

GZ. RV/0829-L/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn betreffend Haftungsbescheid gem. § 9 iVm § 80 BAO v. 11. Oktober 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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 Bw. war ab 11. März 1981 gemeinsam mit R.G. kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 19. April 1977 gegründeten T-GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes R vom 14. Februar 2000 das Konkursverfahren

eröffnet wurde. Für die steuerlichen Belange der Gesellschaft war nach vorliegender Aktenlage jedenfalls auch der Bw. verantwortlich. Am 29. Februar 2000 wurde über Antrag des bestellten Masseverwalters Dr. E die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit am 9. Jänner 2004 rechtskräftig gewordenen Beschluss vom 17. Dezember 2003 wurde dieses Konkursverfahren unter Ausschüttung einer Quote von 6,089493 % aufgehoben. Auf den Abgabengläubiger entfiel dabei ein Ausschüttungsbetrag von 11.326,94 €, der im Umfang v. 1.568,15 € für die Umsatzsteuer aus den Vergütungen an die Gläubigerschutzverbände verwendet und im Restbetrag v. 9.758,79 € teils auf die Lohnsteuer Dezember 2003 (2.694,83 €) und teils auf die ältest fällige Umsatzsteuer 1995 (7.063,96 €) verrechnet wurde. Die Löschung der T-GmbH im Firmenbuch erfolgte am 27. Februar 2004. Parallel zum Konkursverfahren wurden vom Landesgericht R auch strafrechtliche Voruntersuchungen gegen die beiden ehemaligen Geschäftsführer der T-GmbH wegen Verdachtes nach §§ 146 ff StGB eingeleitet. Dabei wurde mit Beschluss vom 6. Juli 2000 die gesamte Buchhaltung der T-GmbH beschlagnahmt und diese vorerst am Unternehmenssitz unter Versiegelung in Verwahrung genommen. Am 24. Oktober 2002 wurden die Unterlagen zur Fa. A nach M verbracht, wo sie noch immer unter Verschluss gehalten werden.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2000 teilte das Finanzamt dem Bw. unter Anschluss einer Rückstandsaufgliederung der Gesellschaft mit, dass seine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO erwogen werde, es sei denn, er weise nach, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der insolventen Gesellschaft noch einbringlich gemacht werden könnten, bzw. was ihn als verantwortlichen Vertreter an der Abgabenentrichtung aus den Gesellschaftsmitteln ohne sein Verschulden gehindert hätte. Dazu sollten die Verwendung der Gesellschaftseinnahmen, die von der Gesellschaft im Jahr 1999 und 2000 getätigten Zahlungen, erfolgten Gutschriften und Belastungen bekannt gegeben und weiters eine Aufstellung über die Gesellschaftsgläubiger samt Schuldenständen zum 1. Jänner 1999 bzw. zum Konkursöffnungszeitpunkt vorgelegt werden. Ferner sollte mitgeteilt werden, wie lange Löhne ganz oder zumindest teilweise ausbezahlt worden sind. Außerdem wurde der Bw. auch noch um Darlegung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse anhand eines gleichzeitig übermittelten Fragebogens ersucht.

Mit Eingabe vom 6. März 2000 teilte der Bw. mit, dass er die Entrichtung der Gesellschaftsabgaben keinesfalls schulhaft verzögert hätte. Der aushaftende Rückstand betreffe überwiegend die erst am 18. Oktober 1999 fällig gewesenen Umsatzsteuern 1995 (727.252,00 S) und 1996 (56.712,00 S), zu diesem Zeitpunkt wäre die Gesellschaft aber zur Abgabenentrichtung nicht mehr in der Lage gewesen. Ende 1999 wäre von der GKK 1 nämlich bereits

Konkursantrag für die T-GmbH gestellt und sodann das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Für die übrigen aushaltenden Gesellschaftsabgaben könne ihm ebenfalls kein schulhaftes Verhalten nachgewiesen werden. Die Löhne für Jänner 2000 wären von der Gesellschaft selbstverständlich nicht mehr ausbezahlt worden. Er ersuche daher, von einer Haftungsanspruchnahme Abstand zu nehmen. Ein Vermögensverzeichnis werde nicht vorgelegt, da auch die private Finanzlage mit dem Zusammenbruch der T-GmbH aussichtslos geworden sei. Sein Liegenschaftsvermögen wäre seit langem an die kreditgewährenden Banken verpfändet.

Am 20. März 2000 wurden entsprechende Grundbuchabfragen eingeholt und dabei festgestellt, dass der Bw. Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG E, EZ cd, Alleineigentümer der Liegenschaft KG T, EZ ef und 1/10 –Anteilseigentümer der Liegenschaft KG T, EZ gh, gewesen ist, diese Liegenschaften aber durch Hypotheken in Gesamthöhe von rd. 8 Mio. S hoch belastet waren. Im Februar 2000 fand bei der insolventen Gesellschaft außerdem eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum Jänner 1999 bis 14. Februar 2000 statt. Aus dem auch der Vollstreckungsstelle des Finanzamtes übermittelten Prüfungsbericht ging hervor, dass es im Zuge dieser Prüfung nur für die Monate Jänner und Februar 2000, nicht jedoch für den Prüfungszeitraum Jänner bis Dezember 1999 zu Feststellungen gekommen war. Die von der Gesellschaft bis einschließlich Jänner 2000 selbst berechneten, dem Finanzamt mit den (vom Bw. unterfertigten) monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen und danach erklärungsgemäß verbuchten Lohnabgaben haben auf Grund dieser Lohnsteuerprüfung abgesehen von der abweichenden Lohnabgabenfestsetzung für Jänner 2000 keine Änderungen erfahren. Am 29. Februar 2000 hielt die Vollstreckungsstelle beim Lohnsteuerprüfer Rücksprache, wie lange Löhne von der T-GmbH ausbezahlt worden wären. Dabei wurde mitgeteilt, dass die Lohnzahlungen bis einschließlich Jänner 2000 erfolgt wären.

Im Zuge des Konkursverfahrens der T-GmbH gingen dem Finanzamt auch die diesbezüglichen Berichte des Masseverwalters zu. Im Bericht vom 25. Februar 2000 finden sich dabei u.a. folgende Feststellungen (Punkt 3, 4, 5 und 8): Die Gemeinschuldnerin beschäftigt 24 Dienstnehmer. Sie steht in Geschäftsbeziehung zu vier Kreditinstituten, wobei diese Geschäftsbeziehung hinsichtlich zweier Banken auf Habenbasis geführt wird, gegenüber der B-A und R-Bank B bestehen jedoch Verbindlichkeiten von rd. 22 Mio. S. Bei der B-A haftet u.a. ein Kontokorrentkredit mit rd. 4,3 Mio. S aus, der durch einen am 11. September 1992 abgeschlossenen Zessionsvertrag besichert ist. Sämtliche Außenstände der T-GmbH sind auf Grund dieses Zessionsvertrages an die B-A abgetreten. Entsprechende Zessionsvermerke sind in den Geschäftsunterlagen und auch auf sämtlichen Ausgangsrechnungen der T-GmbH enthalten bzw. angebracht. Die zum Konkurseröffnungstichtag offenen Forderungen der

Gemeinschuldnerin (rd. 11 Mio. S) sind zur Gänze an die B-A zediert. Unter anderem wegen festgestellter überhöhter Entnahmen der Geschäftsführer trotz erheblicher Zahlungsschwierigkeiten des Unternehmens, Nichtstellung eines Konkursantrages zu einem Zeitpunkt als die Zahlungsunfähigkeit längst erkennbar war bzw. gewesen sein musste, Anschaffung von Gegenständen für den Privatbereich auf Firmenkosten bzw. Anstellung von (zum Teil nicht einmal tätigen) Familienmitgliedern zu unüblichen Konditionen habe sich der Berichterstatter zur fristlosen Aufkündigung der Dienstverhältnisse der beiden Geschäftsführer der T-GmbH veranlasst gesehen. Im Folgebericht vom 21. März 2000 stellte der Masseverwalter folgendes fest (Punkt 4 und 7): Die Gemeinschuldnerin hat in den letzten Monaten vor Konkurseröffnung noch größere Zahlungen an exekutionsführende Gläubiger zwecks Einstellung dieser Exekutionsverfahren getätigt. Zum Teil sind solche Zahlungen auch noch nach Konkursantragstellung erfolgt. Diese Zahlungen, insbesondere jene an die GKK in Gesamthöhe von 980.000,00 S, hat der Berichterstatter angefochten. Die GKK hat die Rückzahlungspflicht bereits anerkannt. Die Gesellschaft hat für die beiden Geschäftsführer Deckungsversicherungen abgeschlossen. Die Geschäftsführer haben diese Deckungsversicherungen, deren Rückkaufswert 647.298,00 S bzw. 717.696,00 S beträgt, für private Kredite verpfändet. Diese Verpfändungen wurden vom Berichterstatter ebenfalls angefochten.

