



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 1. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. September 2007 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung wird auf die unter Punkt 2.11. der Berufungsentscheidung nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgegliederten Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 273.769,61 € eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war ab dem 1.10.1993 als alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Am 2004 wurde über das Vermögen dieser Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 2011 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 1,81%. Seit dem 20.10.2011 vertritt der Bw. die in Liquidation befindliche Gesellschaft als Liquidator.

1.2. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 18.9.2007 wurde der Bw. gemäß §§ 9 und 80 BAO für aushaftende, als Konkursforderungen angemeldete Abgabenschuldigkeiten der erstschuldnerischen GmbH im Gesamtausmaß von 317.176,05 € zur Haftung herangezogen, und zwar für Umsatzsteuer 2002; 8,9,10,11,12/2002; 1,2,4,5,6,7,8,10,11,12/2003; 1,2/2004; Körperschaftsteuer 10–12/2002, 1–3/2003, 4–6/2003, 1–3/2004; Kammerumlage 10–12/2002, 10–12/2003; Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag 10,11,12/2002,

1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12/2003, 1,2,3/2004 sowie erste Säumniszuschläge 2002, 2003, 2004, zweite Säumniszuschläge 2002, 2003 und dritte Säumniszuschläge 2002, 2003.

Begründend wurde dazu unter Hinweis auf § 80 BAO ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen sei, für die Abgabenentrichtung der Gesellschaft Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese Verpflichtung schulhaft verletzt habe. Die Abgabenschulden seien bei der erstschuldnerischen Gesellschaft uneinbringlich.

1.3. Mit Ausfertigungsdatum 12.11.2007 erließ das Finanzamt einen auf § 293 BAO gestützten Berichtigungsbescheid, mit welchem die Haftsumme (317.176,05 €) auf den Betrag von 300.957,70 € abgeändert wurde.

1.4. In der gegen den Haftungsbescheid vom 18.9.2007 erhobenen Berufung wurde die Aufhebung dieses Bescheides beantragt und ausgeführt, dass der Konkurs der GmbH noch nicht abgeschlossen sei, weshalb noch nicht feststehe, welche Quote zur Ausschüttung gelangen werde. Die Frage, ob unter Umständen alle Forderungen befriedigt würden, hänge insbesondere davon ab, ob der Masseverwalter seinen Verpflichtungen nachkomme. Der erstschuldnerischen GmbH stünden aus ihrer Beteiligung an der Y-GmbH Gewinne zu, deren Höhe erst „durch Strafverfahren und Zivilprozesse“ festgestellt werden könne. Dem Masseverwalter liege ein Sachverständigungsgutachten vor, wonach aus dieser Beteiligung mit einem mehrstelligen Eurobetrag zu rechnen sein müsste. Als Beweis werde der Konkursakt ...S... sowie die Sachverhaltsdarstellung des Masseverwalters im Verfahren zu AZ ...St... der Staatsanwaltschaft Innsbruck angeboten.

Weiters treffe den Bw. am Abgabenausfall kein Verschulden, weil die Hausbank „trotz Zusage und zumindest zeitweiser Kontendeckung die Überweisungen trotz rechtzeitiger Vorlage und Urgenz“ nicht durchgeführt habe. Da dem Bw. somit kein schulhaftes Verhalten anzulasten sei, sei seine Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt.

1.5. Mit Schreiben vom 2.12.2008 hieß das Finanzamt dem Bw. vor, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH die oben angeführten Abgabenschuldigkeiten unberichtet aushafteten. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO, dass dem Bw. als Vertreter die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der erstschuldnerischen Gesellschaft obliegen sei. Da die Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest, weil diese über kein Einkommen und Vermögen verfüge und Vollstreckungsversuche erfolglos verlaufen seien.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Bw. den Nachweis zu erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schulhaft verletzt habe, und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Wenn der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werde, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, um vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen. Für eine Stellungnahme werde dem Bw. eine Frist bis 7.1.2009 eingeräumt.

1.6. Mit Eingabe vom 5.1.2009 ersuchte der Bw. um Erstreckung der Frist zur Beantwortung des Vorhalts „über den 7.1.2009 hinaus“, weil er für eine fundierte Stellungnahme sowohl die Buchhaltungsunterlagen der erstschuldnerischen Gesellschaft als auch jene der Tochterfirmen N-GmbH. und T-GmbH. benötige. Diese Unterlagen habe der Bw. vom Masseverwalter angefordert, aber noch nicht erhalten. Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Konkursverfahren betreffend die zwei erstgenannten Gesellschaften noch nicht abgeschlossen seien, weshalb „die Fragen nach dem Grunde und der Höhe der Haftung“ noch völlig offen seien.

