutionsgebühren	1998	<u>344,55</u>	
			882,73
Barauslagenersatz	1997	8,11	
Barauslagenersatz	1998	<u>2,70</u>	
			<u>10,81</u>
Haftungssumme			32.709,24

*) Die Abweichung von der Berufungsvorentscheidung ergibt sich daraus, dass die Umsatzsteuer 8/1997 nicht mehr im Betrag von 72,62 € (999,28 ATS), sondern nur mehr in Höhe von 35,98 € aushaftet.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 11. Oktober 2004