Aus Anlass des Zugangs dieser Berichte ersuchte das Finanzamt den Masseverwalter um Übermittlung einer Aufstellung der noch vor Konkurseröffnung erfolgten Zahlungen und um Bekanntgabe, wie lange bei der T-GmbH Lohnzahlungen stattgefunden hätten. Mit Telefax vom 17. März 2000 teilte dieser mit, dass die letzten Lohnzahlungen im Jänner 2000 erfolgt wären. Ferner wurde nachstehende Liste über von der T-GmbH noch im Zeitraum Oktober 1999 bis Februar 2000 getätigte, inzwischen angefochtene Zahlungen vorgelegt:

F.H.	13. Dezember 1999	61.336,00 S
F.H.	10. Jänner 2000	60.000,00 S
F.H.	1. Februar 2000	3.084,33 S
A-P	13. Jänner 2000	129.447,04 S
M-P	3. Februar 2000	2.662,38 S
M-P	28. Jänner 2000	132.027,34 S
GKK 2	13. Dezember 1999	43.000,00 S
GKK 1	1. Dezember	300.000,00 S
GKK 1	2. Dezember	220.000,00 S
GKK 1	29. Dezember 1999	240.000,00 S
GKK 1	10. Jänner 2000	170.000,00 S
GKK 1	2. November 1999	60.000,00 S

St.	18. November 1999	205.147,20 S
St.	6. Dezember	20.274,00 S
I.	18. Oktober	121.820,43 S

Mit *Haftungsbescheid* vom 11. Oktober 2000 nahm das Finanzamt den Bw. für folgende aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH nach §§ 9, 80 BAO in Anspruch:

<b>Zeitraum</b>	<b>Abgabenart</b>	<b>Betrag</b>
1996	Umsatzsteuer	56.712,00 S
10/1999	Umsatzsteuer	79.726,00 S
11/1999	Umsatzsteuer	143.110,00 S
10/1999	Lohnsteuer	91.043,00 S
11/1999	Lohnsteuer	133.638,00 S
12/1999	Lohnsteuer	119.448,00 S
<b>gesamt</b>		<b>623.677,00 S</b>

Bescheidbegründend führte es aus, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der insolventen Gesellschaft uneinbringlich seien. Als Geschäftsführer hätte der Bw. insbesondere dafür Sorge zu tragen gehabt, dass die Abgaben - und sei es auch nur anteilig - entrichtet werden. Dieser Verpflichtung wäre er nicht nachgekommen, obwohl er an andere Gläubiger selbst noch unmittelbar vor Konkursöffnung Zahlungen geleistet habe. Die Haftungsnahme erfolge bedingt im Umfang, als im Konkurs der T-GmbH keine Quote ausbezahlt werde. Gleichzeitig mit diesem Haftungsbescheid erging am 11. Oktober 2000 auch ein Haftungs- und Festsetzungsbescheid gemäß § 82 EStG gegenüber der T-GmbH für Lohnsteuern 10/1999 iHv. 91.043,00 S, 11/1999 iHv. 133.638,00 S und 12/1999 iHv. 119.448,00 S.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2000 wurde gegen den *Haftungsbescheid* gemäß § 9 BAO *Berufung* erhoben, dessen ersatzlose Aufhebung beantragt und eingewendet, dass der Bw. sicherlich nicht für eine sich auf Grund der Betriebsprüfung ergebende Umsatzsteuerrestschuld von 56.200,00 S (Anm.: gemeint USt 1996) und davon abgesehen auch nicht für die Abfuhr der Umsatzsteuer für Oktober und November 1999 sowie für die Lohnsteuer hafte. Die T-GmbH hätte in den letzten Monaten vor Konkursöffnung die Löhne nicht mehr auszahlen und daher auch keine Lohnsteuern mehr abziehen können. Ebenso wäre auch die Umsatzsteuer nicht auf Grund eines Fehlverhaltens des Bw. nicht abgeführt worden. Dass an andere Gläubiger noch unmittelbar vor Konkursöffnung Zahlungen vorgenommen worden wären, stelle eine unrichtige, bloße Behauptung dar.

Nach Vorlage dieser Haftungsberufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mit Schreiben vom 15. Dezember 2003 erneut aufgefordert, nachzuweisen, weshalb er ohne sein Verschulden nicht dafür Sorge tragen hätte können, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten rechtzeitig entrichtet wurden. Gleichzeitig wurde ihm aufgetragen, den bereits vom Finanzamt abverlangten Liquiditätsnachweis sowie einen Nachweis über die genaue Verwendung der vorhanden gewesenen Gesellschaftsmittel zu erbringen, da seiner Behauptung nach von im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht mehr vorhanden gewesene Gesellschaftsmittel vorliegende Ermittlungsergebnisse über an andere Gesellschaftsgläubiger in diesem Zeitraum noch geleistete Zahlungen entgegen stünden. Weiters wurde der Bw. auch zum Nachweis seiner Behauptung, dass im Haftungszeitraum keine Löhne mehr ausbezahlt worden wären, aufgefordert und ihm in diesem Zusammenhang einerseits sein eigenes, damit nicht in Einklang zu bringendes Vorbringen vom 6. März 2000, demzufolge Löhne erst ab Jänner 2000 nicht mehr ausbezahlt worden wären, und andererseits eine Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 29. Februar 2000 (Aktenvermerk), wonach die Löhne bis einschließlich Jänner 2000 ausbezahlt worden wären, entgegen gehalten. Dem Einwand betreffend Umsatzsteuer 1996 wurde entgegen gehalten, dass es sich bei dieser mit Betriebsprüfung vorgeschriebenen Umsatzsteuernachforderung tatsächlich um eine nicht zeitgerecht entrichtete Selbstbemessungsabgabe handle und daher für sie der Nachweis der Schuldlosigkeit an ihrer nicht rechtzeitigen Entrichtung nicht bezogen auf den mit Festsetzungsbescheid eingeräumten Zahlungstermin 18. Oktober 1999, sondern auf den früheren Fälligkeitstermin 17. Februar 1997 zu erbringen sei. Schließlich wurde dem Bw. auf Grund vorgelegener Aktenlage noch die geltende Rechtsprechung zur Vertreterhaftung bei Gläubigerungleichbehandlung, bei Vorliegens eines globalen Mantelzessionsvertrages und bei Nichtabfuhr von auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuern vorgehalten.

Anlässlich seiner nachfolgenden Eingabe vom 29. Dezember 2003 hat der Bw. keinen dieser von ihm abverlangten Nachweise erbracht und begründend dazu folgendes vorgebracht: Die aufgetragene Beweisführung sei äußerst schwierig, weil sämtliche Buchhaltungs- und Belegunterlagen der T-GmbH vom Masseverwalter Dr. E in Verwahrung genommen und vom Landesgericht R beschlagnahmt worden wären. Obwohl er bis zuletzt Geschäftsführer gewesen wäre, habe er zu diesen Unterlagen keinen Zutritt. Auch der Masseverwalter sei nur zögernd bereit, irgendwelche Unterlagen beizustellen, und wenn, dann nur über erheblichen Honoraranspruch. Ein Honorar könne er aber wegen seiner tristen Finanzlage nicht bezahlen. Geeignete Beweismittel wie Bankbelege, Zahlungsbestätigungen etc. könnten somit nicht beigeschafft werden, es sei denn, die Rechtsmittelbehörde könne ihm Zutritt zu den

genannten Unterlagen verschaffen. Zur strittigen Umsatzsteuer 1996 werde releviert, dass er von dieser Nachforderung bei Fälligkeit am 17. Februar 1997 gar keine Kenntnis gehabt hätte. Wäre dies der Fall gewesen, hätte er diese Umsatzsteuerschuld zweifelsohne bezahlen können und auch deren termingerechte Entrichtung angeordnet. Zur Nichterbringung des geforderten Nachweises betreffend Lohnzahlungen im haftungsgegenständlichen Zeitraum werde auf das vorstehende Vorbringen und die damit aufgezeigte unverschuldeten Unmöglichkeit einer entsprechenden Beweismittelbeischaffung verwiesen. Hinsichtlich der im Vorhaltsschreiben angeführten Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers werde um Übermittlung zur Kenntnisnahme ersucht.

Am 14. Jänner 2004 wurde der (ehem.) Masseverwalter telefonisch um schriftliche Stellungnahme zum vom Bw. am 29. Dezember 2003 erstatteten Vorbringen, dessen Inhalt dem Masseverwalter anlässlich dieses Telefonates genau wiedergegeben wurde, ersucht. Mit Telefax vom 21. Jänner 2004 teilte Dr. E mit, dass die Buchhaltungsunterlagen der T-GmbH im Zusammenhang mit einem gegen die beiden ehemaligen Geschäftsführer anhängigen Strafverfahren vom Landesgericht R beschlagnahmt und vorerst im ehemaligen Betriebsgebäude der Gesellschaft verwahrt worden wären. Nunmehr befänden sich diese Unterlagen in Verwahrung bei der Fa. A in M. Eine Unterlagenherausgabe wäre infolge der Beschlagnahmeanordnung bisher nur über entsprechenden Antrag beim Untersuchungsrichter möglich gewesen, der diesfalls den zuständigen Gendarmerieposten zur Herausgabe angewiesen hätte. Den dadurch bedingten Aufwand hätte jene Person zu ersetzen gehabt, die die Herausgabe verlangt habe. Dass die Unterlagenherausgabe jemals aus Gründen des Aufwandsatzes gescheitert wäre, sei dem Gefertigten nicht erinnerlich, er könne aber dezidiert sagen, dass weder der Bw. noch dessen Vertreter im vergangenen Monat irgendwelche Unterlagen bei ihm angefordert hätten. Außerdem sei seine Masseverwaltertätigkeit wegen Konkursabschlusses bereits beendet. Die Löhne für Oktober bis Dezember dürften ausbezahlt worden sein, da nur Frau W. einen Betrag v. 4.619,00 S (Gehalt Dezember 1999) als Konkursforderung angemeldet habe. Aus dem Umstand, dass die übrigen Dienstnehmer der T-GmbH keine Forderungsanmeldungen gemacht hätten, ergäbe sich seines Erachtens zwangsläufig, dass für die fraglichen Monate keine Rückstände vorhanden gewesen wären. In Beantwortung der Anfrage, ob die T-GmbH im haftungsgegenständlichen Zeitraum noch über liquide Mittel verfügt hätte, bzw. ob aus der Verwendung allenfalls vorhanden gewesener Mittel auf eine Benachteiligung des Abgabengläubigers geschlossen werden könnte, werde gegenständlicher Eingabe eine Aufstellung über die im Zeitraum Oktober 1999 bis Februar 2000 noch getätigten, im Konkursverfahren angefochtenen Zahlungen angeschlossen. Die dabei am

21. Jänner 2004 vom Masseverwalter übermittelte Zahlungsaufstellung deckt sich hinsichtlich Zahlungsempfänger, -beträge und -zeitpunkte im Wesentlichen mit der von diesem bereits am 17. März 2000 (handschriftlich) vorgelegten Liste.