Eine weitere Reaktion auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 2.12.2008 erfolgte nicht.

1.7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 5.2.2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge, indem es die Haftung auf einen Betrag von 272.081,09 € einschränkte.

Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung wurde nach Darstellung des Verfahrensganges und Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Geschäftsführer darzulegen habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werde. Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen, weil nur er in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen habe, der ihm die entsprechenden Behauptungen und Nachweise ermögliche (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 22). Derartige Nachweise habe der Bw. nicht erbracht.

Für die Haftung nach § 9 BAO sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehöre es insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mitteln errichtet werden. Der Gleichbehandlungsgrundsatz, dem zufolge Abgabenschulden nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt werden dürfen, gelte nicht für die Lohnsteuer, weil der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichten, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten habe (§ 78 Abs. 3 EStG). Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass die den gemeldeten Lohnabgaben zugrunde liegenden Löhne ausbezahlt worden seien. Hinsichtlich der übrigen Abgabenschuldigkeiten habe der Bw. keinen Nachweis für die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes geführt.

Der Berufung sei insoweit stattzugeben, als die Umsatzsteuer 1/2004 sowie die Körperschaftsteuer 1-3/2004 im Haftungsbescheid versehentlich doppelt berücksichtigt worden seien. Ebenso sei die Umsatzsteuer 3/2004 aufgrund ihrer Fälligkeit nach Konkurseröffnung aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden.

Die Vertreterhaftung sei eine Ausfallhaftung. Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben. Aus der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin ergebe sich noch nicht die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgaben. Laut Auskunft des Masseverwalters sei mit einer Konkursquote von maximal 3% zu rechnen, sodass der die Quote übersteigende Betrag jedenfalls uneinbringlich sei. Die maximale Quote sei gemäß § 214 Abs. 1 BAO von den ältesten fälligen Abgabenschulden in Abzug gebracht worden; auch insoweit sei die Haftung eingeschränkt worden.

1.8. In der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 12.2.2009 wurde ausgeführt, dass der Bw. mit Schreiben vom 5.1.2009 um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes vom 2.12.2008 ersucht habe, weil es ihm trotz intensiver Bemühungen nicht gelungen sei,

vom Masseverwalter die für eine Stellungnahme erforderlichen Buchhaltungsunterlagen zu erhalten. Über diesen Antrag habe das Finanzamt nicht entschieden und dadurch das Recht des Bw. auf Parteiengehör verletzt. Der Masseverwalter habe dem Bw. am 20.1.2009 lediglich die Unterlagen der erstschuldnerischen Gesellschaft, nicht jedoch jene der Tochterfirmen N-GmbH. und T-GmbH. übergeben; gegenteilige Behauptungen des Masseverwalters seien unzutreffend.

Der Haftungsbescheid sei auch der Höhe nach unrichtig, zumal es rechtlich undenkbar sei, einen solchen Bescheid „auf Grund einer Schätzung des Masseverwalters“ bzw. während eines laufenden Konkursverfahrens zu erlassen, wenn die Höhe der erzielbaren Konkursquote noch völlig offen sei. Wie dem Finanzamt bekannt sein dürfte, sei die N-GmbH eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der Primärschuldnerin, mit welcher ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen worden sei. Seinerzeit habe die Primärschuldnerin durch den Erwerb der Gesellschaftsanteile sämtliche Liegenschaften der Tochtergesellschaft erworben. Während des Konkursverfahrens seien Liegenschaften um zirka 1 Million Euro verkauft bzw. versteigert worden. Da dieser Erlös primär der Erstschuldnerin zustehe, sei eine wesentlich höhere Konkursquote als laut Masseverwalter zu erwarten.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. 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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

2.2. Unstrittig ist das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sowie die Vertreterstellung des Bw. im Zeitraum, in welchem die Abgaben fällig wurden. Als alleinigem Geschäftsführer der Primärschuldnerin oblag dem Bw. die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen, wozu insbesondere die Abgabenentrichtung gehört.

