



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Lechner, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 2, vom 20. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgabenbeiträge eingeschränkt:

Abgabenart und Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 3/1996	49.714,64	3.612,90
Umsatzsteuer 4/1996	100.793,98	7.324,98
Umsatzsteuer 5/1996	35.409,00	2.573,27
Umsatzsteuer 6/1996	75.045,90	5.453,80
Lohnsteuer 5/1996	34.777,64	2.527,39
Dienstgeberbeitrag 5/1996	10.367,72	753,45
Zuschlag zum DB 5/1996	1.221,31	88,76
Lohnsteuer 6/1996	32.680,73	2.375,00
Dienstgeberbeitrag 6/1996	14.277,53	1.037,59
Zuschlag zum DB 6/1996	1.681,43	122,19
Säumniszuschläge 1996	7.238,58	526,05

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) war seit 5. 1. 1996 gemeinsam mit A.K. Geschäftsführer der P-GmbH (kurz GmbH).

Am 19. 8. 1996 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 29. 10. 2001 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 18,85 %.

1.2. Mit Haftungsbescheiden vom 29. 10. 2001 zog das Finanzamt sowohl den Bw. als auch A.K. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der GmbH heran:

Zeitraum	Abgabenart	ATS
1994	Umsatzsteuer	59.547,54
1996	Umsatzsteuer	300.003,44
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Lohnsteuer	100.206,45
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Dienstgeberbeitrag	44.884,07
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6.337,82
1996	Körperschaftsteuer	1.939,49
1996	Stundungszinsen	1.194,53
1994	Säumniszuschlag	3.106,42
1996	Säumniszuschlag	11.913,63
Summe		529.133,37

Nach der Aktenlage ergeben sich die Haftungssummen laut Haftungsbescheid daraus, dass das Finanzamt die vom Masseverwalter auf das Abgabenkonto der GmbH überwiesene Konkursquote (282.965,56 S) von den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der GmbH anteilig (im Teilbetrag von 122.910,22 S) wie folgt in Abzug gebracht hat:

Zeitraum	Abgabenart	ATS	Quote 18,85%	ATS
1994	Umsatzsteuer	73.379,59	13.832,05	59.547,54
1996	Umsatzsteuer	369.690,00	69.686,57	300.003,44
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Lohnsteuer	123.483,00	23.276,55	100.206,45
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Dienstgeberbeitrag	55.310,00	10.425,94	44.884,07
1995, 2/1996, 5/1996, 6/1996	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7.810,00	1.472,19	6.337,82
1996	Körperschaftsteuer	2.390,00	450,52	1.939,49
1996	Stundungszinsen	1.472,00	277,47	1.194,53
1994	Säumniszuschlag	3.828,00	721,58	3.106,42
1996	Säumniszuschlag	14.681,00	2.767,37	11.913,63
Summe		652.043,59	122.910,22	529.133,37

In der Begründung des an den Bw. gerichteten Haftungsbescheides wurde ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH im Hinblick auf § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen wäre, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der erstschuldnerischen Gesellschaft

sowie darauf hin, dass die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete Quote berücksichtigt worden sei.

1.3. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 20. 11. 2001 bestritt der Rechtsvertreter des Bw. die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche unter dem Gesichtspunkt, dass der Bw. „mangels jeglicher Unterlagen“ derzeit nicht in der Lage sei, die Höhe der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten auch nur annähernd zu überprüfen. Weiters machte der Rechtsvertreter geltend, dass die Haftungsbeträge von den „spärlich vorliegenden Unterlagen“ erheblich abwichen. Da es dem Bw. nur schwer möglich sei, an die eventuell noch beim Masseverwalter befindlichen Unterlagen „heranzukommen“, werde um Gewährung einer achtwöchigen Frist ersucht, um nach eingehender Überprüfung der erst auszuforschenden Unterlagen zu den Haftungsbeträgen konkret Stellung nehmen zu können.

Zwar treffe es zu, dass den Bw. als Vertreter der GmbH im Hinblick auf § 80 Abs. 1 BAO die Verpflichtung getroffen habe, für die Abgabentrichtung der Gesellschaft zu sorgen. Die weiteren Ausführungen im Haftungsbescheid, das Finanzamt müsse „bei der gegebenen Aktenlage“ bis zum Beweis des Gegenteils von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgehen, seien aber nicht einmal als Scheinbegründung zu bezeichnen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze die Vertreterhaftung eine schuldhafte Pflichtverletzung voraus, wobei der Geschäftsführer darzulegen habe, weshalb er nicht für die Abgabentrichtung gesorgt habe. Da aber das Finanzamt dem Bw. keine Gelegenheit zu einem solchen Vorbringen gegeben habe, sei der Haftungsbescheid rechtswidrig. Hätte der Bw. die Möglichkeit zu einer diesbezüglichen Stellungnahme gehabt, wäre es zum Haftungsbescheid "gar nicht gekommen". Aus den Akten des Finanzamtes sei nämlich ersichtlich, dass ein Verschulden des Bw. nicht gegeben sei bzw. nicht unterstellt werden könne. Aus diesem Grund sei gegen den Bw. auch kein Strafverfahren wegen fahrlässiger Krida eingeleitet worden. Der Bw. sei aufgrund mangelnder finanzieller Mittel im Zusammenhang mit der Anschaffung notwendiger Maschinen, notorischer Schwierigkeiten in der ...branche und unvorhersehbarer technischer Probleme einer Maschine nicht in der Lage gewesen, Zahlungsverpflichtungen der GmbH zu erfüllen. Das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung habe keine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründet, weil der Bw. selbst unter Einsatz aller ihm zur Verfügung stehenden Kräfte nicht in der Lage gewesen sei, im Unternehmen ausreichende Mittel zu erwirtschaften, um den Zahlungsverpflichtungen der GmbH nachkommen zu können. Die vom Finanzamt unterstellte schuldhafte Pflichtverletzung liege somit nicht vor.

Die Begründung des Haftungsbescheides sei auch insofern widersprüchlich, als das Finanzamt die Abgabenschulden der GmbH einerseits als uneinbringlich angesehen, andererseits aber die Feststellung getroffen habe, dass „die im Konkursverfahren gegen den Primärschuldner ausgeschüttete Quote bereits berücksichtigt“ worden sei. Aus dem Umstand, dass der Masseverwalter im Konkurs der GmbH eine Quotenausschüttung vorgenommen habe, wäre vielmehr der Schluss zu ziehen gewesen, dass keine Uneinbringlichkeit gegeben sei, sondern eine „teilweise Befriedigung der Forderung bzw. Erfüllung der Abgabenverpflichtung“ erfolgt sei. Allein der Begriff „Quote“ verdeutliche, dass die Zahlungsmittel gleichmäßig auf alle Verbindlichkeiten aufgeteilt und die Abgabenforderungen anteilig befriedigt worden seien. Weiters sei festzuhalten, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH die Abgabenschulden weder besser noch schlechter als andere Gesellschaftsschulden behandeln „durfte und konnte“, was er auch bewerkstelligt habe. Somit liege die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides darin, dass nicht ersichtlich sei, aus welchen Gründen das Finanzamt ein Verschulden des Bw. angenommen habe. Ein Verschulden des Bw. sei auch nicht erkennbar, zumal eine anteilmäßige Befriedigung stattgefunden habe, „also Uneinbringlichkeit der Forderung nicht gegeben ist“.