Im weiteren Verfahrensverlauf wurde der Lohnsteuerprüfungsbericht für den Zeitraum 1/1999 bis 2/2000 angefordert. Im Arbeitsbogen dieses Berichtes vom 24. Februar 2000 finden sich folgende mit dem Hinweis "laut Rücksprache mit dem Masseverwalter" versehenen Prüfungsfeststellungen: Bis Dezember 1999 wurden für alle Arbeitnehmer die Löhne ausbezahlt; für Jänner 2000 wurden die Löhne ebenfalls ausbezahlt; ab Februar wurden keine Löhne mehr ausbezahlt.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 ersuchte die Berufungsbehörde das Landesgericht R außerdem um Auskunft, ob und falls ja in welcher Form bzw. welchem Umfang dem Bw. bzw. dessen Vertreter nach dortigem Stand der strafrechtlichen Ermittlungen derzeit ein Zutritt zur beschlagnahmten Buchhaltung der T-GmbH möglich sei. Ferner wurde um Bekanntgabe der vom Bw. dazu zu unternehmenden Schritte, des derzeitigen Verwahortes der beschlagnahmten Buchhaltung sowie darum ersucht, ob der Bw. oder dessen Vertreter in den vergangenen Wochen (etwa seit Mitte Dezember 2003) das dortige Gericht jemals zwecks Einsichtnahme in die beschlagnahmte Buchhaltung der T-GmbH kontaktiert hätten. Mit Schreiben vom 12. Februar 2004 teilte der zuständige Untersuchungsrichter folgendes mit: Eine Einsichtnahme in die beschlagnahmten Geschäftsunterlagen der T-GmbH und Anfertigung allfälliger Kopien sei für den Bw. oder dessen Vertreter sowohl am ursprünglichen Verwahort (versiegelte Kellerräumlichkeiten am Sitz der Fa. T-GmbH) als auch am derzeitigen (Lagerhalle der Fa. A in M) grundsätzlich möglich (gewesen). Am 13. Oktober 2000 wäre vom Masseverwalter Dr. E aktenkundig auch ein Antrag auf "teilweise Freigabe von beschlagnahmten Unterlagen" gestellt und diesem durch entsprechende Unterlageneinsicht auch entsprochen worden. Die Einsichtnahme habe im Auftrag des Gerichtes unter Anwesenheit eines Sachbearbeiters des Gendarmeriepostens B stattgefunden. Mit Antrag vom 6. September 2001 habe der Masseverwalter erneut um Gestattung des Zugangs zu den beschlagnahmten Unterlagen ersucht, weil der steuerliche Vertreter der ehemaligen Geschäftsführer der T-GmbH zur Abwendung erheblicher Nachteile in einem Steuerverfahren Kopien von den Verrechnungskonten der beiden ehemaligen Geschäftsführer benötige. Diesem Ansuchen wäre ebenfalls stattgegeben worden. Die benötigten Kopien wären nach Öffnung der versiegelten Räumlichkeiten am 12. September 2001 unter Anwesenheit eines Gendarmeriebeamten, einer Vertreterin des Masseverwalters und eines ehemaligen Mitarbeiters der T-GmbH erstellt und die Räumlichkeiten sodann wieder versiegelt worden. Nach

entsprechender Terminvereinbarung und unter oben dargestellter Aufsicht wäre dem Bw. bzw. dessen Vertreter Einsicht- und Abschriftnahmen in die bzw. von den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen somit grundsätzlich möglich gewesen und bei entsprechendem Verlangen auch gewährt worden. Dem Gefertigten sei jedoch weder erinnerlich noch fänden sich Hinweise oder Anträge im Strafakt, dass der Bw. bzw. R.G. oder deren Vertreter oder Steuerberater jemals Einsicht in die beschlagnahmten Unterlagen begehrt hätten. Eine Rückgabe der beschlagnahmten Geschäftsunterlagen wäre bislang nicht beantragt, im Übrigen aber auch nicht vorgesehen gewesen, weil die Strafakten erst jetzt nach Abschluss der Voruntersuchungen der Staatsanwaltschaft weitergeleitet worden seien. Resümierend werde festgehalten, dass es lediglich eines schlichten Antrages des Bw. oder seines Vertreters bei Gericht bedurft hätte, um Akteneinsicht in die beschlagnahmten, gewünschten Unterlagen zu erhalten, dass ein solches Begehr von den Genannten aber bisher nicht gestellt worden sei. Anträge auf Akteneinsicht bzw. Übermittlung von Kopien habe aktenkundig nur der Verteidiger des Bw. und nur hinsichtlich des Strafaktes und der dort abgelegten Aktenteile gestellt.

Mit Vorhaltsschreiben vom 18. Februar 2004 wurden dem Bw. Kopien der Schreiben des Masseverwalters vom 21. Jänner 2004, des Landesgerichtes R vom 12. Februar 2004, vom Lohnsteuerbericht, vom Aktenvermerk vom 29. Februar 2000 (Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers) und von den beiden Berichten des Masseverwalters vom 25. Februar 2000 bzw. 21. März 2000 übermittelt. Dabei wurde dem Bw. vorgehalten, dass er laut an ihn übersendeten Ermittlungsergebnissen bisher der Beweisführung im gegenständlichen Haftungsberufungsverfahren dienliche Schritte trotz erwiesener Möglichkeit nicht einmal versucht habe. Außerdem stünden die bisherigen Beweisergebnisse im Widerspruch zur Behauptung von im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht mehr vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln, nicht vorgenommener Gläubigerbegünstigung sowie nicht mehr erfolgten Lohnzahlungen. Weiters wurde mitgeteilt, dass in überhöhten Entnahmen von Geschäftsführerbezügen trotz vorliegender Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft, wie im Masseverwalterbericht für den Anlassfall festgestellt, eine schuldhafte Vertreterpflichtverletzung zu erblicken sei, wenn für die Abgabenentrichtung notwendige Mittel dadurch fehlten. Unter Anchluss einer aktuellen Rückstandsaufgliederung für die T-GmbH wurde schließlich noch bekannt gegeben, dass sich an der Höhe der Haftungsschuldigkeiten seit Bescheiderlassung nichts geändert habe, weil die ausgeschüttete Konkursquote vorrangig auf andere, ebenfalls rückständige Gesellschaftsabgaben verrechnet worden wäre. Unter Einräumung einer dreiwöchigen Frist wurde dem Bw. schließlich noch einmal Gelegenheit gegeben, den bereits mehrfach abverlangten Nachweisen

nachzukommen und dabei auch seine aktuelle Einkommens- und Vermögenssituation darzulegen.

Anlässlich seiner Eingabe vom 10. März 2004 hat der Bw. die geforderten Beweise wiederum nicht erbracht und sinngemäß zusammengefasst folgendes mitgeteilt: Aus den an ihn übermittelten Erhebungsergebnissen der Rechtsmittelbehörde gehe auch für diese erkennbar hervor, dass eine Einsichtnahme in die beschlagnahmte Buchhaltung der T-GmbH bisher nicht möglich gewesen wäre. Die Darstellung des Masseverwalters sei ebenfalls nicht besonders aufschlussreich, da in dessen Stellungnahme vom 21. Jänner 2004 unter Punkt 4. ausgeführt werde, dass „die Löhne für Oktober, November und Dezember ausbezahlt worden sein dürften“. Da hierbei von keinem konkreten Jahr die Rede sei, und diese Aussage außerdem im Konjunktiv stehe, werde sie wohl nicht für eine Haftungsinanspruchnahme ausreichen. Weiters könne den Ausführungen des Masseverwalters auch nicht klar entnommen werden, ob die Buchhaltungsunterlagen noch beschlagnahmt oder lediglich in Verwahrung seien, da dabei einerseits von der Unterlagenherausgabe oder -einsichtnahme nur gegen Kostenersatz und andererseits von einer Verwahrung der Unterlagen bei der Fa. A in M die Rede sei. Die vom Masseverwalter vorgelegte Zahlungsaufstellung weise als Zahlungsempfänger im Übrigen hauptsächlich die GKK 1 und GKK 2 aus, die aber Exekution gegen die T-GmbH geführt hätten. Da der Bw. zu den berufungsgegenständlichen Fragen und Vorwürfen ohne Buchhaltungsunterlagen weder Stellungnahmen abgeben noch den abverlangten Beweisen nachkommen könne, werde die Rechtsmittelbehörde um Veranlassung ersucht, dass dieser in sämtliche Buchhaltungs- und Belegunterlagen der T-GmbH ohne Kostenersatz Einsicht nehmen und entsprechende Kopien anfertigen könne. Allein aus dem Gedächtnis beantwortete der Bw. die an ihn gerichteten Fragen wie folgt: Ein Liquiditätsstatus könne mangels Unterlagen nicht erstellt werden. Diesbezüglich werde die Rechtsmittelbehörde um entsprechende Hilfe ersucht. Der ehemalige Masseverwalter dürfte auch leicht feststellen können, ob Gehälter nicht ausbezahlt worden seien. Der Bw. vertrete jedenfalls die Ansicht, dass es Forderungsanmeldungen von Mitarbeitern gegeben hätte. Deren Zusammensetzung könne mangels möglichen Kontaktes mit dem Masseverwalter nicht beurteilt werden. Nach Konkursanmeldung und –eröffnung seien sicherlich keine Zahlungen mehr getätigt worden. Inwieweit Löhne im Monat der Konkursanmeldung bzw. –eröffnung ausbezahlt worden seien, könne ebenfalls nicht beantwortet werden. Zum Vorhalt überhöhter Geschäftsführerentnahmen werde darauf hingewiesen, dass sämtliche wechselseitigen Ansprüche, insbesondere alle Geschäftsführeransprüche, inzwischen mit der Masse verglichen worden seien. Zum Nachweis dazu werde die Kopie einer entsprechenden Eingabe an das Landes-

gericht R vom 23. Jänner 2004 beigeschlossen. Im Hinblick auf die strittige Haftungsinspruchnahme für Umsatzsteuer 1996 werde auf die Eingabe des Bw. vom 6. März 2000 verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass der Prüfer der Fa. K seinerzeit um Umbuchung zu Gunsten der Fa. K ersucht habe, um den Akt schließen zu können. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw. werde bekannt gegeben, dass dieser nur eine ASVG-Pension in Höhe beiliegender Mitteilung beziehe, diese jedoch bis auf das Existenzminimum gepfändet sei. Über weiteres Einkommen und Vermögen verfüge der Bw. nicht. Schulden bestünden gegenüber der B-A in Millionenhöhe, außerdem betreibe der Masseverwalter der Fa. I GmbH & Co gegen den Bw. eine erfolglose Pfändung wegen ausständiger Gesellschaftereinlagen.

