



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Univ. Doz. Dr. Herbert Fink, Rechtsanwalt, Kaiser-Josefstraße 13, 6020 Innsbruck, als Masseverwalter, vom 22. Juli 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Juni 1998 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf folgende Abgabenbeträge eingeschränkt (zur Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen siehe am Ende der Begründung):

Umsatzsteuer 7/1996 – 7/1997: 280.400,41 €

Lohnsteuer 8/1996 – 10/1997: 91.052,36 €

Dienstgeberbeitrag 8/1996 – 10/1997: 39.743,25 €

Zuschlag zum DB 8/1996 – 10/1997: 3.687,92 €

Körperschaftsteuer 4-9/1997: 817,57 €

Kammerumlage 7/1996 – 3/1997: 449,26 €

Verspätungszuschläge 7/1997 – 5/1997: 1.942,91 €

Pfändungsgebühren 1996, 1997: 3.475,79

Summe: 421.569,47 €

## **Entscheidungsgründe**

1.1. Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. 12. 1992 wurde die Firma X-GmbH (im Folgenden kurz GmbH) zur Durchführung von Eisenlegearbeiten gegründet. Geschäftsführer dieser Firma war bis 16. 7. 1996 D.M. Ab diesem Zeitpunkt war der Berufungswerber (kurz Bw.) als alleiniger Geschäftsführer der GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes I. vom 10. 11. 1997 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 8. 3. 2000 aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 2,423 %. Am 8. 8. 2000 wurde die GmbH gemäß § 40 FBG aus dem Firmenbuch gelöscht.

1.2. Mit Haftungsbescheid vom 22. 6. 1998 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der GmbH heran:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Schilling
1996, 1997	Umsatzsteuer	4.318.775
1996, 1997	Lohnsteuer	1.252.907
1996, 1997	Dienstgeberbeitrag	546.879
1996, 1997	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	50.747
1996, 1997	Pfändungsgebühren	47.828
1996, 1997	Kammerumlage	6.182
1996, 1997	Verspätungszuschlag	106.031
1997, 1998	Körperschaftsteuer	27.500
Summe		6.356.849

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides führte das Finanzamt aus, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen wäre, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen. Aufgrund der Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH hin.

1.3. In der dagegen erhobenen Berufung vom 22. 7. 1998 beantragte der vormalige Rechtsvertreter des Bw. (RA Dr. H.) die Aufhebung des Haftungsbescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Mangelhaftigkeit des Verfahrens. Dies mit folgender Begründung:

„...Der Berufungswerber ist, wie sich aus Einsichtnahme in das Firmenbuch ergibt, nicht für den gesamten Zeitraum der vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten handelsrechtlicher Geschäftsführer der ...GmbH.

Er kann daher nicht als Haftungspflichtiger für die gesamten Abgabenschuldigkeiten in Anspruch genommen werden, sondern bestenfalls für jenen Zeitraum, in welchem er tatsächlich handelsrechtlicher Geschäftsführer der ...GmbH war.

Darüber hinaus wurde der Berufungswerber am 11. 6. 1997 durch einen Verkehrsunfall schwer verletzt, sodass er ab dem Zeitpunkt Juni 1997 weder physisch noch psychisch im Stande war, irgendeiner verantwortlichen Tätigkeit nachzugehen.

Diesbezüglich wird auf das beiliegende Gutachten von Dr. L. verwiesen..."

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. 2. 1999 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge, indem es die Haftung wie folgt einschränkte:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
7/96 – 7/97	Umsatzsteuer	4.001.898	290.829,16
8/96 – 10/97	Lohnsteuer	1.252.907	91.052,30
8/96 – 10/97	Dienstgeberbeitrag	546.879	39.734,25
8/96 – 10/97	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	50.747	3.687,92
1996 – 1997	Pfändungsgebühr	47.828	3.475,79
7/96 – 3/97	Kammerumlage	6.182	449,26
7/96 – 5/97	Verspätungszuschlag	26.735	1.942,91
4/97 – 9/97	Körperschaftsteuer	15.000	1.090,09
Summe		5.948.176	432.261,68

Begründend führte das Finanzamt nach Zitat der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bw. seit 16. 7. 1996 Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH gewesen sei. Mit Ausnahme der Verspätungszuschläge zur USt 1–6/1996 (63.452 S) seien im Haftungsbetrag laut Haftungsbescheid keine bereits vor Beginn der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten enthalten. Der Bw. sei aber auch für Abgaben im Gesamtbetrag von 345.221 S zur Haftung herangezogen worden, welche erst nach Konkursöffnung über das Vermögen der GmbH (10. 11. 1997) vorgeschrieben worden seien. Da für diese Abgaben (Körperschaftsteuer 1–6/98, Umsatzsteuer 8–10/97 und Verspätungszuschläge 8–10/97) keine Haftung bestehe, sei der Berufung insoweit stattzugeben.