2.3. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Die Uneinbringlichkeit kann bereits vor der vollständigen Abwicklung des Konkurses über das Vermögen des Primärschuldners angenommen werden, wenn feststeht, dass die Abgabenforderungen mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können. In einem solchen Fall ist kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses erforderlich. Die Einbringung einer möglichen Konkursquote vom Primärschuldner ist jedoch zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 6, mwN).

Das Finanzamt hat die Vertreterhaftung gegenüber dem Bw. während des Konkurses der Primärschuldnerin geltend gemacht und ihn (mit dem erstinstanzlichen Bescheid) zur Haftung für die gesamten Abgabenschulden herangezogen. In der Zwischenzeit wurde der Konkurs der Primärschuldnerin nach Verteilung des Massevermögens (Ausschüttung einer Konkursquote in Höhe von 1,81%) aufgehoben. Da nunmehr das genaue Ausmaß der Uneinbringlichkeit feststeht, ist sämtlichen Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag zu der aus damaliger Sicht noch unbekannten Höhe der Konkursquote der Boden entzogen. Auch sind die diesbezüglichen Beweisanträge obsolet geworden, weil davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. z. B. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die vom Masseverwalter am 14.4.2011 zur Einzahlung gebrachte Konkursquote (6.725,91 €) hat das Finanzamt im Teilbetrag von 6.420,68 € mit der Jahresumsatzsteuer 2002 verrechnet und mit dem Rest (305,23 €) einen Teil der Umsatzsteuer 8/2002 abgedeckt. Wie diesem Umstand von der Berufungsbehörde, die von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat, Rechnung zu tragen ist, wird unter Punkt 2.10. der Berufungsentscheidung erörtert.

2.4. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. z. B. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236). Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert, genügt für die Haftungsinanspruchnahme auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

2.5. Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.2.2013 wurde der Bw. zu einer Stellungnahme (innerhalb von sechs Wochen) zu den folgenden Punkten ersucht bzw. zur Vorlage diesbezüglicher Unterlagen aufgefordert:

„1.) Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind im Zeitraum vom 15.10.2002 bis zur Konkursöffnung am 2004 fällig geworden. In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde ein Verschulden am Abgabenausfall mit der Begründung bestritten, die Hausbank (X-Bank) habe „trotz Zusage und zumindest zeitweiser Kontendeckung die Überweisungen trotz rechtzeitiger Vorlage und Urgenz nicht durchgeführt“.

Hiezu werden Sie um Mitteilung ersucht,

*welche Abgabenschulden von diesem Berufungsvorbringen betroffen waren (siehe Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen im Haftungsbescheid),
weshalb die betreffenden Überweisungen nicht durchgeführt wurden,
welcher Mitarbeiter der X-Bank die obigen Zusagen in welcher Form und mit welchem Inhalt wem gegenüber gemacht hat und wann diese Zusagen erfolgt sind.*

2.) Laut angeschlossener Übernahmebestätigung wurden Ihnen vom Masseverwalter am 20.1.2009 unter anderem die Bankunterlagen der X-Bank für die X-GmbH ausgehändigt. Da Ihnen diese Unterlagen nunmehr zur Verfügung stehen, werden Sie um Vorlage sämtlicher Schriftstücke ersucht, die sich auf Ihr oben wiedergegebenes Berufungsvorbringen beziehen. Insbesondere wären vorzulegen:

*(Kredit-)Vertrag zwischen der X-Bank und der X-GmbH,
Kontoauszüge für den Zeitraum vom Oktober 2002 bis zur Konkursöffnung,
Korrespondenz betreffend Nichtdurchführung von Überweisungen (z. B. Mitteilungen der X-Bank, Urgenzen... etc.).*

3.) Bei den Akten befindet sich eine mit 23.2.2012 datierte E-Mail von Herrn P. (X-Bank) an Sie, wonach Einzelzessionen von Ihnen und Ihrer Ehegattin vorliegen. Um Übermittlung von Kopien hievon wird ersucht.

4.) Da die mit Schreiben des Finanzamtes vom 2.12.2008 geforderten Nachweise bislang nicht erbracht wurden, wird Ihnen hiermit neuerlich Gelegenheit zu einer Nachweisführung im Sinn dieses Schreibens vom 2.12.2008 gegeben...“

2.6. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet, obwohl die Frist für eine schriftliche Stellungnahme über Antrag des Bw. mehrmals erstreckt und bei seiner persönlichen Vorsprache am 4.7.2013 um weitere drei Wochen verlängert wurde.