Aus der am 10. März 2004 vorgelegten Gerichtseingabe vom 23. Jänner 2004 geht hervor, dass der Bw. und der Masseverwalter eine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen haben, der zufolge im zivilgerichtlichen Verfahren 3Cga 91/00s beim Landesgericht R ewiges Ruhen eintrete, im zivilgerichtlichen Verfahren 29 Cg 196/00d die außerordentliche Revision zurückgezogen werde und im Gegenzug dazu auf die Kostenersatzpflicht gegen den Bw. aus diesem Verfahren verzichtet werde. Mit dieser Vereinbarung seien sämtliche wechselseitigen Ansprüche insbesondere alle Geschäftsführeransprüche der Masse verglichen. Aus der gleichzeitig übermittelten Pensionsbestätigung ist ersichtlich, dass der Bw. derzeit eine Nettopension iHv. 1.438,51 € monatlich bezieht, wovon ihm aufgrund einer Unterhaltsexekution iHv. 776,18 € monatlich tatsächlich aber nur das pfändungsfreie Existenzminimum v. 662,33 € verbleibt. Liegenschaftsvermögen besitzt der Bw. laut aktueller Abfrage im Grundbuch nicht mehr. Seinen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ cd, KG E, hat mit Kaufvertrag vom 9. April 2001 seine Tochter Mag. A.W., das Allein- sowie 1/10-Anteileigentum an den Liegenschaften EZ ef und EZ gh, je KG T, hat mit Kaufvertrag vom 29. März 2001 Frau M. A. (laut Aktenlage die Lebensgefährtin des Bw.) erworben. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten haften laut aktueller Rückstandsaufgliederung nach wie vor mit dem im Haftungsbescheid ausgewiesenen Gesamtbetrag v. 45.324,36 € (623.677,00 S) aus.

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

*Gem. § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Gem. § 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.*

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Ihre Geltendmachung setzt daher unter anderem die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.5.2002, 99/14/0233). Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderungen uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Berufungsgegenständlich wurde der Konkurs über das Vermögen der T-GmbH am 17. Dezember 2003 unter Ausschüttung einer Quote von 6,089493 % aufgehoben, und die Gesellschaft mittlerweile im Firmenbuch auch schon gelöscht. Dass die haftungsgegenständlichen Abgaben in der überwiesenen und verrechneten Konkursquote keine Deckung gefunden haben, ist unstrittig. Angesichts dieser Sachlage steht für sie die Uneinbringlichkeit bei der primärschuldnerischen Gesellschaft fest.

Außer vorgenannter Tatbestandsvoraussetzung bedingt die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO auch eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Dass der Bw. von 11. März 1981 bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der T-GmbH am 14. Februar 2000 als Geschäftsführer und für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der Gesellschaft zuständiger Vertreter für die rechtzeitige und richtige Ermittlung und Entrichtung der in diesem Zeitraum unter anderem fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Abgaben (Umsatzsteuer 1996 iHv. 56.712,00 S am 17. Februar 1997, Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 1999 iHv. 79.726,00 S am 15. Dezember 1999, Umsatzsteuervorauszahlung November 1999 iHv. 143.110,00 S am 17. Jänner 2000, Lohnsteuer Oktober 1999 iHv. 91.043,00 S am 15. November 1999, Lohnsteuer November 1999 iHv. 133.638,00 S am 15. Dezember 1999 und Lohnsteuer Dezember 1999 iHv. 119.448,00 S am 17. Jänner 2000) verantwortlich war, steht ebenfalls außer Streit. Nicht bestritten wurde auch der Bestand der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerforderungen gegenüber der Primärschuldnerin, den ebenfalls haftungsgegenständlichen Lohnsteuerschuldigkeiten der T-GmbH für Oktober bis Dezember 1999 hat der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren jedoch entgegen gesetzt, dass Löhne für diese Monate nicht mehr ausbezahlt worden wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es *im Falle der Uneinbringlichkeit haftungsgegenständlicher Abgaben bei der primärschuldnerischen Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprechen und insbesondere nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd. § 9 BAO angenommen werden darf* (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003). Das Verschulden iSd. § 9 BAO hat somit nicht die Abgabenbehörde zu beweisen, sondern es kommt vielmehr die Beweislastumkehr des § 1298 ABGB zum Tragen (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613), was bedeutet, dass der Geschäftsführer seine Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung haftungsgegenständlicher Abgaben nachzuweisen hat. Zum tatbestandsmäßigen Verschulden iSd. § 9 BAO reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen aus. Ein solches nimmt die Rechtsprechung bereits dann an, wenn der Vertreter die Gründe nicht darlegen kann, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen, unmöglich gewesen ist (VwGH 25.5.1988, 86/13/0152; VwGH 7.6.1989, 88/13/0127; VwGH 26.6.1989, 88/15//0065). Unterbleibt daher ein entsprechender Nachweis, so darf die Abgabenbehörde von schuldhafter Pflichtverletzung des Geschäftsführers ausgehen (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 30.10.2001, 98/14/0082; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). 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 (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenuneinbringlichkeit streitet nach der Rechtsprechung somit eine allerdings widerlegbare Vermutung (VwGH 30.3.1987, 86/15/0080).

Wurden Abgaben der Gesellschaft deshalb nicht mehr entrichtet, weil dieser im Abgabefälligkeitszeitpunkt *keine* Mittel mehr zur Verfügung gestanden sind, dann ist dem Geschäftsführer eine Pflichtverletzung nicht vorzuwerfen und eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO daher ausgeschlossen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420). Im gegebenen Zusammenhang hat aber nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen (VwGH 26.6.2000, 95/117/0613; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

Reichten die dem Geschäftsführer zur Verfügung gestandenen Mittel nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, dann ist er nur dann haftungsfrei, wenn er beweist, dass die vorhanden gewesenen Mittel *anteilig* für die Begleichung aller Verbindlichkeiten

verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Der Vertreter hat also nicht seine Schuldlosigkeit an der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft, sondern nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Tritt er diesen Nachweis nicht an oder kann er ihn nicht erbringen, dann haftet der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der primärschuldnerischen Gesellschaft zur Gänze. Eine Haftungsbeschränkung kommt diesfalls nicht in Betracht (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Vermag der Geschäftsführer jedoch nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur beschränkt und zwar für die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Der Zeitpunkt, für den festzustellen ist, ob der Primärschuldnerin Mittel zur Verfügung standen, bestimmt sich danach, wann die haftungsgegenständlichen Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist ungenachtert einer allfälligen (späteren) bescheidmäßigen Festsetzung somit der Zeitpunkt, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, also der Fälligkeitszeitpunkt, maßgeblich (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Das *Verschulden* des Geschäftsführers im Zusammenhang mit einer *Haftung für Umsatzsteuer ist wie bei den anderen Abgaben*, ausgenommen der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer, zu beurteilen. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Umsatzsteuer der Gesellschaft somit auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Gesellschaftsverbindlichkeiten zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, er aber deren anteilige Verwendung nicht nachweist (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038 verst. Senat). *Ausnahmen von diesem Gleichbehandlungsgrundsatz* gelten jedoch für die Abfuhrabgaben wie etwa die *Lohnsteuer*.

Im vorliegenden Fall wurde dem Bw. bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides mit Schreiben vom 15. Februar 2000 Gelegenheit gegeben, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die in der gleichzeitig übermittelten Rückstandsaufgliederung angeführten Gesellschaftsabgaben rechtzeitig entrichtet wurden. Außerdem wurde er aufgefordert, für die Gesellschaft den Zeitraum 1999 bis zur Konkursöffnung betreffend einen

Liquiditätsnachweis zu erbringen, weiters die Verwendung der vorhanden gewesenen Mittel darzulegen und schließlich bekannt zu geben, wie lange die Gesellschaft Lohnzahlungen vorgenommen habe. Mit Eingabe vom 6. März 2000 kam der Bw. diesem Ersuchen des Finanzamtes nur insoweit nach, als er schuldhafte Pflichtverletzungen seinerseits im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der rückständigen Gesellschaftsabgaben in Abrede stellte und sinngemäß behauptete, dass die Gesellschaft bei Fälligkeit der rückständigen Abgaben über keine Mittel zur Abgabenentrichtung mehr verfügt hätte. Zu den Lohnzahlungen teilte er mit, dass die Löhne ab Jänner 2000 nicht mehr ausbezahlt worden wären. Dass Lohnzahlungen auch für davor gelegene Zeiträume nicht mehr erfolgt wären, wurde in dieser Eingabe nicht einmal ansatzweise behauptet, obwohl aus der dem Bw. übermittelten Rückstandsaufgliederung ersichtlich war, dass auch Lohnabgaben der T-GmbH aus dem Jahr 1999 unberichtet aushafteten.

Da sich auf Grund von Lohnsteuerprüfungsfeststellungen bei der T-GmbH und weiteren Erhebungen beim Masseverwalter der Primärschuldnerin ergeben hatte, dass die Löhne von der Gesellschaft bis einschließlich Jänner 2000 ausbezahlt und im Zeitraum Oktober 1999 bis Anfang Februar 2000 auch noch beträchtliche Zahlungen an diverse andere Gesellschaftsgläubiger vorgenommen worden sind, zog das Finanzamt den Bw. mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 gemäß § 9 BAO zur Haftung für rückständige Gesellschaftsabgaben im Gesamtbetrag v. 623.677,00 S heran. In der dagegen eingebrachten Berufung behauptete der Bw., dass die T-GmbH in den haftungsgegenständlichen Monaten Oktober bis Dezember 1999 überhaupt keine Löhne mehr ausbezahlt, und eine laut Bescheidbegründung angeführte Gläubigerbevorzugung noch unmittelbar vor Konkursöffnung nicht stattgefunden hätte. Nachweise dafür blieb der Bw. allerdings schuldig. Ebenso beließ es der Bw. auch im Hinblick auf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 1996 bei der bloßen Behauptung, dass für diese anlässlich einer Betriebsprüfung vorgeschriebene Umsatzsteuerrestschuld eine Haftungsinanspruchnahme zulässigerweise nicht in Betracht käme.