1.4. Der ergänzende Schriftsatz vom 21. 1. 2002 enthält Rechtsausführungen allgemein gehaltener Art und Zitate aus der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Vertreterhaftung. Weiters brachte der Rechtsvertreter vor, dass sich bei einer nur einigermaßen sorgfältigen Prüfung der Haftungsvoraussetzungen anhand der Akten herausgestellt hätte, dass eine Haftung des Bw. für Abgabenschulden der GmbH nicht bestehen könne. Vielmehr sei aus der Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH „die Gleichbehandlung der Abgabenschuld mit anderen Verbindlichkeiten in Bezug auf ihre Bezahlung“ abzuleiten. Zur Bestätigung hätte es lediglich einer Einsichtnahme in den Konkursakt der GmbH bedurft. Auch hätte eine nach rechtsstaatlichen Grundsätzen gebotene Wahrung des Parteiengehörs vor Erlassung des Haftungsbescheides „diesen Sachverhalt unschwer hervorgebracht“. Insgesamt sei festzuhalten, dass eine schuldhafte Verletzung der den Bw. treffenden Vertreterpflichten nicht feststellbar gewesen wäre, wenn ein „den üblichen Sorgfaltskriterien“ entsprechendes Ermittlungsverfahren durchgeführt worden wäre. Wären diesbezügliche Ermittlungen vorgenommen worden, hätten diese zum Ergebnis geführt, dass beide GmbH-Geschäftsführer ihre kaufmännischen Sorgfaltspflichten ordnungsgemäß erfüllt hätten. Allerdings hätten die von der GmbH erwirtschafteten Mittel zur Abdeckung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten nicht ausgereicht. Die GmbH sei von ihrer Muttergesellschaft (R-KG) wirtschaftlich abhängig gewesen. Bedingt durch die enge Verflechtung mit der Muttergesellschaft habe nach deren Niedergang auch eine Insolvenz der GmbH nicht mehr vermieden werden können, obwohl volle Auftragsbücher vorhanden gewesen und die Zukunftsaussichten von unabhängigen

Fachleuten positiv eingeschätzt worden seien. Schließlich machte der Rechtsvertreter neuerlich geltend, dass die Haftungssummen nicht nachvollziehbar seien.

Als Beweismittel wurde der Konkursakt der GmbH sowie der „Behördenakt“ benannt. Weiters wurde die Einvernahme folgender Personen beantragt: Berufungswerber; A.K.; Dr. J.H. als Masseverwalter im Konkurs der GmbH; Dr. M.P. als vom Masseverwalter zugezogener Unternehmensberater; W.R. als vormaliger steuerlicher Vertreter der GmbH.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. 1. 2003 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Begründend führte es nach Darlegung der allgemeinen Haftungsvoraussetzungen im Wesentlichen aus, dass „Fehldispositionen oder Versäumnisse im allgemeinen Wirtschaftsbetrieb“ aus haftungsrechtlicher Sicht unbeachtlich seien. Aus den Ausführungen in der Berufung sei auf eine Gläubigerbenachteiligung zu schließen, weil offenbar „andere Zahlungsverpflichtungen“ zugunsten der Anschaffung einer neuen Maschine hintangestellt worden seien. Reichten die vorhandenen Mittel zur Bedienung sämtlicher Gesellschaftsschulden nicht aus, sei der Vertreter zur anteiligen Schuldentilgung verpflichtet. Dabei dürften die Abgabenschulden nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt werden. Dass der GmbH Mittel zur Verfügung gestanden seien, erhelle daraus, dass ein erheblicher Teil der Haftsumme auf nicht entrichtete Umsatzsteuer entfalle, welche mit den Preisen für die erbrachten Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe. Der Umstand, dass die im Haftungsbescheid enthaltenen Umsatzsteuerbeträge in der dem Finanzamt gemeldeten Höhe ausständig seien, verdeutliche, dass die der GmbH zur Verfügung gestandenen Mittel nicht gleichmäßig auf alle Gläubiger aufgeteilt worden seien. Die Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen, weil der Arbeitgeber nur so viel an Löhnen ausbezahlen dürfe, dass die hierauf entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden könne. Hätte der Bw. dieser Verpflichtung entsprochen, wären keine Lohnsteuerbeträge offen geblieben.

Die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete Quote sei von den haftungsgegenständlichen Abgaben anteilig in Abzug gebracht worden, sodass der Bw. nur für jenen Teil der ausständigen Abgabenschulden haftbar gemacht worden sei, welcher im Insolvenzverfahren der GmbH nicht einbringlich gewesen sei. Der Einwand des Bw., aufgrund der Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH sei eine Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Gesellschaftsschulden gegeben, gehe an der Sache vorbei, weil diese Gleichbehandlung nicht vom Bw., sondern vom Masseverwalter bewirkt worden sei. Ob die Insolvenz der GmbH durch den wirtschaftlichen Niedergang der Muttergesellschaft herbeigeführt worden sei, sei unerheblich, weil nur eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten eine Haftung nach § 9 BAO begründe. Weiters sei der Behauptung, den Bw. treffe kein Verschulden am Abgabenausfall, entgegenzuhalten, dass im Jahr 1995 Säumniszuschläge im Gesamtbetrag von 44.709 S (3.249,13 €)

festgesetzt worden seien, weil die Verpflichtung zur pünktlichen Abgabenermittlung nicht eingehalten worden sei. Aus den gesetzlichen Bestimmungen über den Verspätungszuschlag sei „zusätzlich noch eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten“ abzuleiten, weil Verspätungszuschläge nur festgesetzt würden, wenn der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht entsprochen werde und die Verspätung nicht entschuldbar sei.

1.6. Im fristgerechten Vorlageantrag vom 20. 3. 2003 wurde ausgeführt, dass eine „Sammlung konkreter Unterlagen“ aufgrund des vorangegangenen Konkursverfahrens zeitaufwändig und schwierig sei. Nach erfolgter „Belegsammlung“ werde der Bw. sein bisheriges Vorbringen präzisieren. Weiters bemängelte der Rechtsvertreter, dass das Finanzamt die Beweisanträge des Bw. „nicht einmal ignoriert“ und die Behauptungs- und Beweispflicht des Bw. geradezu unterlaufen habe, indem der Haftungsbescheid zu einem Zeitpunkt erlassen worden sei, als „beinahe“ schon Verjährung eingetreten bzw. „ein sehr langer Zeitraum“ vergangen sei. Dies habe dazu geführt, dass die Position des Bw. „durch die für ihn nicht greifbaren, zumindest aber nur äußerst mangelhaften Unterlagen“ so beeinträchtigt worden sei, dass er seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht fast nicht mehr nachkommen habe können. Demgegenüber habe das Finanzamt seiner amtswegigen Ermittlungspflicht in keiner Weise entsprochen, weil es weder den Masseverwalter im Konkurs der GmbH noch den von diesem zugezogenen Unternehmensberater einvernommen habe. Der Masseverwalter sei „über die einzelnen Vorgänge“ so genau informiert, dass „daraus die zur Beurteilung der allfälligen Verletzung einer Sorgfaltspflicht maßgeblichen Umstände erhoben werden“ könnten. Weiters sei die Einvernahme des Dr. M.P. unabdingbar, weil dieser das Unternehmen der GmbH betriebswirtschaftlich durchleuchtet und einen Sanierungsplan erstellt habe. Dr. M.P. sei daher aus eigener Wahrnehmung über die Liquidität der GmbH im verfahrensgegenständlichen Zeitraum informiert. Als weiteres Beweismittel wurde der Strafact des Landesgerichtes Innsbruck zu 00Hv000/00 angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. z. B. VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145; VwGH 30. 11. 1999, 94/14/0173; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0006).