Zum Einwand des Bw., er sei seit seinem Verkehrsunfall vom 11. 6. 1997 nicht mehr zur Geschäftsführung der GmbH in der Lage gewesen, stellte das Finanzamt fest, dass dieser Umstand nichts an der schuldenhaften Verletzung der Abgabenzahlungspflicht ändere, weil ein Vertreter, der an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner geschäftlichen Obliegenheiten gehindert sei, entweder die Behinderung abstellen oder zurücktreten müsse (VwGH 22. 2. 1993, 91/15/0123). Da der Bw. hinsichtlich der Nichtentrichtung von Abgaben im Gesamtbetrag von 5.948.176 S durch nichts entschuldigt sei, sei er hiefür zur Vertreterhaftung heranzuziehen.

1.5. Mit Schriftsatz vom 17. 3. 1999 beantragte der vormalige Rechtsvertreter des Bw. ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

1.6. Mit Schreiben vom 9. 4. 1999 ersuchte die nach der Rechtslage vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97, zur Berufungserledigung zuständige Finanzlandesdirektion für Tirol das Finanzamt um Durchführung ergänzender Ermittlungen betreffend die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bw. Nach Durchführung dieser Erhebungen legte das Finanzamt mit Schreiben vom 4. 8. 2006 die Berufung dem nunmehr zuständigen Unabhängigen Finanzsenat neuerlich zur Entscheidung vor.

1.7. Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 11. 11. 2002, 00 HV 0000/01, wurde der Bw. der Finanzvergehen der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 13 FinStrG und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG schuldig erkannt. Nach dem Schulterspruch hat er als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH in bewusstem und gewolltem Zusammenwirken mit dem abgesondert verfolgten G.S.

A)

vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar:

- im Februar 1997 und März 1997 im Gesamtbetrag von € 62.354,66;
- im April 1997 im Betrag von € 10.974,94, wobei diese Tat beim Versuch blieb;
- im Mai und Juni 1997 im Gesamtbetrag von € 34.986,32;

B)

vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und zwar:

- im März 1997 und April 1997 im Gesamtbetrag von € 6.821,80;
- im Mai 1997 im Betrag von € 13.852,82.

Hiefür wurde der Bw. nach § 33 Abs. 5 FinStrG i. V. m. § 21 FinStrG zu einer Geldstrafe von € 30.000, im Uneinbringlichkeitsfall zu drei Monaten Ersatzfreiheitsstrafe, sowie gemäß § 389 StPO zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens einschließlich der Kosten nach § 227 FinStrG verurteilt. Diese Entscheidung wurde mit Urteil des Oberlandesgerichtes Innsbruck vom 3. 9. 2003 bestätigt.

1.8. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes I. vom 24. 7. 2007 zu AZ 00-S-00/00 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des Bw. eröffnet, in welchem die Haftungsschulden laut Berufungsvorentscheidung – unter Berücksichtigung einer geringfügigen Rückstands- minderung – als Konkursforderungen angemeldet wurden. Dieses Verfahren ist noch anhängig.

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

2.1. 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. Nach § 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.

Die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO setzt somit 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, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

2.2. Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9, Tz 5, und die dort zitierte Rechtsprechung). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil nach Abschluss des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen GmbH und Löschung aus dem Firmenbuch davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich ist.

