



GZ. RV/0198-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Hämmerle, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO 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 Berufungswerber war seit dem 5. März 1985 Geschäftsführer der X. GmbH (vormals L. GmbH). Ab dem 14. Oktober 1987 war auch Herr R. als weiterer Geschäftsführer zur selbständigen Vertretung der Gesellschaft befugt. Am 28. Februar 2001 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der X. GmbH, welcher mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 30. März 2001 mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde. Nach der Auflösung der X. GmbH infolge Konkursabweisung trat die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation, in dem beide Geschäftsführer zu Liquidatoren wurden. Die Gesellschaft führte ihren Betrieb bis Ende Februar 2002 fort. Anfang März 2002 wurde die im November 2002 versteigerte Betriebsliegenschaft einschließlich des Zubehörs an die Y. GmbH als Ersteherin übergeben. Mit dem Schreiben vom 10. Juli 2002 erklärte der Berufungswerber gegenüber Herrn R. den Rücktritt als Liquidator. Am 1. August 2002 wurde seine Funktion als Liquidator aus dem Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheid vom 24. März 2003 zog das Finanzamt den Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für die Steuerschulden der X. GmbH in Liqu. im Gesamtbetrag von € 5.400,56 heran (Umsatzsteuer 2001: € 1.883,90; Umsatzsteuer 2/2002: € 3.019,27; Körperschaftsteuer 4-6/2002: € 437; Säumniszuschlag 2002: € 60,39). Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Steuerschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Der Berufungswerber sei als Vertreter der X. GmbH in Liqu. gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der Gesellschaft entrichtet werden. Aufgrund des aushaftenden Abgabenrückstandes müsse bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber seine gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. In einer Beilage zum Haftungsbescheid wurden dem Berufungswerber Kopien der bezug habenden Abgaben- bzw. Nebengebührenbescheide zur Kenntnis gebracht.

In der fristgerechten Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde geltend gemacht, dass der Berufungswerber und Herr R. Geschäftsführer der X. GmbH gewesen seien. Anfang 1998 seien die Aufgabenbereiche zwischen den Geschäftsführern in der Weise aufgeteilt worden, dass der Berufungswerber für die Bereiche Einkauf, Bestellung und Werbung zuständig gewesen sei, während Herr R. die Agenden Dienstplan, Kassaführung, Überweisungen und Finanzen etc. übernommen habe.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes treffe bei einer Geschäftsverteilung die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit denjenigen Geschäftsführer, der mit der

Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei. Der von den steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer sei in der Regel nicht zur Haftung heranzuziehen. Dieser hafte nur, wenn er eigene Pflichten dadurch grob vernachlässige, dass er keine Abhilfe gegen Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten Bestellten schaffe. In einem solchen Fall werde der Geschäftsführer entschuldigt, wenn ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten aus triftigen Gründen unmöglich gewesen wäre (VwGH 18. 11. 1991, 90/15/0123).

Da der Berufungswerber ab dem Jahr 1998 von den abgabenrechtlichen Angelegenheiten der Gesellschaft ausgeschlossen gewesen sei, treffe die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit nicht ihn, sondern ausschließlich Herrn R.

Im Jahr 2000 sei es zwischen den beiden Geschäftsführern zu einem groben Zerwürfnis gekommen, aufgrund dessen Herr R. dem Berufungswerber "unter Androhung von körperlicher Gewalt" ein "Zutrittsverbot" zum Geschäftslokal erteilt habe. Der Berufungswerber habe am 28. Februar 2001 beim Landesgericht Innsbruck einen Konkursantrag gestellt und damit seine Pflichten - soweit möglich - erfüllt. Nach der Auflösung der Gesellschaft mit Rechtskraft des Abweisungsbeschlusses (§ 39 FBG) habe Herr R. den Betrieb "im eigenen Namen" weitergeführt, wobei der Berufungswerber (wegen des Zutrittsverbotes) keine Möglichkeit gehabt habe, die finanzielle, insbesondere steuerliche Gebarung des Herrn R. zu kontrollieren bzw. hierauf Einfluss zu nehmen.

Am 7. März 2001 sei auf Betreiben der Hausbank ein gerichtlicher Wechselzahlungsauftrag gegen die Gesellschaft sowie die Geschäftsführer als Wechselbürgen ergangen und in weiterer Folge die Zwangsversteigerung der Betriebsliegenschaft bewilligt worden. Die Gesellschaft habe daher nicht liquidiert werden können. Eine haftungsrelevante Pflichtverletzung des Berufungswerbers liege somit nicht vor. Vielmehr habe Herr R. seine Pflichten schuldhaft verletzt, weshalb die Haftung ihm gegenüber geltend zu machen sei.