2.2.1. Vorweg wird festgestellt, dass dem Berufungsvorbringen, die im Haftungsbescheid ausgewiesenen Haftungssummen seien nicht nachvollziehbar, mit dem an den Bw. zuhanden seines Rechtsvertreters gerichteten Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. 7. 2007 Rechnung getragen wurde. In der Beilage 2 zu diesem Schreiben wurden die Haftungsbeträge laut Haftungsbescheid wie folgt aufgegliedert:

Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
USt 1994 (Rückstand v. 17. 10. 2001)	10.588,59
Korrektur Gutschriftsverrechnung aus Lohnsteuerprüfung v. 3. 10. 1996*	<u>62.791*</u>
Zwischensumme	73.379,59
Konkursquote 18,85 %	<u>-13.832,05</u>
Haftungsbetrag USt 1994 laut Haftungsbescheid	59.547,54

*Aus den handschriftlichen Anmerkungen auf der angeschlossenen Rückstandsaufgliederung geht hervor, dass die Gegenkorrektur in Höhe von 62.791 ATS durch eine entsprechende Verminderung der Haftung für LSt 7/96 (41.983 ATS), DB 7/96 (12.031 S), LSt 2/96 (4.144 S), DB 2/96 (2.664 S) und DB 6/96 (1.969 S) vorgenommen wurde.

Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
USt 1996	
USt 3/96	109.371,00
USt 4/96	124.207,00
USt 5/96	43.634,00
USt 6/96	<u>92.478,00</u>
Zwischensumme	369.690,00
Konkursquote 18,85 %	<u>-69.686,57</u>
Haftungsbetrag USt 1996 laut Haftungsbescheid	300.003,44
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Lohnsteuer	
LSt 1995	3.482,00
LSt 2/1996	36.873,00
LSt 5/96	42.856,00
LSt 6/96	<u>40.272,00</u>
Zwischensumme	123.483,00
Konkursquote	<u>-23.276,55</u>
Haftungsbetrag LSt 1995, LSt 2/96, LSt 5/96, LSt 6/96 laut Bescheid	100.206,45
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Dienstgeberbetrag	
DB 1995	13.104,00
DB 2/96	11.836,00
DB 5/96	12.776,00
DB 6/96	<u>17.594,00</u>
Zwischensumme	55.310,00
Konkursquote	<u>-10.425,94</u>
Haftungsbetrag DB 1995, DB 2/96, DB 5/96, DB 6/96 laut Bescheid	44.884,07

Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	
DZ 1995	2.839,00
DZ 2/96	1.394,00
DZ 5/96	1.505,00
DZ 6/96	<u>2.072,00</u>
Zwischensumme	7.810,00
Konkursquote	<u>-1.472,19</u>
Haftungsbetrag DZ 1995, DZ 2/96, DZ 5/96, DZ 6/96 laut Bescheid	6.337,82
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Körperschaftsteuer-VZ 4-6/96	2.390,00
Konkursquote	<u>-450,52</u>
Haftungsbetrag laut Bescheid	1.939,49
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Stundungszinsen 1996	1.472,00
Konkursquote	<u>-277,47</u>
Haftungsbetrag laut Bescheid	1.194,53
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Säumniszuschlag 1994	3.828,00
Konkursquote	<u>-721,58</u>
Haftungsbetrag laut Bescheid	3.106,42
Abgabenart/Zeitraum	Betrag in ATS
Säumniszuschläge 1996	
	824,00
	282,00
	2.187,00
	2.484,00
	857,00
	256,00
	873,00
	805,00
	352,00
	600,00
	1.850,00
	840,00
	241,00
	830,00
	290,00
	830,00
	<u>280,00</u>
Zwischensumme	14.681,00
Konkursquote	<u>-2.767,37</u>
Haftungsbetrag laut Bescheid	11.913,63

Aus dieser Aufgliederung nach Abgabenarten und Zeiträumen unter Berücksichtigung der vom Finanzamt in Abzug gebrachten Konkursquote ist ersichtlich, wie sich die im Haftungsbescheid enthaltenen Summen errechnen. Diese Aufgliederung ist unwidersprochen geblieben; der Bw. hat sich dazu im Antwortschreiben vom 24. 8. 2007 nicht geäußert. Ein dem Haftungsbescheid allenfalls anhaftender Begründungsmangel ist damit saniert.

2.2.2. In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde auch die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bestritten. Dabei wurden aber keine substantiierten Einwendungen gegen den Abgabenanspruch, sei es dem Grunde oder der Höhe nach erhoben, sondern lediglich nicht näher konkretisierte „Abweichungen“ der Abgabenschulden von nicht näher bezeichneten Unterlagen des Bw. behauptet.

Wollte man das diesbezügliche Vorbringen als Berufung gegen den Abgabeananspruch werten, wozu ein zur Haftung herangezogener Vertreter gemäß § 248 BAO berechtigt ist, so wäre dazu festzustellen, dass es sich bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume 3/1996, 4/1996, 5/1996 und 6/1996 um Selbstbemessungsabgaben handelt, deren Höhe die GmbH dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe vorsehen, ist gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Das Finanzamt hat die Richtigkeit der durch die GmbH vorgenommenen Berechnung der Umsatzsteuer für die Monate 3/1996 bis 6/1996 nicht in Zweifel gezogen und ergeben sich auch aus den Akten keinerlei Hinweise auf eine unrichtige Berechnung dieser Abgaben durch die GmbH. In der die Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid abweisenden Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die Feststellung getroffen, dass die in der Haftsumme enthaltenen Umsatzsteuerbeträge in der dem Finanzamt bekannt gegebenen Höhe aushafteten. Diese unwidersprochene Feststellung steht im Einklang mit der Aktenlage, wonach die von der GmbH eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen auf dem Abgabenkonto erklärungskonform verbucht wurden:

- Buchungstag 28. 5. 1996: Umsatzsteuervoranmeldung 3/1996, Zahllast 109.371 S;
- Buchungstag 25. 6. 1996: Umsatzsteuervoranmeldung 4/1996, Zahllast 124.207 S;
- Buchungstag 31. 7. 1996: Umsatzsteuervoranmeldung 5/1996, Zahllast 43.634 S;
- Buchungstag 27. 8. 1996: Umsatzsteuervoranmeldung 6/1996, Zahllast 92.478 S.

Bei der gegebenen Sachlage geht der Unabhängige Finanzsenat (bei der im Haftungsverfahren zu treffenden Vorfragenbeurteilung) unbedenklich davon aus, dass der Abgabeananspruch betreffend Umsatzsteuer in der der Haftung zu Grunde liegenden Höhe besteht.

Den Lohnabgaben 5/1996 liegen die dem Finanzamt bekannt gegebenen – auf die Lohnzahlungen für Mai 1996 entfallenen – Abgabenbeträge zugrunde. Diese wurden am 22. 7. 1996 auf dem Abgabenkonto der GmbH wie folgt verbucht: L 5/1996: 42.856 S; DB 5/1996: 12.776 S; DZ 5/1996: 1.505 S.