2.7. In der Berufung wird eine vereinbarungswidrige Vorgangsweise der Hausbank behauptet, die vom Bw. erteilte Aufträge zur Überweisung der (haftungsgegenständlichen) Abgaben trotz

Zusage und zumindest zeitweiser Kontendeckung nicht durchgeführt habe. Geht man mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamtes und sonstiger aktenmäßiger Anhaltspunkte davon aus, dass diese Verantwortung des Bw. den Tatsachen entspricht, so kommt es in diesem Zusammenhang für das Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit der Abgaben vor allem auf die Frage an, wie und wann der Bw. auf das Verhalten der Bank hätte reagieren müssen.

Durch das behauptete Verhalten der Bank wurde der Bw. letztlich an der Erfüllung seiner Verpflichtung, die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben zu entrichten, gehindert. Der Bw. hätte es jedoch nicht hinnehmen dürfen, dass ihn die Bank an der Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht hindert. Vielmehr hätte er entweder die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden müssen, zumal eine Wahrnehmung der mit dieser Funktion verbundenen Abgabenzahlungspflicht unter diesen Umständen nicht mehr möglich bzw. eine zumindest anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers nicht mehr sichergestellt war (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 17, mwN).

Nach Darstellung des Bw. bestand seine Reaktion auf das auftragswidrige Verhalten der Hausbank darin, dass er die Durchführung von Überweisungsaufträgen (erfolglos) urgiert habe. Allerdings wurde dieses Vorbringen weder im Sinn des Vorhalts vom 28.2.2013 noch in sonstiger Hinsicht präzisiert. Berücksichtigt man weiters, dass sich die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben auf einen Zeitraum von zirka ein-einhalb Jahren vor der Konkursöffnung erstrecken, in welchem keine Überweisungen durch die Bank mehr erfolgten, dann stellen bloße „Urgenzen“ des Bw. keine ausreichende Reaktion dar. Vielmehr ist das Unterlassen jedweder weiterer Versuche, für eine zumindest anteilige Abgabenentrichtung zu sorgen, dem Bw. als Fahrlässigkeit anzulasten. Diese reicht für eine Inanspruchnahme nach § 9 Abs 1 BAO aus.

Scheiterte die Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht an der Hausbank, war der Bw. – wie in anderen Fällen, in denen ein Geschäftsführer nicht in der Lage ist, diese Funktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, welche zu der Behinderung führen, zu beseitigen – dazu verhalten, seine Funktion zurückzulegen. Dabei wurde die Verpflichtung zum Rücktritt durch die Erkennbarkeit der Behinderung und der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, ausgelöst (vgl. Ritz, a. a. O., § 9, Tz 17, mwN).

Nach der Rechtsprechung hängt die Beurteilung, welcher Zeitraum zwischen Erkennen der Behinderung und Rücktritt haftungsrelevant ist, von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0159; VwGH 30.1.2003, 2000/15/0018). Im Erkenntnis vom 25.9.1992, 91/17/0134, hat der Verwaltungsgerichtshof ein Zuwarten durch 6 Monate jedenfalls als zu lang angesehen.

Wie bereits erwähnt, wurde der Bw. mit Schreiben vom 28.2.2013 unter anderem um Mitteilung ersucht, welche Abgaben von der Nichtdurchführung von Überweisungen durch die Bank betroffen waren. Da sich der Bw. dazu nicht geäußert hat, ist mangels näherer Präzisierung davon auszugehen, dass sich seine Verantwortung auf alle haftungsgegenständlichen Abgaben bezieht. Dies bedeutet, dass der Bw. bereits nach der unterlassenen Überweisung der dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeit (Umsatzsteuer 8/2002, fällig am 15.10.2002) erkennen konnte, dass das von ihm geschilderte Verhalten der Bank einer ordnungsgemäßen Abgabenentrichtung entgegenstand. Wenn der Bw. weiterhin als Geschäftsführer bis zur Konkurseröffnung im Mai 2004 tätig blieb, obwohl er sich in seiner Pflichterfüllung durch die Bank während des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes behindert sehen musste, hat er dadurch auch seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die erstschuldnerische GmbH treffenden Abgaben verletzt. Somit ist es dem Bw. nicht gelungen, den vom Finanzamt erhobenen Vorwurf, er habe die Abgabenzahlungspflicht schulhaft verletzt, zu widerlegen.