2.3. Fest steht auch, dass der Bw. ab 16. 7. 1996 bis zur Eröffnung des Konkurses der GmbH am 10. 11. 1997 als alleiniger GmbH-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war. Somit gehörte der Bw. zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Vertretern; als solcher war der Bw. zur Abgabenentrichtung aus den von ihm verwalteten Gesellschaftsmitteln verpflichtet. Dem Einwand in der Berufung, der Bw. könne nicht für sämtliche Abgabenschuldigkeiten der GmbH, sondern „bestenfalls“ für jenen Zeitraum in Anspruch genommen werden, in welchem er tatsächlich handelsrechtlicher GmbH-Geschäftsführer war, hat bereits das Finanzamt Rechnung getragen, indem es den Haftungsausspruch in der Berufungsvorentscheidung auf jene Ab-

gaben eingeschränkt hat, deren Zahlungstermine (Fälligkeiten) in die Zeit der Vertretungstätigkeit des Bw. gefallen sind.

2.4. Weitere Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, wobei zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der Abgaben ein Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang gegeben sein muss. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehören vor allem die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die pünktliche Abgabenentrichtung aus den verwalteten Mitteln (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 12 mwN). Zum tatbestandsmäßigen Verschulden reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters aus (VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0137).

a) Zu den in der Haftungssumme enthaltenen und auch der rechtskräftigen Verurteilung des Bw. wegen Abgabenhinterziehung zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten ist zunächst festzustellen, dass ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen entfaltet, auf denen sein Spruch beruht. Dazu gehören jene Tatumstände, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 18. 11. 2003, 97/14/0079).

Aus dieser Rechtslage folgt für den Berufungsfall, dass im Haftungsverfahren auf das erst nach Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides ergangene Urteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 11. 11. 2002 (vgl. Punkt 1.7.) Bedacht zu nehmen ist, soweit die darin getroffenen Feststellungen für das Haftungsverfahren Bedeutung haben. Demnach ist davon auszugehen, dass der Bw. im Jahr 1996 über einen Mittelsmann Kontakt zur wirtschaftlich nicht existenten Firma O-GmbH aufnahm, welche mit Wissen und Willen des Bw. Abgabenhinterziehungen ermöglichen sollte. Zu diesem Zweck veranlasste der Bw., dass für die erstschuldnerische GmbH tätige Arbeitnehmer zum Schein als Arbeitnehmer der O-GmbH bei der Gebietskrankenkasse angemeldet wurden. Die Bezahlung dieser Arbeitnehmer erfolgte in Form von Barauszahlungen, die in der Buchhaltung der erstschuldnerischen GmbH als Privatentnahmen des Bw. erfasst und mit angeblichen Forderungen der O-GmbH verrechnet wurden. Die O-GmbH sollte als Subunternehmer der erstschuldnerischen GmbH agieren, damit letztere anhand von fingierten Rechnungen die darin ausgewiesene Vorsteuer beanspruchen könne. Diesen Rechnungen lagen tatsächlich keine Leistungen zugrunde. Vielmehr wurden die Eisenlegearbeiten von der erstschuldnerischen GmbH ausgeführt, und zwar mit Arbeitskräften, die offiziell bei der O-GmbH arbeiteten, tatsächlich jedoch von der erstschuldnerischen GmbH beschäftigt wurden, sodass sich letztere die Lohnabgaben ersparte. Auch von der O-GmbH wurden niemals Lohnabgaben entrichtet. Die An- und Abmeldungen dieser Arbeitnehmer wurden von der Steuerberatungskanzlei B. in W. entsprechend den

Anweisungen der erstschuldnerischen GmbH vorgenommen. Die Personalunterlagen der O-GmbH, Zahlungsbelege an die bei ihr gemeldeten Arbeiter sowie deren Firmenstempel befanden sich bei der erstschuldnerischen GmbH. Der Schriftverkehr der O-GmbH wurde teilweise von der erstschuldnerischen GmbH abgewickelt. Gegenüber der Steuerberatungskanzlei wurde eine fingierte Adresse der O-GmbH verwendet und trat gegenüber den Dienstnehmern der erstschuldnerischen GmbH G.S. als Vertreter der O-GmbH auf. Nach Überzeugung des Gerichtes geschah dies alles mit Wissen und Willen des Bw. Die Höhe der solcherart verkürzten Abgaben der erstschuldnerischen GmbH wurde bei einer im Auftrag des Gerichtes durchgeführten UVA-Prüfung bzw. Lohnsteuerprüfung wie folgt festgestellt:

Umsatzsteuer Februar bis März 1997: S 858.018,83 (€ 62.354,66),

Umsatzsteuer April 1997: S 151.018,42 (€ 10.974,94),

Umsatzsteuer Mai bis Juni 1997: S 481.422,31 (€ 34.986,32),

Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen betreffend März bis April 1997: S 93.870,- (€ 6.821,80),

Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag betreffend Mai 1997: S 190.619,00 (€ 13.852,82).