Aus der Konkursabweisung mangels Vermögens folge zudem, dass die Mittel der Gesellschaft zur Begleichung aller Verbindlichkeiten nicht ausgereicht hätten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hafte der Vertreter in einem solchen Fall für die Abgabenschulden der Gesellschaft nur im Umfang der Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht mindestens anteilig befriedigt und damit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckte sich die Haftung auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger

Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049). Da der X. GmbH in Liqu. im betreffenden Zeitraum praktisch keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien, hätte die Abgabenbehörde auch bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger "nicht mehr bzw. nur einen geringen Teil mehr erlangen" können. Für den Eventualfall werde beantragt, den Haftungsbetrag herabzusetzen und die "Forderung" entsprechend dem Verschulden zwischen den beiden Geschäftsführern aufzuteilen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse (§ 80 Abs. 2 BAO).

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

Außer Streit steht zunächst, dass die haftungsgegenständlichen Steuerschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind, weil diese die im November 2002 versteigerte Betriebsliegenschaft Anfang März 2002 einschließlich des Zubehörs an die Y. GmbH übergeben hat. Seither ist die Gesellschaft vermögenslos.

Unbestritten ist weiters, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben und Nebengebühren (§ 7 Abs. 2 BAO) während der Zeit fällig geworden sind, als der Berufungswerber Geschäftsführer bzw. Liquidator der X. GmbH (in Liqu.) war.

Der Berufungswerber meint, dass ihn deshalb kein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO treffe, weil Herr R. den Betrieb nach der Auflösung der Gesellschaft im Zeitpunkt der Rechtskraft des Beschlusses über die Konkursabweisung (§ 39 FBG) "im eigenen Namen" fortgeführt

habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Berufungswerber und Herr R. mit dem Eintritt in das Liquidationsstadium infolge Auflösung der X. GmbH als bisherige Geschäftsführer zu "geborenen" Liquidatoren im Sinne des § 89 Abs. 2 GmbHG wurden, weil der Gesellschaftsvertrag keine anders lautende Bestimmung enthielt und auch kein gegenteiliger Beschluss gefasst wurde. Als Liquidator trafen den Berufungswerber bis zum Rücktritt von dieser Funktion mit der schriftlichen Erklärung vom 10. Juli 2002 die gleichen Rechte und Pflichten wie als Geschäftsführer, selbst wenn ein Fortsetzungsbeschluss nicht gefasst wurde (vgl. VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074), sondern der Geschäftsbetrieb ohne eine solche Beschlussfassung nach der Auflösung bis Februar 2002 fortgeführt wurde.

Weiters stellt der Berufungswerber ein haftungsrelevantes Verschulden mit der Behauptung in Abrede, dass er für die Abgabentrachtung bei der X. GmbH nicht zuständig gewesen sei. Zum Beweis dafür legte er das an ihn gerichtete Schreiben des Herrn R. vom 19. August 1998 vor, woraus ersichtlich ist, dass die beiden Geschäftsführer ihre ursprünglichen Aufgabenbereiche Anfang 1998 getauscht haben. Aufgrund dieser geänderten Geschäftsverteilung war der Berufungswerber ab dem Jahr 1998 für die Bereiche Einkauf, Bestellung und Werbung zuständig, während Herrn R. sowohl die mit dem Dienstplan zusammenhängenden Angelegenheiten als auch die "Kassaführung, Überweisungen und Finanzen etc." oblagen.

Nun mag zwar vereinbart worden sein, dass ab dem Jahr 1998 Herr R. für die Finanzgebarung der Gesellschaft zuständig war. Die Besonderheit des Berufungsfalles ist aber darin gelegen, dass sich die beiden Geschäftsführer der X. GmbH in weiterer Folge gegenseitig vorwarfen, die ihnen zugewiesenen Agenden nicht ordentlich wahrzunehmen und ihre Pflichten als Vertreter der Gesellschaft zu vernachlässigen. So hielt Herr R. dem Berufungswerber im obigen Schreiben vom 19. August 1998 vor, die ihm obliegenden Aufgaben "in den vergangenen acht Monaten" nicht ordnungsgemäß erfüllt zu haben, während sich der Berufungswerber seinerseits im Schreiben vom 20. Juli 2000 gegenüber Herrn R. beklagte, dass dieser "seit über zehn Monaten" seine "Rolle als Geschäftsführer und die damit verbundenen Aufgaben nicht mehr wahrgenommen" habe. Der Berufungswerber sei daher gezwungen gewesen, "die gesamte anfallende Arbeit" allein zu erledigen. Da dies auf Dauer nicht einsichtig sei, werde er den Aufgabenbereich des Herrn R. ab 1. August 2000 nicht mehr "kostenlos erledigen", sondern ihm die "zusätzlich geleistete Arbeit...in Rechnung stellen", falls Herr R. nicht in der Lage sein sollte, seinen Verpflichtungen nachzukommen.