2.8 Ob die im Vorlageantrag gerügte Verletzung des Parteiengehörs durch das Finanzamt vorliegt, kann offen bleiben, weil dem Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren Gelegenheit zu einer Stellungnahme gerade auch zu jenen Fragen gegeben wurde, für deren Beantwortung ihm eine Fristerstreckung „über den 7.1.2009 hinaus“ erforderlich erschien (vgl. Schreiben des UFS vom 28.2.2013, Pkt. 4).

Ungeachtet dessen ist der Bw. auch im zweitinstanzlichen Haftungsverfahren untätig geblieben, obwohl er seit dem 20.1.2009 im Besitz der Buchhaltungsunterlagen der Erstschuldnerin war, deren Auswertung – so der Bw. im Fristerstreckungsantrag vom 5.1.2009 – Voraussetzung für seine Mitwirkung im Haftungsverfahren gewesen sei. Welche Buchhaltungsunterlagen der Tochtergesellschaften der Erstschuldnerin zur Erfüllung der dem Bw. obliegenden Mitwirkungspflicht erforderlich gewesen wären, ist nicht nachvollziehbar.

2.9. In einer E-Mail vom 27.2.2012 bot der Bw. den Masseverwalter im Konkurs der Erstschuldnerin (Dr. M.), einen Angestellten der Hausbank (Mag. P.) sowie den vormaligen steuerlichen Vertreter der Erstschuldnerin (Mag. Z.) als Zeugen an. Diesen Beweisanträgen war nicht zu entsprechen, weil sie kein Beweisthema enthalten, sodass nicht erkannt werden kann, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch die angebotenen Beweismittel erwiesen werden sollten (vgl. z. B. VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Was den Antrag auf Einvernahme des Mag. P. betrifft, so lässt sich ein mögliches Beweisthema nur indirekt aus einer E-Mail des Bw. vom 1.10.2010 erschließen, mit welchem der Bw. Mag. P. um eine Bestätigung dafür ersuchte, dass er der Bank jeden Monat Aufträge zur Abgabenüberweisung erteilt habe, die jedoch teilweise nicht freigegeben worden seien. Somit

brauchte diesem Beweisantrag auch unter dem Gesichtspunkt nicht entsprochen zu werden, dass die unter Beweis zu stellende Tatsache als richtig anerkannt wurde (vgl. oben Pkt. 2.7.).

2.10. Der erstinstanzliche Haftungsbescheid ist insofern rechtswidrig, als der Bw. zur Haftung für die gesamte Schuld herangezogen wurde, obwohl damit zu rechnen war, dass von der Primärschuldnerin eine Konkursquote eingebracht werden kann (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Wie bereits oben (unter Pkt. 2.3.) erwähnt, hat das Finanzamt die nach Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides ausgeschüttete Konkursquote mit der im Haftungsbescheid (i. H. v. 6.420,68 €) enthaltenen Umsatzsteuer 2002 und der ebenfalls im Haftungsbescheid (i. H. v. 1.595,81 €) ausgewiesenen Umsatzsteuer 8/2002 verrechnet, wodurch die erstgenannte Abgabenschuld zur Gänze und die zweitgenannte Abgabenschuld im Teilbetrag von 305,23 € getilgt wurde. Da insoweit keine Uneinbringlichkeit vorliegt, ist der Berufung im Umfang der getilgten Abgabenbeträge stattzugeben.

Weiters sind – der Berufungsvorentscheidung folgend – die im erstinstanzlichen Haftungsbescheid doppelt erfassten Abgaben auszuscheiden, und zwar Umsatzsteuer 1/2004 (10.144,14 €) und Körperschaftsteuer 1-3/2004 (1.312 €).

Schließlich besteht auch für die im Haftungsbescheid irrtümlicherweise als Umsatzsteuer 2/2004 bezeichnete Umsatzsteuer 3/2004 (9.006,73 €) keine Haftung, weil den Bw. an der Nichtentrichtung dieser erst nach Konkursöffnung fällig gewordenen Abgabe kein Verschulden trifft.