Die Lohnabgaben 6/1996 wurden zunächst im Schätzungsweg gemäß § 202 BAO festgesetzt (Buchungstag 5. 8. 1996: L 6/1996: 41.500 S; DB 6/1996: 14.000 S), weil diese Abgaben dem Finanzamt bis dahin weder bekannt gegeben noch entrichtet worden waren. In der Folge wurden die Lohnabgaben 6/1996 in der von der GmbH nachträglich bekannt gegebenen Höhe verbucht (Buchungstag 8. 8. 1996: L 6/1996: 40.272 S; DB 6/1996: 17.594 S; DZ 6/1996: 2.072 S). Wie dem Bericht über eine bei der GmbH am 3. 10. 1996 durchgeführte Lohnsteuer-

prüfung zu entnehmen ist, wurde die nachträgliche Meldung der Lohnabgaben 6/1996 zum Anlass für eine Aufhebung der Schätzung vom 5. 8. 1996 genommen. Diesem Umstand (in Verbindung mit hier nicht mehr relevanten anderen Prüfungsfeststellungen) wurde verrechnungstechnisch mit den Gutschriftbuchungen vom 21. 10. 1996 in Höhe von -46.127 S (betreffend LSt 1– 8/1996) und -16.664 S (betreffend DB 1–8/1996) Rechnung getragen. Somit beruht die Berechnung der Lohnabgaben 5/1996 und 6/1996 im Haftungsverfahren ebenfalls auf den von der GmbH seinerzeit bekannt gegebenen Beträgen. Mangels konkreter Einwendungen im Haftungsverfahren bestehen auch bezüglich dieser Abgaben keine begründeten Zweifel am entstandenen Abgabenanspruch.

Die Säumniszuschläge 1996 wurden bescheidmäßig wie folgt festgesetzt:

Säumniszuschlagsbescheide vom 10. 6. 1996 über 824 S (= SZ zu L 4/96), 282 S (= SZ zu DB 4/96) und 2.187 S (= SZ zu U 3/96),

Säumniszuschlagsbescheid vom 9. 7. 1996 über 2.484 S (= SZ zu U 4/96),

Säumniszuschlagsbescheide vom 9. 8. 1996 über 857 S (= SZ zu L 5/96), 256 S (= SZ zu DB 5/96), 873 S (= SZ zu U 5/96), 805 S (= SZ zu L 6/96), 352 S (= SZ zu DB 6/96).

Da dem Haftungsbescheid insoweit Abgabenbescheide (in Form von Säumniszuschlagsbescheiden) vorangegangen sind, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Abgabenbescheide zu halten. Ob ein Abgabenanspruch hinsichtlich der Säumniszuschläge gegeben ist, ist somit nicht als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 29. 3. 2007, 2007/15/0005).

2.3. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt (vgl. Ritz, BAO³, § 9, Tz 4 f, mwN). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der GmbH am 29. 10. 2001 davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. z. B. VwGH 23. 1. 1989, 87/15/0136; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049). Der sinngemäße Berufungseinwand, aus der anteilmäßigen Gläubigerbefriedigung im Wege einer Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH sei abzuleiten, dass „eine Uneinbringlichkeit nicht besteht“, ist nur insoweit berechtigt, als die im Konkurs der GmbH angemeldeten, dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabensforderungen im Zuge der Verteilung des Massevermögens anteilig befriedigt wurden. Nur für den durch die Konkursquote gedeckten Teil der Abgabenschuldigkeiten kommt eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht in Betracht (zur vom Haftungsbescheid abweichenden Anrechnung der *gesamten* Konkursquote auf die Haftungsschulden siehe Pkt. 2.9).

2.4. Wie der Bw. selbst einräumt, war er als Geschäftsführer der GmbH zur Abgabentrachtung verpflichtet. Wenn der Bw. eine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides darin erblickt, dass das Finanzamt mit der Feststellung einer objektiven Verletzung der Abgabenzahlungspflicht die Annahme des Vorliegens eines Verschuldens im Sinn des § 9 BAO verbunden habe, ohne zu begründen, warum ein Verschulden des Bw. erkannt werde, so ist dazu festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft e Pflichtverletzung im Sinn des § 9 BAO angenommen werden darf (vgl. etwa VwGH 17. 12. 2003, 2000/13/0220; VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 20. 1. 2005, 2002/14/0091; VwGH 13. 4. 2005, 2002/13/0183). Hat der Geschäftsführer seine Pflicht, für die Abgabentrachtung 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. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (vgl. VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134).

Nach einem Teil der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatz nachgebildet, weil diese gesetzlich begründete Mitschuld ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten Einnahmefall des Abgabengläubigers zur Voraussetzung hat (vgl. Erk. eines verstärkten Senates vom 22. 9. 1999, Zl. 96/15/0049). Zur Frage der Beweislastverteilung hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren (zum vergleichbaren § 7 WAO ergangenen) Erkenntnissen den Standpunkt vertreten, dass gemäß § 1298 ABGB derjenige, der vorgibt, an der Erfüllung gesetzlicher Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert worden zu sein, hierfür den Beweis zu erbringen habe. Dieser in § 1298 ABGB für das Zivilrecht positiviert e Rechtsgrundsatz habe auch im Abgabenrecht Gültigkeit, weshalb ein potenziell Haftungspflichtiger die Gründe darzutun habe, aus denen er an der Pflichterfüllung gehindert war (vgl. z. B. VwGH 22. 2. 1989, 85/13/0214; VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613; Stoll, BAO-Kommentar, S 126 f). Die behauptete Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides liegt somit nicht vor.

2.5. Das Schwergewicht der Argumentation des Bw. liegt darauf, dass die GmbH nicht über ausreichende Mittel zur Begleichung sämtlicher Gläubigerforderungen verfügt habe. Weiters behauptet der Bw., dass er die Gesellschaftsgläubiger anteilig, quotenmäßig gleich befriedigt und somit die Abgabenschulden weder besser noch schlechter als andere Schulden behandelt habe.

2.5.1. Zunächst kann dem in der Berufungsergänzung vom 21. 1. 2002 eingenommenen Standpunkt, aus der Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH sei „die Gleichbehandlung der Abgabenschuld mit anderen Verbindlichkeiten in Bezug auf ihre Bezahlung“ abzuleiten, nicht gefolgt werden. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. übersehen nämlich, dass die Vertreterhaftung an in der Zeit vor der Konkurseröffnung gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der Abgabentrachtung anknüpft. Dabei ist die Frage, inwieweit die als Konkursforderungen geltend gemachten Abgabenschulden durch die Verwertung des Schuldnervermögens befriedigt wurden, für die Beurteilung des Verschuldens an der Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Teiles der Abgabenforderungen ohne Bedeutung. Durch die Zahlung der Konkursquote wird die seinerzeit eingetretene Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht beseitigt (vgl. VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149). Aus dieser Rechtslage folgt für den Berufungsfall, dass die Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH nicht zur Haftungsfreiheit des Bw. führt.

2.5.2. Der weitere Berufungseinwand, gegen den Bw. sei kein gerichtliches Strafverfahren wegen fahrlässiger Krida eingeleitet worden, ist ebenfalls nicht zielführend, weil dieser Umstand den Bw. nicht von der Verpflichtung entbindet, im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabentrachtung gehindert haben (vgl. VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0212). Dass gegen den Bw. kein Krida-Strafverfahren eingeleitet wurde, ist aus haftungsrechtlicher Sicht unmaßgeblich, weil es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bildet, ob ein Strafverfahren eingeleitet wurde oder ob in einem solchen Verfahren ein Schuldspruch erfolgt ist oder nicht (vgl. z. B. VwGH 19. 11. 1998, 98/15/0159; VwGH 17. 9. 1990, 90/14/0038).