Nach Überzeugung des Gerichtes war sich der Bw. bewusst und hielt er es für gewiss, dass er durch die Angabe unrichtiger Zahlungen aufgrund fingierter Rechnungen in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die genannten Voranmeldungszeiträume, die ihn als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH treffende Verpflichtung zur Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber dem Finanzamt verletzte und dadurch eine Verkürzung der Umsatzsteuer bewirkte (bzw. für April 1997 zu bewirken versuchte). Weiters war dem Bw. bewusst, dass er die Verpflichtung zur Lohnkontenführung für die zum Schein bei der O-GmbH beschäftigten Arbeitnehmer bzw. für Arbeitnehmer der erstschuldnerischen GmbH verletzte. Nach Ansicht des Gerichtes hielt es der Bw. für gewiss, dass er dadurch eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in obiger Höhe bewirkte. Somit hatte der Bw. die Vergehen der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 13 FinStrG und der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht zu verantworten.

Aus den wiedergegebenen Ausführungen im Strafurteil des Landesgerichtes Innsbruck vom 11. 11. 2002 ergibt sich für das Haftungsverfahren bindend, dass der Bw. die von der erstschuldnerischen GmbH geschuldeten Abgaben, soweit diese vom Urteilstenor umfasst sind, vorsätzlich nicht entrichtet hat.

b) Bezuglich der übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach in einem Haftungsver-

fahren nach § 9 Abs. 1 BAO der Vertreter darzulegen hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. z. B. VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220; VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 20. 1. 2005, 2002/14/0091; VwGH 13. 4. 2005, 2002/13/0183). Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabenentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, schuldhaft verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war (vgl. etwa VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134).

Weder in der Berufung gegen den Haftungsbescheid noch im Vorlageantrag wurden Gründe angeführt, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung ab dem Beginn der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. bis zu seinem Verkehrsunfall am 11. 6. 1997 entgegstanden. Somit bleibt die Abgabenbehörde bezüglich der in diesem Zeitraum fällig gewordenen Abgaben zur Annahme einer für den Abgabenausfall kausalen Verletzung der Abgabenzahlungspflicht durch den Bw. berechtigt.

c) Zum Nachweis dafür, dass der Bw. seit seinem Verkehrsunfall am 11. 6. 1997 nicht mehr in der Lage gewesen sei, „irgendeiner verantwortlichen Tätigkeit nachzugehen“, wurde vom Rechtsvertreter des Bw. ein in dessen Auftrag erstelltes unfallchirurgisches Gutachten des Dr. P.L. vom 15. 10. 1997 vorgelegt. Daraus geht hervor, dass der Bw. beim Verkehrsunfall vom 11. 6. 1997 einen Verrenkungsbruch der Brustwirbelsäule mit subtotaler Querschnittslähmung erlitten hat. Der Bw. wurde nach dem Unfall notfallmäßig in das Krankenhaus Y. eingeliefert und nach einer ersten Abklärung in die Klinik für Unfallchirurgie in Innsbruck verlegt, wo er am 12. 6. 1997 an der Brustwirbelsäule operiert wurde. Da sich der Bw. nach einem komplikationslosen postoperativen Verlauf außer Lebensgefahr befand, wurde er auf eigenen Wunsch am 26. 6. 1997 zur weiteren Rehabilitation in das Rehabilitationszentrum Z. aufgenommen. Zum Zeitpunkt der Erstellung des unfallchirurgischen Gutachtens vom 15. 10. 1997 war der Bw. dort noch in stationärer Behandlung. Wie dem Gutachten weiters zu entnehmen ist, war der Bw. im Rehabilitationszentrum Z. schon weitgehend im Rollstuhl mobilisiert worden, sodass er einen Teil der täglichen Verrichtungen bereits selbstständig durchführen konnte. Die Querschnittslähmung des Bw. wurde vom Gutachter als endgültig beurteilt.