Wie diese Vorwürfe zeigen, konnte für den Berufungswerber kein Zweifel darüber bestehen, dass Herr R. die ihm übertragenen Agenden schon seit Ende September 1999 nicht mehr

ordentlich wahrnahm. Sah sich doch der Berufungswerber aufgrund der Inaktivität des anderen Geschäftsführers veranlasst, in dessen Geschäftsführung einzugreifen, indem er zusätzlich zu seinen eigenen Obliegenheiten auch solche Aufgaben übernahm, für die laut Geschäftsverteilung nicht er, sondern Herr. R. zuständig war.

Aus den vorliegenden Geschäftsunterlagen der X. GmbH ergibt sich in Übereinstimmung hiezu, dass der Zahlungsverkehr der Gesellschaft im Jahr 2000 sowohl vom Berufungswerber als auch von Herrn R. abgewickelt wurde. Aus den Unterschriften auf den Buchungsbelegen lässt sich insbesondere ersehen, dass der Berufungswerber unter anderem Bareinzahlungen (Tageslosungen) auf das Bankkonto der Gesellschaft tätigte, Schecks für Löhne ausstellte, Lieferantenrechnungen beglich, Geschäftsraummieten überwies, Gemeindeabgaben entrichtete und (laut Überweisungsbeleg vom 15. Mai 2000) auch die Umsatzsteuervorauszahlung für März 2000 leistete.

Übernahm aber der Berufungswerber die finanziellen Agenden des Herrn R. zumindest teilweise und wurde die Ressortverteilung obsolet, weil sich die Vertretungsorgane der X. GmbH selbst nicht daran hielten, so kann sich der Berufungswerber nicht damit rechtfertigen, dass er von den finanziellen Angelegenheiten ausgeschlossen gewesen sei. Er kann sich seiner haftungsrechtlichen Verantwortung nicht mit dem Einwand entziehen, für die Abgabentrichtung der X. GmbH ressortmäßig unzuständig gewesen zu sein. Denn eine interne Geschäftsverteilung kann den mit der Besorgung der finanziellen Angelegenheiten nicht betrauten Vertreter nur so lange exkulpieren, als dieser darauf vertrauen kann, dass der mit den finanziellen Agenden betraute Vertreter die ihm übertragenen Aufgaben vereinbarungsgemäß erfüllt. Dies gilt dann nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, der zuständige Vertreter erfülle die ihm zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig, wenn somit ein Anlass vorlag, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu zweifeln (vgl. für viele VwGH 24. 9. 2002, 2002/16/0128).

Der Berufungswerber gab im Verfahren zu GZ. RV/0399-I/02 betreffend seine Haftungsanspruchnahme für weitere Abgabenschuldigkeiten der X. GmbH an, dass sich Herr R. seit dem im obigen Schreiben vom 20. Juli 2000 genannten Zeitpunkt kaum mehr für den Betrieb der X. GmbH interessiert habe, sondern eine eigene Firma (Anm.: U. GmbH) gegründet und sich in erster Linie dort engagiert habe. Da Herr R. vor allem das Rechnungswesen der X. GmbH vernachlässigt habe, sei es immer wieder vorgekommen, dass fällige Zahlungen nicht geleistet wurden. Daher habe sich der Berufungswerber um die finanziellen Angelegenheiten der X. GmbH gekümmert (Vorsprache am 11. Dezember 2003).

Vor dem Hintergrund dieser Fakten kann dem Berufungswerber nicht zugute gehalten werden, dass er die wahre Lage nicht kannte. Der Konkursantrag vom 28. Februar 2001 stellt einen weiteren Beleg dafür dar, dass der Berufungswerber von den Abgabenrückständen der X. GmbH Kenntnis hatte. Führt er doch im hierüber aufgenommenen Gerichtsprotokoll unter anderem das Finanzamt als Gläubiger der Gesellschaft an. Weiters gab er zu Protokoll, dass das Finanzamt zur Hereinbringung der Steuerschulden bereits Exekution geführt habe. Auf die Geldpfändungen vom 27. Oktober 2000, 17. November 2000 und 9. Jänner 2001 sei diesbezüglich hingewiesen.