Aus Anlass des gegenständlichen Berufungsverfahrens wurde der Bw. mit Schreiben vom 15. Dezember 2003 erneut zum Nachweis seiner Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Gesellschaftsabgaben und damit in Zusammenhang stehend auch zur Erbringung sämtlicher bereits erstinstanzlich abverlangten Nachweise aufgefordert. Insbesondere wurde ihm auf Grund seines diesbezüglichen Einwandes aufgetragen, auch nachzuweisen, dass Löhne im Zeitraum Oktober bis Dezember 1999 behauptungsgemäß tatsächlich nicht mehr ausbezahlt worden seien. In diesem Zusammenhang wurde dem Bw. gleichzeitig vorgehalten, dass die erstinstanzlich eingeholte Stellungnahme des Lohnsteuer-

prüfers vom 29. Februar 2000 und im Übrigen auch seine eigenen Angaben im Schriftsatz vom 6. März 2000 dem nunmehrigen Berufungsvorbringen entgegen stünden. Zur bestrittenen Gläubigerbevorzugung wurde mitgeteilt, dass der Berufungsbehörde eine Aufstellung des Masseverwalters der T-GmbH vorliege, aus der sich ergäbe, dass die Gesellschaft noch unmittelbar vor Konkurseröffnung beträchtliche Zahlungen an andere Gesellschaftsgläubiger getätigt habe. Auf Grund der aktenmäßig dokumentierten Sachlage hielt die Rechtsmittebehörde dem Bw. schließlich auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Geschäftsführerhaftung bei festgestellter Gläubigerbevorzugung, bei Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages sowie bei Nichtabfuhr von auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuern vor.

In der folgenden Eingabe vom 29. Dezember 2003 wurde zu diesen Vorhaltungen sachlich nur insoweit Stellung bezogen, als releviert wurde, dass der Bw. im Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 1996 keine Kenntnis von der späteren auf Grund Betriebsprüfung nachgeforderten Umsatzsteuerrestschuld gehabt hätte, und dass diese Steuerschuld bei entsprechender Kenntnis im Fälligkeitszeitpunkt bezahlt werden hätte können und auch bezahlt worden wäre. Ein entsprechender Nachweis für diese Behauptung wurde allerdings nicht erbracht. Ebenso blieb der Bw. aus Anlass dieser Eingabe erneut den abverlangten Liquiditäts- und Mittelverwendungsnachweis sowie den Nachweis über die Nichtauszahlung der Löhne schuldig, teilte dazu nunmehr aber mit, dass die geforderte Beweisführung unverschuldet unmöglich sei, weil die dafür benötigten Buchhaltungsunterlagen der T-GmbH auf Grund strafgerichtlicher Anordnung beschlagnahmt seien und deshalb ein Zutritt zu diesen verwehrt sei. Ebenso sei auch eine Beweisführung durch Kontaktaufnahme mit dem Masseverwalter nicht möglich, weil dieser Unterlagen nur zögerlich herausgabe und dafür Honorar verrechne, das der Bw. gegenwärtig nicht bezahlen könne.

Zur Überprüfung der Richtigkeit dieses Parteivorbringens und im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers im Haftungsverfahren nicht überspannt werden dürfe und nicht bedeute, dass die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149), stellte die Berufungsbehörde in der Folge ergänzende Ermittlungen beim Masseverwalter und beim Landesgericht R an. Dabei stellte sich heraus, dass die gesamte Buchhaltung der T-GmbH wegen strafrechtlicher Voruntersuchungen gegen den Bw. beschlagnahmt ist, derzeit in einer Lagerhalle der Fa. A in M unter Verschluss gehalten wird, diese Beschlagnahmeanordnung aber einer uneingeschränkten Einsicht- und Abschriftnahme in diese bzw. von diesen Unterlagen durch den Bw. oder dessen Vertreter nicht entgegen steht.

Es ist dazu bei Gericht nur ein entsprechender Antrag einzubringen. Nach Terminvereinbarung und unter behördlicher Aufsicht kann eine entsprechende Einsicht- und Abschriftnahme jederzeit erfolgen. Einen diesbezüglichen Antrag hat bislang nach Angabe des Untersuchungsrichters aber weder der Bw. noch sein Vertreter gestellt. Übereinstimmend dazu teilte auch der Masseverwalter mit, dass er in den vergangenen Monaten weder vom Bw. noch von dessen Vertreter zwecks Hilfestellung für die Beweisführung im konkreten Haftungsverfahren kontaktiert worden ist. Auf Grund dieser Beweisergebnisse hat sich der Einwand des Bw. einer unverschuldeten Unmöglichkeit der Beweisführung im Haftungsverfahren somit eindeutig als widerlegt erwiesen.

Aus gegebenem Anlass wurden dem Bw. die vorstehenden Ermittlungsergebnisse mit weiterem Vorhaltsschreiben vom 18. Februar 2004 durch Übermittlung von Kopien der Stellungnahmen des Masseverwalters und des Landesgerichtes R (vom 21. Jänner 2004 bzw. 12. Februar 2004) zur Kenntnis gebracht und vorgehalten. Außerdem waren diesem Schreiben auch eine aktuelle Rückstandsaufgliederung der T-GmbH sowie Kopien der Liste des Masseverwalters über die noch vor Konkurseröffnung von der T-GmbH getätigten Zahlungen, weiters vom Lohnsteuerbericht und der diesbezüglichen Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers und schließlich von den beiden Berichten des Masseverwalters anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens angeschlossen, in denen überhöhte Geschäftsführerentnahmen zum Zeitpunkt bereits bestandener Zahlungsschwierigkeiten der T-GmbH und eine Globalzession sämtlicher Buchforderungen der T-GmbH zugunsten der kreditgewährenden B-A festgestellt wurden. Unter neuerlicher Einräumung einer dreiwöchigen Frist gab die Rechtsmittelbehörde dem Bw. mit Hinweis auf die jüngsten Verfahrensergebnisse noch einmal Gelegenheit, die bereits mehrfach eingeforderten Beweise zu seiner Entlastung vorzulegen.

Wenn der Bw. diese Nachweise nunmehr auch aus Anlass seiner jüngsten Eingabe vom 10. März 2004 wiederum nicht vorgelegt und begründend dafür vorgebracht hat, dass infolge der ihm übermittelten Erhebungsergebnisse (Anmerkung: beim Masseverwalter und bei Gericht) die bisherige Unmöglichkeit seiner Beweisführung im Haftungsverfahren nunmehr auch für die Rechtsmittelbehörde erwiesen wäre, so kann er damit seine neuerliche Säumnis nicht mehr mit Aussicht auf Erfolg rechtfertigen. Da das an den Bw. am 18. Februar 2004 übermittelte Auskunftsschreiben des Landesgerichtes R vom 12. Februar 2004 die jederzeitige Einsicht- und Abschriftnamemöglichkeit in die und von den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen der T-GmbH nach entsprechender Antragstellung bei Gericht erwiesen hat, hatte der Bw. grundsätzlich die Möglichkeit und innerhalb der von der Rechtsmittelbehörde eingeräumten dreiwöchigen Frist auch ausreichend Zeit, bei Gericht Akten-

einsicht zu beantragen und die zur Beweisführung im Haftungsverfahren erforderlichen Abschriften zu tätigen. Selbst im Falle, dass sich die eingeräumte Frist zufolge des gerichtlichen Akteneinsichtbewilligungsverfahrens als zu kurz bemessen erwiesen hätte, hätte es mit Hinweis darauf nur eines schlichten Fristverlängerungsantrages bedurft. Wenn daher der Bw. diese Frist - jedenfalls was die Setzung von Maßnahmen für die gegenständliche Beweisführung betrifft - wieder gänzlich ungenutzt verstreichen ließ und er dies im Schriftsatz vom 10. März 2004 erneut mit bisheriger Unmöglichkeit der Beweisführung zu rechtfertigen sucht, dann kann dieses Vorbringen nur mehr als allerdings untauglicher Versuch, gegenständlich eine weitere Verfahrensverzögerung zu erreichen, gewertet werden. Im Lichte dieser Verfahrensergebnisse sah sich die erkennende Behörde daher nicht dazu veranlasst, dem wiederholten Ersuchen des Bw. nachzukommen und ihm bei Gericht die Möglichkeit einer Akteneinsichtnahme zu verschaffen, bzw. ihm im gegenständlichen Verfahren noch ein weiteres Mal Gelegenheit zur Beweisführung zu geben. Ebenso wenig war es im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht und im Hinblick auf die den Bw. im gegenständlichen Verfahren treffende Beweislast auch Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, den Bw. wie ebenfalls beantragt bei seiner Beweisführung im Haftungsverfahren dahingehend zu unterstützen, dass seitens der Berufungsbehörde für diesen bei Gericht eine Gebührenbefreiung erwirkt wird. Aus vorstehenden Gründen wird daher über die vorliegende Haftungsberufung nach dem Stand der vorliegenden Ermittlungsergebnisse entschieden.