In der Berufungsvorentscheidung, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gilt, vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Behauptung, der Bw. sei durch die schwerwiegenden Unfallfolgen an der Erfüllung seiner Verpflichtungen als Geschäftsführer gehindert worden, ein Verschulden an der Verletzung dieser Pflichten nicht ausschließe. Damit befindet sich das Finanzamt nach Lage des Falles im Recht, weil ein Ge-

schäftsführer – wie auch in anderen Fällen, in denen er nicht in der Lage ist, die Geschäftsführerfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, welche zur Behinderung führen, zu beseitigen – dazu verhalten ist, diese Funktion zurückzulegen (VwGH 30. 1. 2003, 2000/15/0018). Welcher Zeitraum zwischen dem Erkennen der Behinderung und dem Rücktritt haftungsrelevant ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0159).

Im Berufungsfall ist davon auszugehen, dass die schweren Verletzungen des Bw. zu einer monatelangen Arbeitsunfähigkeit geführt haben, sodass der Bw. ab seinem Verkehrsunfall bis zur Eröffnung des Konkurses der GmbH seine Geschäftsführungstätigkeit nicht mehr ausüben konnte. Hieraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass der Bw. im fraglichen Zeitraum dispositionsunfähig in dem Sinn war, dass er die Unmöglichkeit, weiterhin als GmbH-Geschäftsführer tätig zu sein, nicht erkennen konnte. Vielmehr muss dem Bw. anlässlich seiner Aufnahme in das Rehabilitationszentrum Z. bewusst geworden sein, dass seine Querschnittslähmung von Dauer ist und die größtmögliche Wiederherstellung seiner Selbständigkeit einen monatelangen stationären Aufenthalt erfordert. Vom behandelnden Oberarzt des Rehabilitationszentrums wurde die Querschnittslähmung des Bw. schon in einer Bestätigung vom 12. 8. 1997 als endgültig bezeichnet. Dessen ungeachtet ist der Bw. nicht als GmbH-Geschäftsführer zurückgetreten, obwohl er aufgrund der ärztlichen Diagnosen wissen musste, dass er auf absehbare Zeit zur Geschäftsführung nicht mehr in der Lage sein werde. Durch diese Unterlassung hat der Bw. seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH ab dem Verkehrsunfall bis zur Konkurseröffnung treffenden Abgaben verletzt. Für die Annahme, der Bw. sei aufgrund seiner Querschnittslähmung am Rücktritt gehindert gewesen, bestehen keine Anhaltspunkte. Vielmehr ist auf die Zeugenaussage des Mag. H.H. zu verweisen, dessen Kanzlei bis März 1997 die Lohnverrechnung der GmbH durchgeführt hatte. Dieser Zeuge sagte in dem gegen den Bw. und andere geführten gerichtlichen Finanzstrafverfahren aus, dass er den Bw. auf dessen telefonische Bitte hin Anfang Juli 1997 im Rehabilitationszentrum Z. besucht habe. Bei dieser Gelegenheit seien auch die GmbH betreffende Fragen wie etwa die Leistung von Unterschriften durch den Bw. erörtert worden. Weiters ist dieser Zeugenaussage zu entnehmen, dass der Bw. laut eigener Darstellung im Rehabilitationszentrum mehrmals vom ebenfalls angeklagten M.B. und dem neuen steuerlichen Vertreter der GmbH (H.L.) in geschäftlichen Angelegenheiten aufgesucht worden war (vgl. ZV vom 17. 11. 1999 zu .. Vr ....). Insgesamt gesehen kann daher der Bw. nicht in einem Zustand gewesen sein, der es ihm unmöglich gemacht hätte, den Rücktritt von der Geschäftsführungsfunktion zu erklären.

Aus den geschilderten Gründen war auch dem Begehr des Masseverwalters, die im Schreiben vom 14. 3. 2008 im Einzelnen aufgelisteten Abgabenschuldigkeiten mit Fälligkeiten nach

dem 11. 6. 1997 von der Haftsumme laut Berufungsvorentscheidung in Abzug zu bringen, nicht zu entsprechen. Im Übrigen ist ein Teil der vom Masseverwalter angeführten Abgabenschuldigkeiten aufgrund der gesetzlichen Fälligkeiten gemäß § 21 Abs. 1, 3, 5 UStG, § 79 Abs. 1 EStG, § 43 Abs. 1 FLAG bereits vor dem 11. 6. 1997 fällig gewesen, und zwar: USt 2/1997 (ATS 229.750); USt 3/1997 (ATS 494.750); LSt (ATS 692.958), DB (ATS 269.246) und Zuschlag zum DB (ATS 34.964) jeweils laut Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. 6. 1993 – 10. 11. 1997.