Die widersprüchliche Behauptung im Schreiben vom 24. 8. 2007, das gegen den Bw. beim Landesgericht Innsbruck zu 00Hv000/00 geführte gerichtliche Strafverfahren sei eingestellt worden, geht im Übrigen auch deshalb fehl, weil der Bw. in diesem Verfahren ausschließlich als Geschäftsführer der R-GmbH, nicht aber als Geschäftsführer der primärschuldnerischen GmbH angeklagt war. Wie dem Straftat zur gegenständlichen Aktenzahl zu entnehmen ist, war ein strafrechtlich relevantes Verhalten des Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH nie Gegenstand dieses Verfahrens. Somit ist den weiteren Ausführungen im Schreiben vom 24. 8. 2007, die in diesem Strafverfahren gewonnenen Erkenntnisse müssten zumindest in die haftungsrechtliche Beurteilung einfließen, von vornherein der Boden entzogen.

2.5.3. Der Unabhängige Finanzsenat hat den Bw. mit Schreiben vom 5. 7. 2007 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der von ihm vertretenen Gesellschaft auch dann haftet, wenn die zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist

nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (vgl. z. B. VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0206). Weiters wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass der Geschäftsführer für nicht entrichtete, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben zur Gänze zur Haftung herangezogen werden kann, wenn dieser Nachweis nicht angetreten wird (vgl. etwa VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613).

Da der Bw. der ihm obliegenden Verpflichtung, die anteilige Befriedigung der Abgabenforderungen nachzuweisen, weder mit den unter Punkt 2.5.1 bis 2.5.2 behandelten Ausführungen noch mit der wiederholt vorgebrachten pauschalen Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger entsprochen hat, wurde dem Bw. mit dem vorgenannten Schreiben vom 5. 7. 2007 auch Gelegenheit zur Erbringung des Nachweises einer anteiligen Mittelverwendung gegeben. Der Bw. wurde um Vorlage etwa einer Aufstellung sämtlicher Gläubiger der GmbH mit den zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ersucht, aus der sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die hierauf geleisteten Zahlungen (Quoten) und die zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten verfügbar gewesenen liquiden Mittel ersichtlich sind.

2.5.4. Der Bw. hat den Nachweis einer anteiligen Mittelverwendung auch im Antwortschreiben vom 24. 8. 2007 nicht erbracht. Vielmehr machte der Bw. (entgegen seiner Ankündigung im Vorlageantrag, das bisherige Vorbringen werde „nach erfolgter Belegsammlung“ präzisiert) geltend, dass eine konkrete Nachweisführung erschwert bzw. praktisch unmöglich sei, weil die hierfür notwendigen Unterlagen „im Rahmen des Konkursverfahrens“ nicht mehr an die Geschäftsführer zurückgestellt worden seien und mehrfache diesbezügliche Versuche auch des Rechtsvertreters, beim Masseverwalter „die Zurückstellung“ der Buchhaltung der GmbH zu erwirken, erfolglos geblieben seien. Der Nachweis einer anteiligen Mittelverwendung könne daher nur „kursorisch“ erfolgen. Dem Bw. sei auch diesbezüglich keine Fahrlässigkeit vorwerfbar, weil ausschließlich der Masseverwalter „für das Verschwinden der Buchhaltungsunterlagen verantwortlich“ sei.

Dieses Vorbringen verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg. Zunächst ergibt sich aus dem Schreiben des ehemaligen Masseverwalters Dr. J.H. an den Unabhängigen Finanzsenat vom 15. 1. 2008 keineswegs, dass dieser den nunmehr behaupteten Verlust der Buchhaltungsunterlagen der GmbH zu vertreten habe. Vielmehr versicherte Dr. J.H. glaubhaft, dass die Buchhaltungsunterlagen nach Abschluss des Konkursverfahrens über Vermittlung des Bw. und des A.K. bei der X-Verlagsanstalt eingelagert worden seien. Aus welchen Gründen diese Unterlagen dort nicht mehr auffindbar seien, entziehe sich seiner Kenntnis. Die Nichtauffindbarkeit der Buchhaltungsunterlagen sei aber außerhalb der Verantwortung des Dr. J.H. gelegen. Der Bw. hat diesen Angaben, die ihm mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates

vom 31. 1. 2008 zur Kenntnis gebracht wurden, im Antwortschreiben vom 27. 2. 2008 nicht widersprochen. Da in Anbetracht dieses Beweisergebnisses keine begründeten Zweifel an den Angaben des vormaligen Masseverwalters bestehen, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erkennen, weshalb der ungeklärte Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der GmbH vom Masseverwalter zu verantworten sein sollte. Dass Dr. J.H. die Bücher und Schriften der GmbH nicht an den Bw. oder seinen Rechtsvertreter ausgehändigt hat, lag nicht an seiner mangelnden Bereitschaft, sondern daran, dass der Masseverwalter über diese Unterlagen nicht verfügte. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Haftungsverfahren nicht den Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der GmbH zu klären, sondern die Feststellung zu treffen, dass es dem Bw. als Geschäftsführer und nunmehrigem Liquidator der aufgelösten GmbH oblegen wäre, entsprechende Beweisvorsorgen für einen Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens zu treffen, als die Buchhaltungsunterlagen noch bei der X-Verlagsanstalt vorhanden waren (vgl. VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0082; Stoll, BAO, S. 128).

An dieser Stelle sei noch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. 10. 1998, Zl. 97/14/0160 verwiesen, wonach es jedem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar ist, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften – jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im hier maßgeblichen Sinn ermöglichen.

2.5.5. Der Bw. hat wiederholt die Einvernahme des Masseverwalters im Konkurs der GmbH beantragt. Der Unabhängige Finanzsenat hat diesem Beweisantrag entsprochen und an Dr. J.H. (mit Schreiben vom 17. 12. 2007) folgende Fragen gerichtet:

- „Wurden von Ihnen konkrete Wahrnehmungen gemacht, ob die Abgabenverbindlichkeiten (bezogen auf den Zeitraum 15. 2. 1995 bis zur Konkurseröffnung am 19. 8. 1996) gleich wie die anderen Verbindlichkeiten der...GmbH behandelt wurden ?
Wenn ja, welche Feststellungen wurden von Ihnen getroffen ?
Auf welchen konkreten Tatsachen gründen diese Feststellungen ?
- Können von Ihnen genaue zahlenmäßige Angaben darüber gemacht werden, welche finanziellen Mittel der...GmbH im Zeitraum 15. 2. 1995 bis 19. 8. 1996 zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden ?
Gegebenenfalls wird um eine rechnerische Darstellung ersucht.

Diese Punkte beantwortete Dr. J.H. im bereits erwähnten Schreiben vom 15. 1. 2008 dahingehend, dass er nicht in der Lage sei, genaue zahlenmäßige Angaben über die der GmbH im fraglichen Zeitraum zur Verfügung gestandenen Mittel und deren Verwendung zu machen. Dem Masseverwalter sei aber nicht erinnerlich, seinerzeit eine Ungleichbehandlung von Gläubigern der GmbH wahrgenommen zu haben. Hätte eine solche stattgefunden, wäre dies

nicht nur dem Masseverwalter aufgefallen, sondern auch dem nach Konkurseröffnung zugezogenen Unternehmensberater Dr. M.P. und dem im Strafverfahren zu 00Vr0000/00 bestellten Buchsachverständigen Mag. E.M.. Da Letzterer keine strafrechtlich relevanten Anhaltspunkte gefunden habe, sei ein Strafantrag „erst gar nicht erhoben“ worden. Weiters legte Dr. J.H. ein von Dr. M.P. erstelltes Fortführungskonzept betreffend die Muttergesellschaft der primärschuldnerischen GmbH (R-KG) vor, worin beide Unternehmen als wirtschaftliche Einheit betrachtet worden seien.