Wenn in der Eingabe vom 10. März 2004 u.a. gerügt wird, dass der Stellungnahme des Masseverwalters vom 21. Februar 2004 keine ausschlaggebende Beweiskraft zukomme, weil dieser nicht einmal klar zu entnehmen sei, ob die Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft noch beschlagnahmt oder in bloßer Verwahrung seien, so ist dem entgegen zu halten, dass jedenfalls aus der dem Bw. ebenfalls übermittelten Stellungnahme des Landesgerichtes R eindeutig hervorgeht und auch für ihn erkennbar gewesen sein musste, dass die Buchhaltungsunterlagen noch immer bei der Fa. A in M unter Verschluss in Verwahrung sind, eine Aufhebung der Beschlagnahmeanordnung wegen bisher durchgeföhrter strafrechtlicher Voruntersuchungen noch nicht in Betracht gekommen, ihm dessen ungeachtet aber ein Zutritt zu diesen beschlagnahmten Unterlagen unter den näher dargestellten Bedingungen jederzeit möglich (gewesen) ist. Ebenso erweisen sich auch die weiteren Einwendungen, die vor Konkurseröffnung noch getätigten Zahlungen hätten im Wesentlichen die exekutionsführende GKK betroffen, bzw. nach Konkursanmeldung und –eröffnung wären keine Zahlungen mehr vorgenommen worden, nicht als zielführend und im Hinblick auf den letztgenannten Einwand überdies auch als durch die Aktenlage widerlegt. Für die Annahme einer schuldenhaften Pflicht-

verletzung des Vertreters auf Grund ungleichmäßiger Gläubigerbefriedigung sind die Motive und Gründe, weshalb dieser aus unzureichend vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln an einzelne Gläubiger im Gegensatz zu anderen noch Zahlungen vorgenommen hat, unbedachtlich. Maßgeblich ist vielmehr, ob eine solche Ungleichbehandlung von Gesellschaftsgläubigern aktenmäßig verifiziert ist, wobei es dafür schon genügt, dass auch nur ein einziger Gläubiger nachweislich besser gestellt wurde als die übrigen Gläubiger (einschließlich des Abgabengläubigers). Die Tatsache, dass die GKK wegen Exekutionsführung, dem Parteivorbringen sinngemäß folgend also unfreiwillig, vorrangig befriedigt wurde, steht der Annahme einer dadurch schuldhaft verletzten Vertreterpflicht also nicht entgegen. Dass die Zahlungen an die GKK durch zwangswise Einbringungsschritte veranlasst waren, exkulpiert den Bw. insbesondere auch deshalb nicht, weil er als Geschäftsführer Kenntnis vom damaligen Liquiditätsstand der Gesellschaft gehabt haben musste und er sich daher dem Zahlungsdruck dieser Gläubigerin bzw. der dadurch herbeigeführten, ihm erkennbar gewesenen Ungleichbehandlung von Gesellschaftsgläubigern entweder durch Zurücklegung seiner Vertreterfunktion oder durch rechtzeitige Konkursantragstellung entziehen hätte können. Abgesehen davon scheinen in der vom Masseverwalter vorgelegten Aufstellung über die im Konkursverfahren angefochtenen Zahlungen für den Zeitraum Oktober 1999 bis Anfang Februar 2000 außer der GKK noch fünf weitere Gläubiger auf, die im haftungsrelevanten Zeitraum Zahlungen in beträchtlicher Höhe erhalten haben. Entgegen der Behauptung des Bw. wurden solche Zahlungen nachweislich auch noch nach Konkursantragstellung (Ende 1999) getätigt, wobei die letzte Zahlung laut Liste des Masseverwalters am 3. Februar 2000 an die Fa. M-P erfolgt ist. Der Annahme, dass es auf Grund dieser Zahlungen an andere Gesellschaftsgläubiger und Nichtentrichtung der gleichzeitig angefallenen Gesellschaftsabgaben zu einer Benachteiligung des Abgabengläubigers gekommen ist, ist auch nicht abträglich, dass der Masseverwalter diese Zahlungen angefochten hat, sie deshalb rückabgewickelt wurden und sie daher der Masse zugeflossen und letztlich in der auch an den Abgabengläubiger ausgeschütteten Quote anteilig enthalten gewesen sind. Bei pflichtgemäßer anteiliger Verwendung der im Haftungszeitraum offenkundig unzureichend vorhanden gewesenen Mittel wären dem Abgabengläubiger nämlich jedenfalls höhere Abgabenbeträge zugeflossen, als dies im Wege der späteren Quotenausschüttung geschehen ist (Fußnote 28 in ÖBA 1994, 536). Anhand vorliegender Zahlungsaufstellung des Masseverwalters ist somit nicht nur erwiesen, dass die T-GmbH im haftungsgegenständlichen Zeitraum noch über Gesellschaftsmittel verfügt, sondern auch, dass der Bw. als deren Vertreter aus diesen Mitteln eine Gläubigerungleichbehandlung vorgenommen hat, in dem er an die laut Aufstellung

ausgewiesenen Gesellschaftsgläubiger noch Zahlungen tätigte, er die selbstberechneten, gleichzeitig fällig gewordenen Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober und November 1999 aber überhaupt nicht mehr entrichtete. Damit steht im Hinblick auf die Nichtentrichtung der vorgenannten Abgaben eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. schon auf Grund dieser Beweisergebnisse fest. Im Übrigen ist an dieser Stelle festzuhalten, dass der Bw. die Ungleichbehandlung von Gesellschaftsgläubigern im haftungsgegenständlichen Zeitraum durch seine vorstehend erörterten Einwände zumindest indirekt eingestanden hat.

Zur ebenfalls strittigen Haftungsinanspruchnahme für Umsatzsteuer 1996 ist folgendes auszuführen: Bei der T-GmbH fand unmittelbar vor Konkursöffnung eine Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 statt. Aus Anlass dieser wurde u.a. die bereits veranlagt gewesene Umsatzsteuer 1996 wiederaufgenommen. Mit Bescheid vom 9. September 1999 wurde der Gesellschaft ein USt-Nachforderungsbetrag von 56.712,00 S mit Zahlungsfrist 18. Oktober 1999 vorgeschrieben. Die zu dieser Nachforderung führenden Prüfungsfeststellungen wurden vom Bw. und vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft anlässlich der Schlussbesprechung anerkannt und blieben unbekämpft. Diese nunmehr haftungsgegenständliche Umsatzsteuerrestschuld 1996 ist zweifellos Folge einer unrichtigen Selbstberechnung in den Voranmeldungszeiträumen Jänner bis Dezember 1996. In diesen Monaten war der Bw. nachweislich abgabenrechtlich Verantwortlicher der Gesellschaft. Als solchem oblag ihm u.a. auch die Verpflichtung zur richtigen und rechtzeitigen Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Gesellschaft und zur rechtzeitigen Entrichtung der selbst ermittelten monatlichen Umsatzsteuern. Da aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 2. August 1999, auf den an dieser Stelle verwiesen wird, hervorgeht, dass Ursachen für die konkrete Umsatzsteuermachforderung einerseits die Korrektur einer überhöht geltend gemachten Vorsteuer (Tz. 17 des Berichtes) und andererseits die Aberkennung der Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung wegen fehlendem Ausfuhrnachweis (Tz. 19 des Berichtes) waren, ist der Bw. in den genannten Voranmeldungszeiträumen den ihm durch das Umsatzsteuergesetz auferlegten Pflichten damit unzweifelhaft nicht ordnungsgemäß nachgekommen, bzw. sind entsprechende Pflichtverletzungen seinerseits dadurch eindeutig verifiziert. Stichhaltige, ihn entlastende Gründe, weshalb die Umsatzsteuern in diesen Voranmeldungszeiträumen ohne sein Verschulden nicht ordnungsgemäß entrichtet worden wären, hat der Bw. im Haftungsverfahren aber nicht vorgebracht. Der Einwand, dass er bei Abgabefälligkeit keine Kenntnis von der späteren Nachforderung gehabt hätte, ist schon deshalb haltlos, weil es auf das bereits im Voranmeldungszeitraum gesetzte pflichtwidrige Verhalten ankommt und es ohne ein solches, also bei pflichtgemäßer Selbstberechnung und Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuern,

überhaupt zu keiner Umsatzsteuernachforderung mit Fälligkeit 17. Februar 1997 gekommen wäre. Zum weiteren Berufungseinwand, der Prüfer der Fa. K hätte zwecks Aktenschließung um eine Umbuchung der Umsatzsteuer 1996 zugunsten der Fa. K ersucht, ist anzuführen, dass für die erkennende Behörde in keiner Weise erkennbar ist, inwieweit dieses Vorbringen den Bw. im gegebenen Zusammenhang von den zuvor beschriebenen umsatzsteuerrechtlichen Pflichtverletzungen in den Voranmeldungszeiträumen Jänner bis Dezember 1996 entlasten könnte. Die Feststellung zu Tz. 17 und Tz. 19 des genannten Betriebsprüfungsberichtes stehen nicht einmal ansatzweise im Zusammenhang mit diesem Berufungseinwand bzw. mit der dabei zitierten Fa. K. Außerdem bedingt eine "Umbuchung" im abgabenrechtlichen Sinn ein Guthaben am Abgabenkonto. Bezogen auf das konkrete Vorbringen hieße das sinngemäß folgend aber, dass bei der T-GmbH ein Guthaben betreffend Umsatzsteuern 1996 bestanden haben müsste, das auf Betreiben eines Prüfers auf das Abgabenkonto der Fa. K umgebucht werden hätte sollen. Haftungsgegenständlich ist aber eine aus im Voranmeldungszeitraum überhöht geltend gemachten Vorsteuern und steuerfrei anstatt steuerpflichtig behandelter Ausfuhrumsätze resultierende Umsatzsteuerschuld und kein einer Umbuchung zugängliches Umsatzsteuerguthaben. Mangels Feststellbarkeit eines sachlichen Zusammenhangs erweist sich somit auch dieses Parteivorbringen vorliegend nicht als zielführend. Außerdem hat der Bw. seine Behauptung, die Umsatzsteuerrestschuld 1996 hätte bei entsprechender Kenntnis im Fälligkeitszeitpunkt am 17. Februar 1997 entrichtet werden können und wäre auch entrichtet worden, nicht anhand eines dafür bezogen auf den Fälligkeitstag vorzulegen gewesenen Liquiditäts- und Mittelverwendungsnachweises belegt. Bei solcher Sachlage darf die Rechtsmittelbehörde unter Hinweis auf die eingangs zitierte Rechtsprechung und die Tatsache, dass auf Verschuldensebene auch Fahrlässigkeit des Vertreters reicht, aber jedenfalls davon ausgehen, dass der Bw. im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 1996 seine Vertreterpflichten schuldhaft verletzt hat. Dem steht auch nicht entgegen, dass diese Umsatzsteuerrestschuld von einem im Herbst 1999 gestellten, rückstandsbezogenen Stundungsansuchen mitumfasst war. Dieses Zahlungserleichterungsansuchen wurde nämlich erst nach Fälligkeit der Umsatzsteuer 1996 (17. Februar 1997) am 19. Oktober 1999 eingegbracht. Ein verspätet gestelltes Zahlungserleichterungsansuchen ändert aber nichts daran, dass davor bereits ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabenentrichtung vorliegt. Selbst im Falle seiner Bewilligung, zu der es auf Grund Antragsabweisung vom 4. November 1999 aber nicht gekommen ist, hätte dies nur dazu geführt, dass der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe hinausgeschoben worden wäre, an der Fälligkeit der Abgabe und der