Dass dem Berufungswerber die Unregelmäßigkeiten bezüglich der Steuerentrichtung nicht verborgen geblieben sein konnten, ergibt sich schließlich auch daraus, dass er das Pfändungsprotokoll vom 25. Jänner 2001 betreffend die Pfändung eines Fahrzeuges sowie mehrerer Einrichtungsgegenstände der X. GmbH durch ein Vollstreckungsorgan des Finanzamtes eigenhändig unterfertigte. Durch die Anwesenheit des Berufungswerbers bei dieser Amtshandlung in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft wird zudem die Behauptung relativiert, der Berufungswerber habe die Tätigkeit des Herrn R. nicht kontrollieren können, weil ihm dieser im Jahr 2000 den Zutritt zum Geschäftslokal der X. GmbH untersagt habe.

Herr R. gab bei seiner Zeugeneinvernahme im Berufungsverfahren zu GZ. RV/0399-I/02 an, dass er dem Berufungswerber nicht den Zutritt zu den Betriebsräumen der Gesellschaft verwehrt habe. Der Berufungswerber sei auch nach der Auflösung der Gesellschaft immer wieder in den Geschäftsräumlichkeiten der X. GmbH anwesend gewesen, sodass er auch Einsicht in die Geschäftsunterlagen gehabt habe. Es treffe nicht zu, dass Herr R. den Betrieb nach der Konkursabweisung "im eigenen Namen" fortgeführt habe (vgl. Niederschrift vom 27. November 2003). Insbesondere diese Aussage steht im Einklang mit den obigen Ausführungen des Berufungswerbers, wonach Herr R. ab der Eröffnung eines weiteren Betriebes in erster Linie für diesen tätig gewesen sei.

Der Berufungswerber, dem diese Angaben des Herrn R. mit dem Schreiben des UFS vom 28. November 2003, GZ. RV/0399-I/02, zur Stellungnahme vorgehalten wurden, modifizierte daraufhin (bei der Vorsprache am 11. Dezember 2003) seine ursprüngliche Darstellung dahingehend, dass er die Geschäftsräume wegen der Streitigkeiten mit Herrn R. in dessen Gegenwart nicht mehr betreten habe wollen. Er sei im Jahr 2001 erkrankt, wobei diese Erkrankung letztlich der Grund dafür gewesen sei, dass er seine Funktion als Liquidator nicht mehr wahrnehmen habe können. Zum Beweis dafür legte er eine Kopie der ärztlichen Bescheinigung

des Herrn Dr. med. M. vom 6. März 2001 vor, worin bestätigt wird, dass der Berufungswerber *“in meiner Behandlung steht (stand) und vom 9. 3. 01 bis unbefristet voraussichtlich arbeitsunfähig ist”*.

Wie bereits erwähnt, konnte der Berufungswerber ab dem in seinem Schreiben an Herrn R. vom 20. Juli 2000 angeführten Zeitpunkt nicht mehr davon ausgehen, dass dieser die finanziellen, insbesondere die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der X. GmbH ordnungsgemäß erledigte. Brachte doch der Berufungswerber mit seiner Kritik an der Passivität des Herrn R. selbst zum Ausdruck, dass er das Vertrauen in dessen ordnungsgemäße Geschäftsführung verloren hatte. Dass er dieses Vertrauen zu einem späteren Zeitpunkt wieder erlangt und deshalb Grund zur Annahme gehabt habe, Herr R. käme seinen Verpflichtungen als Vertreter der X. GmbH doch noch nach, behauptet selbst der Berufungswerber nicht.