Diese Ausführungen des Dr. J.H. entlasten den Bw. ebenfalls nicht. Zum einen besagt dessen fehlende Erinnerung an eine Ungleichbehandlung von Gläubigern der GmbH nichts über die tatsächliche Handhabung offener Forderungen im haftungsrelevanten Zeitraum. Zum anderen lassen Spekulationen darüber, ob Dr. J.H. eine Ungleichbehandlung von Gesellschafts-gläubigern gegebenenfalls aufgefallen wäre, keinerlei Rückschlüsse darauf zu, über welche Mittel die GmbH vor dem Konkursantrag verfügte und welche ihr davon zur Abgabenerichtung zur Verfügung standen. Wenn sich Dr. J.H. schließlich auf mögliche Wahrnehmungen des Dr. M.P. und des Mag. E.M. im Fall einer Ungleichbehandlung von Gläubigern bezieht, so handelt es sich dabei um reine Vermutungen, die zur Feststellung konkreter Tatsachen nichts beitragen. Ganz abgesehen davon ist an dieser Stelle zu wiederholen, dass im Strafverfahren zu 00Hv000/00 (00Vr0000/00), in welchem Mag. E.M. zum Gerichtssachverständigen bestellt wurde, ausschließlich ein strafrechtlich relevantes Fehlverhalten des Bw. als Geschäftsführer der R-GmbH untersucht wurde. Folglich ist Mag. E.M. weder in seinem Sachverständigengutachten vom 8. 12. 1998 noch sonst der Frage nachgegangen, ob eine vom Bw. als Geschäftsführer der primärschuldnerischen GmbH zu verantwortende Gläubigerbenachteiligung gegeben war oder nicht. Da sich die Gutachtertätigkeit des Mag. E.M. somit in keiner Weise auf Handlungen oder Unterlassungen des Bw. als Geschäftsführer der primärschuldnerischen GmbH erstreckte, war auch dem im Schreiben des Rechtsvertreters vom 27. 2. 2008 gestellten weiteren Beweisantrag, Mag. E.M. zu den „Ergebnissen der Prüfung...im rechtskräftig eingestellten Verfahren 00Hv000/00“ zu vernehmen, nicht zu entsprechen.

2.5.6. Mit weiterem Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 17. 12. 2007 wurden die unter Pkt. 2.5.5. wiedergegebenen Fragen auch an Dr. M.P. gerichtet, der dazu im Antwortschreiben vom 10. 1. 2008 wie folgt Stellung nahm:

„...Ich wurde damals in dem Konkursverfahren vom Masseverwalter...als Unternehmensberater zur Fortführung der beiden in Insolvenz befindlichen Unternehmen beigezogen. Mein vordringlichstes Bestreben war die positive Fortführung der Unternehmen im Hinblick auf einen eventuellen Verkauf. Natürlich habe ich die im Unternehmen vorhandenen Unterlagen ausführlich studiert.

Eine Bevorzugung irgendwelcher Gläubiger wäre mir auf jeden Fall aufgefallen, ich konnte eine solche nicht feststellen. Die beiden Geschäftsführer waren äußerst kooperativ, das Rechnungswesen war in einem einwandfreien Zustand, eine Fahrlässigkeit war aus meiner Sicht

nicht feststellbar. Leider waren die Bemühungen der damaligen Geschäftsführung nicht von Erfolg gekrönt, sodass in einer für mich vielleicht als überhastet zu bezeichnenden Reaktion Insolvenzantrag gestellt wurde.

Konkrete Zahlenangaben zu den von Ihnen gestellten Fragen kann ich leider nicht machen, da sich keinerlei Buchhaltungsunterlagen in meinem Besitz befinden. Ich habe lediglich beim Durchforsten meiner Bestände eine Ist-Zustandsanalyse sowie ein Fortführungskonzept gefunden, das ich Ihnen – sollten sie es wünschen – natürlich gerne zur Verfügung stellen kann. Ich habe damals bereits festgehalten, dass eine Fahrlässigkeit auf jeden Fall nicht erkennbar gewesen ist...”

Auch diese Ausführungen sind nicht als Nachweis für eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gläubigern der GmbH geeignet. Das Vorbringen, Dr. M.P. habe keine Bevorzugung von Gläubigern festgestellt, reicht über die bloße Behauptungsebene nicht hinaus. Konkrete Fakten, welche auf eine tatsächliche Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes schließen ließen, ergeben sich hieraus nicht. Wenn für Dr. M.P. keine Fahrlässigkeit des Bw. feststellbar war, so handelt es sich bei dieser Einschätzung um die rechtliche Qualifizierung eines Verhaltens, was aber nicht Beweisthema ist. Im Übrigen bezieht sich die – bereits im Fortführungskonzept des Dr. M.P. vom Juli 1996 enthaltene – Feststellung, von „grober Fahrlässigkeit oder persönlicher Bereicherung“ könne nicht gesprochen werden, auf die für das Haftungsverfahren unmaßgeblichen Ursachen für die Insolvenz der GmbH und die Erkennbarkeit der negativen Unternehmensentwicklung durch den Bw. Die betriebswirtschaftlichen Analysen des Dr. M.P. dienen in erster Linie dazu, die Möglichkeiten einer eventuellen Betriebsfortführung im Hinblick auf einen eventuellen Unternehmensverkauf auszuloten. Die diesbezüglichen Untersuchungen tragen aber zur Klärung, ob der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum dem Gebot der anteiligen Schuldentilgung entsprochen hat, nichts bei, weil sich Dr. M.P. mit diesem Thema überhaupt nicht beschäftigt hat. Vielmehr bestand seine Aufgabe – dem Bericht des Masseverwalters vom 14. 8. 1996 zufolge – darin, mögliche Wege aufzuzeigen, wie der Fortbestand des insolventen Unternehmens (durch Kosteneinsparungen einerseits und eine Steigerung der Betriebsleistung andererseits) ermöglicht werden könnte, um damit auch eine Entscheidungsgrundlage für mögliche Kaufinteressenten zu liefern. Zwar geht das „Ist-Zustand Fortführungskonzept“ vom Juli 1996 auch auf die Unternehmensentwicklung (der als wirtschaftliche Einheit betrachteten primärschuldnerischen GmbH und deren Muttergesellschaft) in den letzten Jahren vor der Insolvenz ein, doch beschränken sich die diesbezüglichen Aussagen auf eine Darstellung der Ursachen für den wirtschaftlichen Niedergang des Unternehmens. Darauf kommt es aber – wie bereits erwähnt – im Haftungsverfahren nicht an.

2.5.7. Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass der vom Finanzamt erhobene Vorwurf einer schuldhaften Pflichtverletzung durch die Angaben des Dr. J.H. und des Dr. M.P. nicht entkräftet wurde, weil diese Auskunftspersonen die konkrete finanzielle Situation der GmbH und ihre Gebarung im fraglichen Zeitraum (15. 2. 1995 bis 19. 8. 1996) nicht einmal ansatz-

weise dargestellt haben. Werden schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich, wovon im Berufungsfall auszugehen war, werden der Rechtswidrigkeitszusammenhang und die Verursachung des Abgabenausfalles durch die Pflichtverletzung vermutet (vgl. VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5.2004, 2003/17/0134).