zu diesem Zeitpunkt wegen nicht gehöriger Umsatzsteuerentrichtung bereits verwirkten Pflichtverletzung hätte sich damit aber nicht geändert (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034). Im Übrigen ist es dem Bw. im gegebenen Zusammenhang auch als schuldhafte Verletzung seiner Vertreterpflichten vorzuwerfen, dass er in Kenntnis der schlechten Liquiditätslage der Gesellschaft noch unmittelbar vor Einleitung des Konkursverfahrens durch Stellung eines Zahlungserleichterungsantrages eine abgabenrechtliche Begünstigung für diese zu erwirken versucht und er dieses Ansuchen bzw. die Unmöglichkeit der termingerechten Abgabenentrichtung wider die tatsächlichen Gegebenheiten mit bloß saisonalen Schwankungen begründet hat (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 9 Tz. 14 mit Hinweis auf VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Ist wie im Berufungsfall erwiesen, dass bei der Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum noch liquide Mittel vorhanden waren, dann wäre es am Bw. gelegen gewesen, im Haftungsverfahren das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeiten der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung gestandenen Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115). Diesen Nachweis hat der Bw. im abgeführten Verfahren aber unter Berufung auf eine Unmöglichkeit der Einsichtnahme in die dazu notwendigen beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft nicht einmal angetreten. Allein mit dieser Begründung wird er aber nicht haftungsfrei, weil die gerichtliche Beschlagnahmeanordnung über diese Unterlagen seiner Beweisführung im Haftungsverfahren laut Ermittlungsergebnissen erwiesenermaßen nicht entgegen gestanden ist. Da der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung im Sinne anteiliger Mittelverwendung unterblieben ist, ja die Ermittlungsergebnisse einer solchen sogar entgegen stehen, ist berufungsgegenständlich von schuldhaften Vertreterpflichtverletzungen des Bw. im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung sämtlicher haftungsbescheidgegenständlichen Umsatzsteuern auszugehen. Indem der Bw. den Nachweis, welcher Betrag bei anteiliger Gläubigerbefriedigung aus den vorhanden gewesenen Mitteln an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, ebenfalls nicht erbracht hat, kommt auch eine Haftungsbeschränkung vorliegend nicht in Betracht.

Zur ebenfalls strittigen Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuern der T-GmbH für die Monate Oktober bis Dezember 1999 ist zunächst auf § 79 Abs. 1 EStG 1988 hinzuweisen, dem zufolge der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen hat. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht für die Entrichtung der auf die voll ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, so darf dieser auf Grund § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung bringen, damit die davon einzubehaltende Lohnsteuer auch abgeführt werden

kann. Wird die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer dagegen nicht einbehalten und ans Finanzamt abgeführt, so stellt dies nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung - trotz wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH - eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers dar (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 22.2.1989, 85/13/0214).

Vom Bw. wurde behauptet, dass in den oben genannten haftungsgegenständlichen Monaten infolge fehlender Mittel keine Löhne mehr ausbezahlt worden sind, und ihm deshalb diesbezüglich schuldhafte Pflichtverletzungen nicht vorzuwerfen wären. Insoweit mit diesem Vorbringen für die betreffenden Monate schon der Bestand von Lohnsteuerforderungen gegenüber der Gesellschaft in Abrede gestellt werden sollte, ist festzuhalten, dass mit der Haftungsinanspruchnahme des Bw. nach § 9 BAO gleichzeitig ein Festsetzungs- und Haftungsbescheid nach § 82 EStG erlassen, und damit der Abgabenanspruch hinsichtlich der Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 laut Erklärungen bescheidmäßig festgesetzt wurde. Zufolge dieser Abgabenbescheide und deren Bindungswirkung ist es der Rechtsmittelbehörde nach Rechtsprechung des VwGH verwehrt, im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung die Richtigkeit der Lohnsteuerfestsetzungen als Vorfrage zu beurteilen. Nach § 248 BAO kann der Haftungspflichtige innerhalb der ihm für die Einbringung der Berufung zustehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Die genannten Lohnsteuerfestsetzungsbescheide vom 11. Oktober 2000 wurden vom Bw. nach ausgewiesener Aktenlage jedoch nicht bekämpft.

Was nunmehr die Haftungsinanspruchnahme des Bw. für diese Lohnsteuern der Gesellschaft betrifft, so ist festzustellen, dass der Rechtsmittelwerber auch diesbezüglich jeglichen Nachweis seiner Behauptung, dass im Zeitraum Oktober bis Dezember 1999 die Löhne nicht mehr ausbezahlt worden wären, schuldig geblieben ist. Zur Begründung, dass ihm ein solcher Nachweis trotz beschlagnahmter Buchhaltung und entgegen seinem Vorbringen auf Grund vorliegender gerichtlicher Ermittlungsergebnisse grundsätzlich möglich gewesen wäre, wird an dieser Stelle auf die obigen Entscheidungsgründe zur Umsatzsteuer verwiesen. Die Behauptung, dass Lohnzahlungen wegen nicht mehr vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln nicht mehr erfolgt wären, ist, was das Vorhandensein von Mitteln betrifft, schon durch die für den Zeitraum Oktober 1999 bis Februar 2000 an andere Gesellschaftsgläubiger getätigten Zahlungen widerlegt. Dass die Löhne im haftungsrelevanten Zeitraum aus den nachweislich noch vorhanden gewesenen Mitteln nicht mehr ausbezahlt worden wären, steht aber sowohl im Widerspruch zum eigenen Vorbringen des Bw. anlässlich seines Schreibens vom 6. März 2000, in dem als Einstellungszeitpunkt für die Lohnzahlungen der Jänner 2000 genannt wurde, als auch zur Aktenlage. Die Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999

wurden von der Gesellschaft noch selbst ermittelt und anschließend mit den vom Bw. unterschriebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für Oktober bis Dezember 1999 dem Finanzamt bekannt gegeben. Auch wenn diese Bekanntgabe nicht zwingend den Schluss auf die tatsächliche Auszahlung der Löhne zulässt, ist sie jedenfalls ein Indiz dafür. Dazu kommt, dass anlässlich der bei der Gesellschaft im Februar 2000 abgehaltenen Lohnsteuerprüfung aktenkundig die Feststellung getroffen wurde, dass die Löhne bis einschließlich Dezember 1999 an alle Dienstnehmer (und auch noch für Jänner 2000 Löhne) ausbezahlt worden sind. Die Richtigkeit dieser Feststellung hat der Lohnsteuerprüfer anlässlich mehrerer Rückfragen vorerst am 29. Februar 2000 gegenüber der Vollsprechungsstelle des Finanzamtes und schließlich auch anlässlich der Vorlage des Lohnsteuerprüfungsberichtes gegenüber der Rechtsmittelbehörde bestätigt. Dazu im Einklang stehen die Angaben des ehemaligen Masseverwalters der T-GmbH. Dass der Masseverwalter dabei in seiner Eingabe vom 21. Jänner 2004 bei den Ausführungen hinsichtlich ausbezahilter Löhne der T-GmbH nur die Monate ohne Jahreszahl benannt hat, ist der Aussagekraft dieser Stellungnahme deshalb nicht abträglich, weil das dieser Stellungnahme vorangegangene telefonische Ersuchen der Rechtsmittelbehörde aktenkundig auf Überprüfung und Bekanntgabe von Lohnauszahlungen für die Monate Oktober bis Dezember 1999 gerichtet war. Der Annahme von Lohnauszahlungen in den berufungsgegenständlichen Monaten steht im Übrigen auch nicht entgegen, dass sich der Masseverwalter im genannten Schreiben der konjunktiven Ausdrucksweise bedient hat. Diese erklärt sich allein daraus, dass seine Angaben Schlussfolgerungen aus dem von ihm eingesehenen Konkursforderungsanmeldungsverzeichnis darstellen. Bei dieser Einsicht hat der Masseverwalter festgestellt, dass mit Ausnahme einer Dienstnehmerin (Frau W.) ansonsten keine Dienstnehmer der T-GmbH Lohn- bzw. Gehaltsforderungen im Konkurs angemeldet haben. Daraus resümierte dieser, dass Lohn- und Gehaltsrückstände bei der Gesellschaft offensichtlich nicht vorhanden waren, die Löhne also ausbezahlt worden sein dürften. An dieser Stelle sei auch festgestellt, dass die T-GmbH im Konkurszeitpunkt laut Masseverwalterbericht vom 25. Februar 2000 insgesamt 24 Dienstnehmer beschäftigt hatte. Waren die Löhne wie behauptet tatsächlich über mehrere Monate nicht ausbezahlt worden, hätte dies im Forderungsanmeldungsverzeichnis jedenfalls einen entsprechenden Niederschlag finden müssen bzw. gefunden. Da im vom Masseverwalter eingesehenen Forderungsanmeldungsverzeichnis aber abgesehen von einer Lohnforderungsanmeldung keine weiteren ausgewiesen sind, steht dem konkreten Parteivorbringen somit auch der Aktenstand dieses Forderungsanmeldungsverzeichnisses im Konkurs der T-GmbH entgegen.