Der Berufungswerber kann auch nicht für sich in Anspruch nehmen, dass ihm die Erfüllung der ihn nach Lage des Falles treffenden Pflicht, die Liquidatorentätigkeit des Herrn R. zu überwachen und gegebenenfalls in dessen Agenden einzugreifen, aus triftigen Gründen unmöglich gewesen wäre. Denn selbst wenn dem Berufungswerber eine weitere Zusammenarbeit mit Herrn R. ausgeschlossen erschien, weil er sich durch dessen Verhalten bedroht und damit in der Ausübung seiner Vertreterpflichten behindert sah, wäre er dazu verhalten gewesen, im Rechtsweg sofort alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen, um diese Behinderung abzustellen, oder seine Funktion unverzüglich zurückzulegen. Wenn er dennoch bis zum 10. Juli 2002 als Liquidator fungierte, ohne in die pflichtwidrige Vertreter-tätigkeit des Herrn R. einzugreifen - (zu einem solchen Eingreifen hätte sich der Berufungs-werber schon im Hinblick auf das Fehlverhalten des Herrn R. in seiner vormaligen Funktion als mit der Finanzgebarung betrauter Geschäftsführer der X. GmbH veranlasst sehen müssen) - so hat der Berufungswerber auch die Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verletzt (vgl. zB VwGH 19. 12. 2002, 99/16/0446).

Die Behauptung, der Berufungswerber sei letztlich durch Krankheit an der Erfüllung seiner Verpflichtungen als Liquidator gehindert worden, schließt ein Verschulden an der Verletzung dieser Pflichten ebenfalls nicht aus. Denn nach der auf Liquidatoren übertragbaren Rechtsprechung ist der Geschäftsführer - wie auch in anderen Fällen, in denen er nicht in der Lage ist, seine Vertretungsfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, die zu der Behinderung führen, zu beseitigen - dazu verhalten, diese Funktion zurückzulegen (vgl. VwGH 30. 1. 2003, 2000/15/0018). Wenn der Berufungswerber bei seiner Vorsprache am 11. Dezember 2003 einräumte, dass er seinen Rücktritt als Liquidator deshalb erst im Juli

2002 erklärt habe, weil er rechtlich unzulänglich beraten worden sei, so stellt dies keinen Rechtfertigungsgrund dafür dar, dass er seine Funktion nicht schon zu jenem Zeitpunkt niedergelegt hat, als ihm von ärztlicher Seite bescheinigt wurde, "unbefristet" arbeitsunfähig zu sein. Für die Annahme, dass dem Berufungswerber der Rücktritt aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, bestehen keine Anhaltspunkte. Somit besteht ein haftungsrelevantes Verschulden auch darin, dass der Berufungswerber sein Liquidatorenamt erst mehr als 16 Monate nach dem Erkennen der andauernden Dienstunfähigkeit beendete.

Das weitere Berufungsvorbringen, die X. GmbH sei im haftungsrelevanten Zeitraum praktisch mittellos gewesen, wird darauf gestützt, dass der Konkurs mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde. Dazu ist festzustellen, dass der Gerichtsbeschluss vom 30. März 2001 gemäß § 71b Abs. 1 KO das Vorhandensein der zur Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht ausschließt (vgl. nochmals VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074). In den diesbezüglichen Berufungsausführungen kann daher kein Nachweis dafür erblickt werden, dass die Abgaben nicht entrichtet wurden, weil die Gesellschaft keine liquiden Mittel hatte.

Gegen die behauptete Mittellosigkeit zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben spricht andererseits, dass die X. GmbH aufgrund der Betriebsfortführung bis Ende Februar 2002 auch noch im Liquidationsstadium beträchtliche Umsätze erzielte. Laut Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate Jänner bis Dezember 2001 belief sich der Gesamtumsatz in diesem Zeitraum auf zirka 4,5 Millionen Schilling. Die Umsätze in den Monaten Jänner bis Februar 2002 betrugen insgesamt rund 47.000 Euro. Der anwaltliche Vertreter des Berufungswerbers teilte dazu in Beantwortung des Vorhaltes vom 7. April 2003, GZ. RV/0399-I/02, mit, dass er nicht wisse, wie diese Mittel verwendet worden seien (vgl. Stellungnahme vom 16. April 2003). Herr R. gab hingegen bei seiner Einvernahme am 27. November 2003 an, dass damit Wareneinkäufe getätigt, Löhne ausbezahlt, Betriebskosten und sonstige laufende Betriebsaufwendungen finanziert sowie Kreditrückzahlungen getätigt worden seien. Der Berufungswerber widersprach dieser (mit dem bereits erwähnten Schreiben vom 28. November 2003 vorgehaltenen) Aussage nicht. Damit steht aber fest, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurde, indem einige Gläubiger zur Gänze oder zumindest teilweise befriedigt wurden, während die Abgabenschulden unberichtigt blieben.