2.5.8. Als Beweisthemen zu dem in der Berufungsergänzung vom 21. 1. 2002 gestellten Antrag auf Einvernahme des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters der GmbH (W.R.) wurden im Wesentlichen genannt:

- Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch Ausschüttung einer Konkursquote,
- ordnungsgemäße Erfüllung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht durch den Bw.,
- Fehlen ausreichender Mittel zur Bedienung sämtlicher Gesellschaftsschulden,
- wirtschaftliche Abhängigkeit der primärschuldnerischen GmbH von der Muttergesellschaft,
- Insolvenz der GmbH als Folge des wirtschaftlichen Niederganges der Muttergesellschaft,
- positive Einschätzung der Zukunftsaussichten der GmbH durch „unabhängige Fachleute“.

Es mag zwar sein, dass der frühere steuerliche Vertreter der GmbH zu diesen Themen etwas beitragen hätte können, für die Haftung nach § 9 BAO waren aber die Ausschüttung einer Konkursquote, die wirtschaftliche Abhängigkeit von der Muttergesellschaft bzw. die Ursachen der Insolvenz der GmbH sowie günstige Zukunftsprognosen betreffend den Weiterbestand des Unternehmens ohne Bedeutung. Andererseits ist das Fehlen ausreichender Mittel zur vollständigen Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger unstrittig, sodass es auch dazu keiner Einvernahme des steuerlichen Vertreters bedurfte. Schließlich kam es auch nicht auf die Beachtung kaufmännischer Sorgfaltspflichten, sondern darauf an, ob der Bw. die ihm gemäß § 80 Abs. 1 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt hat.

Der im Schreiben vom 24. 8. 2007 gestellte Beweisantrag auf Einvernahme des Dr. M.R. enthielt kein ausreichend präzisiertes Beweisthema, zumal in keiner Weise dargelegt wurde, was dieser (seit 8. 2. 1996 nicht mehr im Firmenbuch eingetragene) ehemalige Geschäftsführer der GmbH zu den Verhältnissen der Gesellschaft in der Zeit nach seinem Ausscheiden als Vertreter aussagen hätte sollen.

2.5.9. Zur strittigen Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes wird noch bemerkt, dass die in der Berufungsvorentscheidung vom 31. 1. 2003 getroffene Feststellung, die in der Haftsumme enthaltenen Umsatzsteuerbeträge hafteten zur Gänze in der dem Finanzamt bekannt gegebenen Höhe aus, unwidersprochen geblieben ist. Wie bereits unter Pkt. 2.2.2. ausgeführt, steht diese Feststellung im Einklang mit der Aktenlage. Weiters hat der Bw. nicht bestritten, dass die Löhne der bei der GmbH beschäftigten Arbeitnehmer bis einschließlich Juni 1996 ausbezahlt wurden. Vor diesem Hintergrund spricht auch die Aktenlage gegen die Be-

hauptung, bei der Bedienung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft seien die Abgabenschuldigkeiten nicht benachteiligt worden. Kann doch bei einer vorrangigen Befriedigung von Lohnforderungen und gleichzeitiger gänzlicher Nichtbezahlung von Abgabenschulden von einer Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gesellschaftsgläubigern keine Rede sein.

2.5.10. Dem weiteren Vorbringen im Schreiben vom 24. 8. 2007, die Abgabenbehörde habe allenfalls im Schätzungswege zu ermitteln, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, kann nicht gefolgt werden, weil das Erfordernis zur Errechnung einer entsprechenden Quote auf dem Vertreter und nicht auf der Abgabenbehörde lastet (vgl. 19. 2. 2002, 98/14/0189; VwGH 22. 3. 2000, 97/13/0080). Außerdem wäre eine derartige Schätzung mangels entsprechender Unterlagen gar nicht möglich gewesen.

Der in diesem Zusammenhang erhobene Einwand, der Bw. sei erst ab 5. 1. 1996 bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer gewesen, weshalb eine „Anrechnung“ von am 29. 4. 1996, 28. 5. 1996 und 19. 6. 1996 geleisteten Zahlungen (268.545 S, 128.923 S, 200.000 S) „auf vor der Übernahme der Geschäftsführung liegende Zeiträume“ unzulässig sei, ist ebenfalls nicht stichhältig. Denn diese Zahlungen waren mangels entsprechender Verrechnungsweisungen im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten der GmbH zu verrechnen. Für eine von dieser zwingenden Verrechnungsregel abweichende Verbuchung bestand keine Rechtsgrundlage. Im Übrigen wäre ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der GmbH nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem im § 216 BAO geregelten Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen, welches auch einem Haftungspflichtigen offen steht (vgl. z. B. VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0176).

2. 5. 11. Das Vorbringen im Vorlageantrag, das Finanzamt habe „die Behauptungs- und Beweispflicht“ des Bw. unterlaufen, weil der Haftungsbescheid erst knapp vor der Verjährung erlassen worden sei, ist ebenfalls nicht sachdienlich, weil der Bw. im Hinblick auf die Subsidiarität der Haftung erst zu einem Zeitpunkt haftbar gemacht werden durfte, als das Ausmaß der Uneinbringlichkeit der Abgaben im Konkurs der GmbH eindeutig feststand (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 6 f, mwN).

2.6. Was die Haftung für die rückständige Lohnsteuer betrifft, so ist diese Abgabe vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Bezüglich der Lohnsteuer ordnet § 78 Abs. 1 EStG 1988 an, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen,

verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Die Verpflichtung zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer ist im § 79 Abs. 1 EStG 1988 geregelt. Danach hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Der Bw. hat Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer der GmbH bis einschließlich Juni 1996 nicht in Abrede gestellt, sondern auch die Nichtabfuhr der Lohnsteuer mit dem Fehlen ausreichender Mittel zu rechtfertigen versucht. Wirtschaftliche Schwierigkeiten der GmbH sind aber hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer ohne rechtliche Bedeutung.

Vielmehr ist von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters auszugehen, wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinn der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt (vgl. VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0168; VwGH 21. 1. 2004, 2002/13/0218).

Das Vorbringen im Schreiben des Rechtsvertreters vom 24. 8. 2007, der Bw. habe sich aufgrund der ausgezeichneten Auftragslage bis zur Konkurseröffnung „sehr gute“ Umsätze erwarten dürfen, welche ihn in die Lage versetzen würden, sämtliche Zahlungsverpflichtungen der GmbH zu erfüllen, ändert an der schuldhaften Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Lohnsteuerabfuhr nichts, weil sich der Bw. nicht darauf verlassen durfte, dass in Zukunft Mittel eingehen werden, die zur Entrichtung der Lohnsteuer herangezogen werden können. Damit verletzte er bereits die aus § 78 Abs. 3 EStG sich ergebende Verpflichtung, nur so viel an Löhnen auszubezahlen, dass die von diesen Mitteln einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Zur Vermeidung eines für die Heranziehung zur Haftung relevanten Verschuldens hätte der Bw. die Löhne gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur in einem entsprechend geringeren Ausmaß auszahlen dürfen.