Unter Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen erweist sich auch der Einwand des Bw., dass die behauptete Nichtzahlung von Löhnen leicht durch Einsichtnahme des Masseverwalters ins Forderungsanmeldungsverzeichnis überprüft werden könne, nicht als zielführend, weil eine solche ohnedies erfolgt ist. Dieser Umstand bzw. dass die Einsichtnahme des Masseverwalters ins Forderungsanmeldungsverzeichnis zu den Berufungsbehauptungen gegenteiligen Feststellungen geführt hat, wurde dem Bw. auch durch Übermittlung der Stellungnahme des Masseverwalters vom 21. Jänner 2004 zur Kenntnis gebracht. Außerdem verkennt der Bw. mit diesem Einwand, dass die Beweislast für die behauptete Nichtauszahlung von Löhnen im gegenständlichen Verfahren weder beim Masseverwalter noch bei der Abgabenbehörde, sondern bei ihm selbst lag. Da seine diesbezüglichen Behauptungen allein den hierfür geforderten Nachweis nicht ersetzen konnten, und die vorliegenden Ermittlungsergebnisse im Übrigen Gegenteiliges ergeben haben, ist unter dem Gesichtspunkt der im Haftungszeitraum ebenfalls erwiesenermaßen vorhanden gewesenen Mittel davon auszugehen, dass die Gesellschaft mit Ausnahme der einen angemeldeten, aber nicht ins Gewicht fallenden Lohnzahlung von Frau W. sämtliche übrigen Löhne an die anderen Dienstnehmer der Gesellschaft in den Monaten Oktober bis Dezember 1999 zur Auszahlung gebracht hat. Wird in einem solchen Fall aber die Lohnsteuer nicht einbehalten und abgeführt, dann ist nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung trotz wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Gesellschaft von schuldhafter Pflichtverletzung des verantwortlichen Vertreters, vorliegend also des Bw., auszugehen (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 22.2.1989, 85/13/0214; VwGH 12.8.1994, 92/14/0125).

Schlussfolgernd aus den Feststellungen in den Berichten des Masseverwalters lag die Ursache dafür, dass Abgaben im vorliegenden Fall nicht mehr entrichtet wurden, offensichtlich u.a. darin, dass der Gesellschaft von der Geschäftsführung zu hohe Mittel entzogen, deshalb immer höhere Kreditinanspruchnahmen notwendig wurden und nicht zuletzt deshalb der bereits im September 1992 mit der kreditgewährenden B-A abgeschlossene Forderungszessionsvertrag schlagend wurde. Auf Grund dieses während der Geschäftsführungsperiode des Bw. abgeschlossenen Vertrages waren sämtliche Buchforderungen der Gesellschaft (im Konkursöffnungszeitpunkt rd. 11 Mio. S) an die genannte Bank abgetreten. Im Abschluss eines solchen Forderungszessionsvertrages liegt nach der Rechtsprechung dann eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers begründet, wenn dieser damit rechnen muss, durch Abschluss eines solchen Vertrages der Gesellschaft die liquiden Mittel zu entziehen (u.a. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 23.1.1997, 95/15/0120). Zum diesbezüglichen Vorhalt hat sich der Bw. nicht geäußert. Da es sich bei dem mit der B-A abge-

schlossenen Zessionsvertrag laut Masseverwalterbericht um einen sämtliche Buchforderungen umfassenden Abtretungsvertrag handelte, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. auch in der Zustimmung zu einer solchen Vertragsgestaltung, die ihm jegliche Verfügungsmöglichkeit über Forderungseingänge genommen hat und damit jedenfalls auch mitursächlich dafür war, dass Abgaben der Gesellschaft im Haftungszeitraum nicht mehr entrichtet werden konnten.

Ein weiterer Grund, weshalb für die Abgabenentrichtung erforderliche Mittel im vorliegenden Fall nicht mehr zur Verfügung gestanden sind, lag laut Verfahrensergebnissen darin, dass die beiden (ehemaligen) Geschäftsführer der T-GmbH trotz bereits bestandener Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft noch überhöhte Entnahmen tätigten. In einem solchen Verhalten des Vertreters ist dann eine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten und damit ein haftungsbegründender Umstand zu erblicken, wenn der Gesellschaft dadurch die für die Abgabenentrichtung notwendigen Mittel entzogen werden (VwGH 13.9.1988, 86/14/0095). Da der Bericht des Masseverwalters vom 25. Februar 2000 keinen Zweifel daran lässt, dass es bei der T-GmbH trotz bereits bestandener Zahlungsschwierigkeiten zu solchen überhöhten Entnahmen u.a. auch durch den Bw. gekommen ist, und Abgaben der Gesellschaft im Haftungszeitraum überhaupt nicht mehr entrichtet wurden, ist davon auszugehen, dass die dafür erforderlichen Mittel auch auf Grund dieser festgestellten Verhaltensweisen gefehlt haben, und der Bw. somit auch dadurch seine Vertreterpflichten schuldhaft verletzt hat. Wenn der Bw. dagegen einwendet, dass es zwischen ihm und dem Masseverwalter mittlerweile zu einer Vereinbarung gekommen sei, der zufolge sämtliche wechselseitigen Ansprüche, insbesondere die Geschäftsführeransprüche, mit der Masse verglichen seien, so kann dieser Einwand die vorstehende Annahme der Rechtsmittelbehörde aus folgendem Grund nicht erschüttern: Aus der zum Nachweis dieses Einwandes vorgelegten Gerichtseingabe vom 23. Jänner 2004 geht hervor, dass 1.) im Verfahren 3 Cga 91/00s des Landesgerichtes R ewiges Ruhen eintritt, 2.) im Verfahren 29 Cg 196/00d die ao. Revision zurückgezogen wird und im Gegenzug dazu auf Kostenersatzpflicht gegenüber dem Bw. verzichtet wird und 3.) dass auf Grund dieser zwischen Bw. und Masseverwalter getroffenen Vereinbarung sämtliche wechselseitigen Ansprüche, insbesondere alle Geschäftsführungsansprüche der Masse, verglichen sind. Gegenstand des unter Punkt 1.) genannten zivilgerichtlichen Verfahrens war die Klage des Bw. gegen den Masseverwalter wegen seiner fristlosen Entlassung als Geschäftsführer der T-GmbH am 24. Februar 2000 und der daraus geltend gemachte Anspruch auf Kündigungsschädigung, Urlaubsabfindung bzw. Abfertigung. Die weitere Verfolgung dieser Ansprüche hat der Bw. mit der vorgelegten

Vereinbarung des ewigen Ruhens dieses Verfahrens aufgegeben. Das zu Punkt 2.) angeführte Verfahren betraf die vom Masseverwalter betriebene Anfechtung der vom Bw. zur Besicherung privater Kredite verpfändeten betrieblichen (von der T-GmbH zu Gunsten des Bw. abgeschlossenen) Deckungsversicherung. Dieser Anfechtungsklage des Masseverwalters wurde in erster Instanz (Landesgericht R) stattgegeben und dieses Urteil nach Berufung auch in zweiter Instanz (Oberlandesgericht L) bestätigt. Die dagegen erhobene ao. Revision wurde laut getroffener Vereinbarung zurückgezogen. Indem die von der vorgelegten Vereinbarung betroffenen Zivilverfahren mit den festgestellten und nunmehr u.a. entscheidungsbegründend herangezogenen überhöhten Geschäftsführerentnahmen in keinerlei sachlichem Zusammenhang stehen, und ein im Zuge der Konkursbeendigung aus Zweckmäßigskeitsgründen abgeschlossener Vergleich über die Bereinigung sämtlicher wechselseitigen Ansprüche grundsätzlich auch nichts an den für Zeiträume vor Konkurseröffnung festgestellten überhöhten Geschäftsführerentnahmen und dadurch verwirkten schuldhaften Pflichtverletzungen zu ändern vermag, kann somit auch dieser Berufungseinwand nicht zur Entlastung des Bw. beitragen. Es war vielmehr aus den dargestellten Gründen insgesamt von schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. auszugehen. In diesem Fall spricht wie eingangs angeführt die Vermutung dafür, dass die schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. ursächlich für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen sind und für den diesbezüglichen Rechtswidrigkeitszusammenhang. Gründe, die die Vermutung dieses Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhangs widerlegen könnten, wurden im abgeführten Verfahren weder aufgezeigt noch sind solche aktenkundig.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung hat im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" kommt dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. zu, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Die Geltendmachung der Haftung stellt im Hinblick auf die Durchsetzung des Abgabenanspruches die letzte Möglichkeit des Abgabengläubigers dar. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Im Zusammenhang mit den Billigkeitserwägungen könnte dem Bw. allenfalls die bei der Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum bereits vorge-

legene angespannte finanzielle Lage zugute gehalten werden. Dem gegenüber steht aber, dass der Bw. diese schlechte Finanzlage durch die im Masseverwalterbericht vom 25. Februar 2000 angeführten Gründe nicht zuletzt selbst mitherbeigeführt und er auch abgabenrechtliche Pflichten verletzt hat. Angesichts laufender Pensionseinkünfte des Bw. kann, auch wenn diese derzeit wegen einer Unterhaltsexekution bis zum Existenzminimum gepfändet sind, auch nicht von vorne herein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden bei ihm ebenfalls nicht einbringlich gemacht werden können. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung steht die Vermögenslosigkeit des Vertreters im Übrigen nicht in erkennbarem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Selbst die im vorliegenden Fall ausgewiesene Vermögenslosigkeit des Bw. steht seiner Haftungsinanspruchnahme daher nicht entgegen. Da der Abgabenausfall gegenständlich auf einem Verschulden des Bw. gründet, ist den erwähnten Zweckmäßigsgründen daher Vorrang vor den berechtigten Parteiinteressen einzuräumen.

Die Inanspruchnahme des Bw. für die bei der Gesellschaft selbst nicht mehr einbringlichen haftungsgegenständlichen Abgaben erfolgte daher zu Recht. Eine Haftungseinschränkung wegen inzwischen ausgeschütteter Konkursquote war aus Anlass dieser Entscheidung nicht vorzunehmen, weil es auf Grund der Verrechnung der Konkursquote zu keiner Tilgung für die haftungsgegenständlichen Abgaben gekommen ist. Da der Bw. im abgeführten Verfahren auch nicht nachgewiesen hat, welcher Abgabenbetrag bei anteiliger Entrichtung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, kommt auch eine Haftungsbeschränkung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlichen Abgabenzahlung im Berufungsfall nicht in Betracht. Der Bw. haftet für die vom bekämpft gewesenen Haftungsbescheid umfassten, bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlichen Abgabenschuldigkeiten iHv. 45.324,36 € (623.677,00 S) somit zur Gänze. Die Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 11. Oktober 2000 war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, 3. Mai 2004