Dem Standpunkt des Berufungswerbers, er hafte nicht für sämtliche Abgabenschulden der Gesellschaft in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben bestünde, kommt ebenfalls keine Berechtigung zu. Zwar ist dem Berufungswerber einräumen, dass sich die Vertreterhaftung in jenen Fällen, in denen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden ausreichten und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt hat, nur auf jenen Betrag erstreckt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen, das sich auf das VwGH-Erkenntnis vom 22. September 1999, 96/15/0049, stützt, lässt aber außer Acht, dass der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Vertreter obliegt. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. zB VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145; VwGH 25. 1. 1999, 97/17/0144; VwGH 20. 4. 1999, 94/14/0147). Da ein derartiger Nachweis weder vom Berufungswerber noch von Herrn R. erbracht wurde, obwohl ihnen mit den Schreiben des UFS vom 7. April 2003 und 19. November 2003 Gelegenheit gegeben wurde, kommt eine Beschränkung der Haftung nicht in Betracht, zumal die Behauptung, die Abgabenbehörde hätte auch bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger "nicht mehr bzw. nur einen geringen Teil mehr" erlangt, der Annahme, die Entrichtung der Abgaben zum Fälligkeitstag sei rechtswidrig und schuldhaft unterblieben, von vornherein nicht entgegensteht.

Der Einwand, der Berufungswerber habe seinen Verpflichtungen als Vertreter der X. GmbH dadurch entsprochen, dass er am 28. Februar 2001 die Eröffnung des Konkurses beantragt habe, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil bei der Inanspruchnahme als Haftender nach § 9 Abs. 1 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen bedeutsam ist (vgl. VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0076).

Zum Eventualantrag, die Haftungssumme entsprechend dem Verschulden zwischen beiden Geschäftsführern aufzuteilen und damit die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers einzuschränken, ist folgendes zu sagen: Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen

(§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtignte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Der nach den Grundsätzen des § 20 BAO gegebene Ermessensspielraum ist auch für die Beurteilung der Frage maßgeblich, welcher von mehreren potenziell haftungspflichtigen Vertretern des Primärschuldners (gegebenenfalls in welcher Höhe) in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 20. 9. 1996, 94/17/0122).

Zwar wäre im Berufungsfall auch Herr R. für die Haftungsinanspruchnahme in Betracht gekommen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz übte das Finanzamt das Auswahlermessen aber nicht unsachgemäß aus, wenn es an dessen Stelle den Berufungswerber zur Haftung heranzog. Für seine Heranziehung zur Haftung spricht zunächst die bessere Einbringungsbonität. Die Haftungsschuld erscheint nur beim Berufungswerber einbringlich, zumal dieser aufgrund der Ausfolgung der Hyperocha in Höhe von € 81.861,64 aus der Versteigerung der Betriebsliegenschaft laut Anordnung des Exekutionsgerichtes im Meistbotverteilungsbeschluss vom 14. August 2002 über ein entsprechendes Vermögen verfügt.

Demgegenüber hätte die Einbringung bei Herrn R. zu einer Gefährdung und wohl auch zum Ausfall der Steuerschulden geführt, weil dieser laut Vermögensverzeichnis gemäß § 31a AbgEO vom 4. März 2002 vollkommen einkommens- und vermögenslos war. Weitere Ermittlungen des Finanzamtes ergaben, dass Herr R. geraume Zeit Sozialhilfeempfänger war, bei seiner Lebensgefährtin wohnt(e), nach wie vor über kein pfändbares Vermögen verfügt und mittlerweile Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die das pfändungsfreie Existenzminimum kaum übersteigen (vgl. Aktenvermerk vom 10. Dezember 2002; EV 7 vom 11. Juli 2003 und 24. Oktober 2003; Drittschuldnererklärung von A. D. vom 25. September 2003). Sind demnach die Steuerschulden der X. GmbH in Liqu. aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Herrn R. bei diesem uneinbringlich, so erscheint ein Ermessensspielraum gar nicht mehr gegeben. Vielmehr sind die Abgabenschulden vom Berufungswerber einzufordern, bei dem die Uneinbringlichkeit nicht gegeben ist (vgl. zur Solidarschuld VwGH 11. 12. 1992, 91/17/0171; Stoll, BAO Kommentar, 2356; Ritz, BAO-Kommentar², § 7, Tz. 7).

Der Berufungswerber hat nicht vorgebracht, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (gerade) durch die Geltendmachung der Haftung in besonderer Weise beeinträchtigt würde. Die

Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers erscheint daher auch nicht unbillig im Sinne einer Unzumutbarkeit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 23. Jänner 2004