2.7. Von einer Haftungsinanspruchnahme für die Stundungszinsen 1996 war Abstand zu nehmen, weil diese erst am 16. 9. 1996, somit zu einem Zeitpunkt fällig waren, als der Bw. infolge Konkurseröffnung (19. 8. 1996) nicht mehr für die Gesellschaft vertretungsbefugt war. Aus diesem Grund war auch von einer Haftung für die im Jahr 1996 festgesetzten Säumniszuschläge abzusehen, soweit diese erst am 12. 9. 1996 zur Zahlung fällig waren bzw. erst am 10. 9. 1996 festgesetzt wurden. Es sind dies die in den Beilagen 1 und 2 zum Schreiben des UFS vom 5. 7. 2007 enthaltenen Säumniszuschläge in Höhe von 600 S, 1.850 S, 840 S, 241 S, 830 S, 290 S, 830 S und 280 S.

2.8. Die Haftungsanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit verstehen Lehre und Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Im Rahmen der Ermessensübung war zunächst zu berücksichtigen, dass das Finanzamt die am 29. 10. 2001 auf das Abgabenkonto der GmbH überwiesene Konkursquote (282.965,56 S) nicht gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten (in der Haftungssumme enthaltenen) Abgabenschuldigkeiten, sondern zur Gänze auf die dem Fälligkeitstag nach jüngere (im Haftungsbescheid *nicht* enthaltene) Umsatzsteuer 7/1996 verrechnet hat, welche aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG infolge Konkursöffnung herrührt. Wie bereits oben (unter Pkt. 1.2.) ausgeführt, hat das Finanzamt der Verminderung des Abgabenrückstandes aufgrund der Quotenausschüttung im Haftungsverfahren nur insoweit Rechnung getragen, als es die Konkursquote von den der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbeträgen anteilig (im Teilbetrag von 122.910,22 S) in Abzug gebracht hat. Bei einer nach § 214 Abs. 1 BAO gebotenen Verrechnung der gesamten Konkursquote mit den ältesten Abgaben- bzw. Haftungsschulden hätte sich jedoch die Haftung des Bw. um insgesamt 282.965,56 S vermindert.

Nun wäre zwar die Frage, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (siehe oben). Im gegenständlichen Fall ist aber ein Verstoß gegen die Verrechnungsregeln des § 214 Abs. 1 BAO offensichtlich, weshalb es unbillig erschiene, den Bw. zur Haftung für Abgabenbeträge heranzuziehen, die bei einer dem Gesetz entsprechenden Verrechnung der Konkursquote abgedeckt wären. Auch besteht insoweit kein berechtigtes öffentliches Interesse an einer Abgabeneinbringung im Haftungsweg. Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich daher zu einer Einschränkung der Haftung in der Weise veranlasst, dass der im erstinstanzlichen Verfahren unberücksichtigt gebliebene Teil der Konkursquote (282.965,56 S abzügl. 122.910,22 S = 160.055,34 S) von den der Fälligkeit nach ältesten Haftungsschulden zusätzlich in Abzug gebracht wird.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein zentrales Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Im Streitfall wurde keine Zuständigkeitsaufteilung zwischen dem Bw. und A.K. behauptet, der zufolge die Abgabentrachtung nicht in den Zuständigkeitsbereich

des Bw. gefallen wäre. Somit traf die Pflicht zur Abgabentrachtung beide Vertreter der GmbH gleichermaßen. Der Haftungsausspruch laut Berufungsentscheidung betrifft nur Abgabebeträge, die in der Zeit *nach* Übernahme der Geschäftsführerfunktion durch den Bw. (5. 1. 1996) fällig wurden. Der Bw. hat nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass er an der die Haftung begründenden schuldhaften Pflichtverletzung einen geringeren Anteil als A.K. gehabt hätte. Auch aus der Aktenlage ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte für ein unterschiedliches Ausmaß an Verantwortlichkeit der beiden Geschäftsführer, welches allenfalls eine unterschiedliche Ermessensübung in Bezug auf die Höhe der Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnte. Festzuhalten bleibt, dass es der Abgabenbehörde freisteht, mehrere oder auch nur einzelne Personen, die eine für den Abgabenausfall kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten haben, zur Haftung heranzuziehen. Eine Nachrangigkeit der Haftung wie zwischen Abgabenschuldner und Haftendem gibt es im Fall mehrerer Vertreter mit gleichzeitigem Verschulden am Abgabenausfall nicht. Der Bw. hat letztlich nichts vorgebracht, was seine Haftungsinanspruchnahme unbillig erscheinen ließe. Auf der anderen Seite lässt insbesondere die Höhe der Abgabenschuldigkeiten die gemeinsame Inanspruchnahme beider Vertreter der GmbH zweckmäßig erscheinen.

2.9. Die Haftungsschulden errechnen sich somit wie folgt:

Abgabenart/Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in ATS (vor Abzug Konkurs- quote)	Betrag in ATS laut Haftungs- bescheid (nach Kon- kursquote)	Betrag in ATS laut Berufungsentscheidung	Betrag in Euro laut Berufungsentscheidung
USt 1994 restl. Konkursquote*	15.7.1994	73.379,59	59.547,54 - 59.547,54	0	0
SZ 1994 restl. Konkursquote	15.7.1994	3.828,00	3.106,42 - 3.106,42	0	0
LSt 1995 restl. Konkursquote	15.1.1996	3.482,00	2.825,64 - 2.825,64	0	0
DB 1995 restl. Konkursquote	15.1.1996	13.104,00	10.633,90 - 10.633,90	0	0
DZ 1995 restl. Konkursquote	15.1.1996	2.839,00	2.303,84 - 2.303,84	0	0
LSt 2/1996 restl. Konkursquote	15.3.1996	36.873,00	29.922,44 - 29.922,44	0	0
DB 2/1996 restl. Konkursquote	15.3.1996	11.836,00	9.604,91 - 9.604,91	0	0
DZ 2/1996 restl. Konkursquote	15.3.1996	1.394,00	1.131,23 - 1.131,23	0	0

KöSt 4-6/1996 restl. Konkursquote	15.5.1996	2.390,00	1.939,49 -1.939,49	0	0
USt 3/96 restl. Konkursquote	15.5.1996	109.371,00	88.754,57 -39.039,93	49.714,64	3.612,90
USt 4/96	17.6.1996	124.207,00	100.793,98	100.793,98	7.324,98
USt 5/96	15.7.1996	43.634,00	35.408,99	35.408,99	2.573,27
USt 6/96	16.8.1996	92.478,00	75.045,90	75.045,90	5.453,80
LSt 5/96	17.6.1996	42.856,00	34.777,64	34.777,64	2.527,39
DB 5/96	17.6.1996	12.776,00	10.367,72	10.367,72	753,45
DZ 5/96	17.6.1996	1.505,00	1.221,31	1.221,31	88,76
LSt 6/96	15.7.1996	40.272,00	32.680,73	32.680,73	2.375,00
DB 6/96	15.7.1996	17.594,00	14.277,53	14.277,53	1.037,59
DZ 6/96	15.7.1996	2.072,00	1.681,43	1.681,43	122,19
SZ 1996 minus SZ lt. Pkt. 2.7 der Entscheidung minus Konkursquote (18,85%)		14.681,00 -600,00 -1.850,00 -840,00 -241,00 -830,00 -290,00 -830,00 <u>-280,00</u> 8.920,00 <u>-1.681,42</u>		7.238,58	526,05

* Die unter dem Titel „restl. Konkursquote“ abgezogenen Beträge ergeben in Summe 160.055,34 S (vgl. Pkt. 2.8).

Innsbruck, am 15. Juli 2008