2.11. Die Haftsumme errechnet sich somit wie folgt:

Umsatzsteuer	8/2002	1.290,58
Umsatzsteuer	9/2002	8.576,33
Umsatzsteuer	10/2002	15.699,34
Umsatzsteuer	11/2002	15.987,50
Umsatzsteuer	12/2002	30.967,77
Umsatzsteuer	1/2003	5.287,56
Umsatzsteuer	2/2003	3.349,97
Umsatzsteuer	4/2003	11.984,31
Umsatzsteuer	5/2003	13.044,87
Umsatzsteuer	6/2003	5.372,86
Umsatzsteuer	7/2003	6.575,22
Umsatzsteuer	8/2003	15.684,94
Umsatzsteuer	10/2003	12.208,04

Umsatzsteuer	11/2003	5.585,85
Umsatzsteuer	12/2003	20.959,58
Umsatzsteuer	1/2004	10.143,79
Umsatzsteuer	2/2004	7.293,29
Lohnsteuer	10/2002	3.504,33
Lohnsteuer	11/2002	3.746,90
Lohnsteuer	12/2002	2.873,15
Lohnsteuer	1/2003	2.534,92
Lohnsteuer	2/2003	2.162,49
Lohnsteuer	3/2003	2.457,81
Lohnsteuer	4/2003	2.200,07
Lohnsteuer	5/2003	2.573,39
Lohnsteuer	6/2003	2.191,05
Lohnsteuer	7/2003	2.186,08
Lohnsteuer	8/2003	2.186,08
Lohnsteuer	9/2003	2.844,86
Lohnsteuer	10/2003	2.856,51
Lohnsteuer	11/2003	3.706,57
Lohnsteuer	12/2003	2.786,66
Lohnsteuer	1/2004	3.378,30
Lohnsteuer	2/2004	2.358,47
Lohnsteuer	3/2004	2.299,46
Körperschaftsteuer	10-12/2002	1.191,94
Körperschaftsteuer	1-3/2003	1.312,00
Körperschaftsteuer	4-6/2003	1.312,00
Körperschaftsteuer	1-3/2004	1.312,00
Kammerumlage	10-12/2002	32,27
Kammerumlage	10-12/2003	19,64
Dienstgeberbeitrag	10/2002	1.138,14
Dienstgeberbeitrag	11/2002	1.780,47
Dienstgeberbeitrag	12/2002	898,90
Dienstgeberbeitrag	1/2003	832,93
Dienstgeberbeitrag	2/2003	790,89
Dienstgeberbeitrag	3/2003	881,06
Dienstgeberbeitrag	4/2003	844,78

Dienstgeberbeitrag	5/2003	1.462,40
Dienstgeberbeitrag	6/2003	752,21
Dienstgeberbeitrag	7/2003	772,51
Dienstgeberbeitrag	8/2003	772,51
Dienstgeberbeitrag	9/2003	910,86
Dienstgeberbeitrag	10/2003	912,50
Dienstgeberbeitrag	11/2003	1.751,33
Dienstgeberbeitrag	12/2003	1.050,75
Dienstgeberbeitrag	1/2004	1.037,17
Dienstgeberbeitrag	2/2004	914,22
Dienstgeberbeitrag	3/2004	856,07
Dienstgeberzuschlag	10/2002	113,81
Dienstgeberzuschlag	11/2002	178,05
Dienstgeberzuschlag	12/2002	89,89
Dienstgeberzuschlag	1/2003	81,44
Dienstgeberzuschlag	2/2003	77,33
Dienstgeberzuschlag	3/2003	86,15
Dienstgeberzuschlag	4/2003	82,50
Dienstgeberzuschlag	5/2003	142,99
Dienstgeberzuschlag	6/2003	73,55
Dienstgeberzuschlag	7/2003	75,53
Dienstgeberzuschlag	8/2003	75,53
Dienstgeberzuschlag	9/2003	89,06
Dienstgeberzuschlag	10/2003	89,22
Dienstgeberzuschlag	11/2003	171,24
Dienstgeberzuschlag	12/2003	102,74
Dienstgeberzuschlag	1/2004	101,41
Dienstgeberzuschlag	2/2004	89,39
Dienstgeberzuschlag	3/2004	83,71
Säumniszuschlag 1	2002	1.559,96
Säumniszuschlag 1	2003	3.165,99
Säumniszuschlag 1	2004	67,57
Säumniszuschlag 2	2002	1.364,76
Säumniszuschlag 2	2003	1.171,13
Säumniszuschlag 3	2002	1.189,16

Säumniszuschlag 3	2003	1.049,05
Summe		273.769,61

2.12. 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 Besicherungszweck 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 Vertreter der GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. August 2013