Ein weiterer Teil der im Schreiben des Masseverwalters vom 14. 3. 2008 angeführten Abgaben – nämlich KSt 1-3/1998 (ATS 6.250), USt 8-10/1997 (ATS 316.877), Verspätungszuschläge 8-10/1997 (ATS 15.844), KSt 4-6/1998 (ATS 6.250) und USt 1996 (ATS 1) – ist in der Haftsumme laut Berufungsvorentscheidung (bzw. Berufungsentscheidung) ohnehin nicht enthalten.

d) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass der Bw. nichts vorgebracht hat, was sein Begehr, nicht zur Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH herangezogen zu werden, stützen könnte.

2.5. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Be sicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Der Bw. hat sich der Abgabenhinterziehung schuldig gemacht und auch sonst seine Pflichten als GmbH-Geschäftsführer grob verletzt. Aus der unfallkausalen Körperbehinderung des Bw. ergibt sich keine Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme, weil die hieraus resultierende Arbeitsunfähigkeit in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067). Im Übrigen bezieht der Bw. aufgrund seines Unfalles eine monatlichen Pension (zirka 950 €) zuzüglich Pflegegeld (zirka 630 €) sowie eine private Unfallrente, die nach den Angaben des Bw. bei der Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse am 14. 4. 2006 rund 3.100 € pro Monat beträgt. Somit ist eine zumindest quotenmäßige Befriedigung der Haftungsschulden im Privatkonskurs des Bw. zu erwarten.

2.6. Auf der Grundlage des Rückstandsausweises vom 4. 9. 2007 und der Forderungsanmeldung im Schuldenregulierungsverfahren des Bw. vom gleichen Tag ergibt sich folgende Aufgliederung der Haftungsschulden:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro	Summen
Umsatzsteuer	7/96	12.030,9	
	8/96	12.632,21	
	9/96	15.689,34	
	10/96	17.365,90	
	11/96	15.615,87	
	12/96	9.400,96	
	1/97	16.261,78	
	2/97	16.696,58	
	3/97	4.093,59 35.905,90	
	4/97	28.636,00	
	5/97	5.800,82 25.902,20	
	6/97	43.815,03 9.084,10	
	7/97	<u>11.469,23</u>	
			<b>280.400,41</b>
Lohnsteuer	8-9/96	9.229,45	
	10-11/96	9.229,45	
	12/96	3.240,26	
	1/97	2.300,89	
	2/97	3.143,46	
	3/97	3.928,18	
	4/97	4.062,05	
	6/97	5.559,33	
	1997 (LSt-Prüfung 1993-1997)	<u>50.359,29</u>	
			<b>91.052,36</b>
Dienstgeberbeitrag	8-9/96	4.360,37	
	10-11/96	4.360,37	
	12/96	1.617,92	
	1/97	1.134,20	
	2/97	1.874,38	
	3/97	2.244,72	
	4/97	2.007,95	
	6/97	2.576,47	
	1997 (LSt-Prüfung 1993- 1997)	<u>19.566,87</u>	
			<b>39.743,25</b>
Zuschlag zum DB	12/96	224,78	

	1/97	133,58	
	2/97	220,78	
	3/97	264,38	
	6/97	303,48	
	1997 (LSt-Prüfung 1993-1997)	<u>2.540,92</u>	
			<b>3.687,92</b>
Körperschaftsteuer	4-6/97	272,52	
	7-9/97	<u>545,05</u>	
			<b>817,57</b>
Kammerumlage	7-9/96	69,40	
	10-12/96	73,40	
	1-3/97	<u>306,46</u>	
			<b>449,26</b>
Verspätungszuschläge	7/96	1.123,01	
	1/97	325,21	
	3/97	204,65	
	5/97	<u>290,04</u>	
			<b>1.942,91</b>
Pfändungsgebühren	1996	561,54	
	1997	1.014,95	
	1997	<u>1.899,30</u>	
			<b>3.475,79</b>
			<b>421.569,47</b>

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden

Innsbruck, am 20. März 2008