



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. August 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 13. Juli 2000 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

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

Umsatzsteuer 1993: 87.333,82 €; Umsatzsteuer 1994: 127.017,77 €

### **Entscheidungsgründe**

- 1.) Der Berufungswerber (Bw.) war seit 14. 2. 1989 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. 12. 1988 gegründeten X-GmbH. (im Folgenden kurz: GmbH), über deren Vermögen am 17. 7. 1995 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Nach Vollzug der Schlussverteilung gemäß § 139 KO wurde der Konkurs am 13. 8. 1998 aufgehoben; auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 12,24 Prozent. Am 3. 5. 2000 wurde die Firma von Amts wegen gemäß § 40 FGB aus dem Firmenbuch gelöscht.
- 2.) Mit Bescheid vom 13. 7. 2000 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von 3.479.695,37 S heran. Hieron entfielen 1.731.892,67 S auf die Umsatzsteuer 1993 und 1.747.802,70 S auf die Umsatzsteuer 1994.

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angeführt. Weiters stellte das Finanzamt fest, dass der Bw. die monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 1993 und 1994 in unzutreffender Höhe berechnet bzw. entrichtet habe. Da die tatsächlichen

Zahllasten erst in den jeweiligen Jahreserklärungen offen gelegt worden seien, sei die besscheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer erst kurz vor Konkurseröffnung möglich gewesen. Das für den Abgabenausfall ursächliche Verschulden des Bw. sei darin gelegen, dass er die Umsatzsteuervorauszahlungen für 1993 und 1994 verkürzt habe, obwohl "zu diesem Zeitpunkt" noch finanzielle Mittel zur vollständigen Abgabenentrichtung vorhanden gewesen seien. Da die vom Bw. vertretene GmbH bereits zahlungsunfähig gewesen sei, als die Jahreserklärungen eingereicht worden seien, hätten die Abgaben bei der Erstschuldnerin nicht mehr eingebracht werden können. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete Quote bei der Berechnung des Haftungsbetrages berücksichtigt worden sei.

3.) In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 14. 8. 2000 bestritt der Bw. ein Verschulden am Abgabenausfall. Die von ihm vertretene GmbH sei als Auffanggesellschaft der in Konkurs geratenen Einzelfirma B. errichtet worden. Die GmbH habe schwierigste Startbedingungen vorgefunden, welche sie bis zur Konkurseröffnung nicht überwinden habe können. Dennoch seien bei der Schuldentilgung die Abgabenschulden nicht schlechter als andere Schulden behandelt worden. Dass dem Bw. weder eine Bevorzugung bestimmter Gläubiger noch die Verschleppung des Konkursverfahrens vorwerfbar sei, zeige der Umstand, dass gegen ihn kein Gerichtsverfahren wegen fahrlässiger Krida eingeleitet worden sei.

In den Jahren 1993 und 1994 seien die monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen "formal nicht korrekt erst nach dem Zahlungseingang entrichtet" worden, während die Umsatzsteuer laut Jahreserklärungen vom steuerlichen Vertreter "korrekt nach Soll" erfasst worden sei. Dies zeige aber, dass der Bw. den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der Gläubiger-Gleichbehandlung befolgt habe, indem er die vorhandenen Mittel "für alle Schuldner anteilig verwendet" und somit den Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt habe. Als die Zahlungsunfähigkeit der GmbH für den Bw. erkennbar geworden sei, habe er umgehend einen Konkursantrag gestellt. Zu einer Bevorzugung einzelner Gläubiger sei es niemals gekommen. Ein derartiger Vorwurf sei dem Bw. in den fünf Jahren seit Konkurseröffnung nie gemacht worden. Zur eigenen wirtschaftlichen Situation gab der Bw. an, dass er aus gesundheitlichen Gründen nur eingeschränkt erwerbstätig sei. Derzeit sei er – wie in den Jahren zuvor – arbeitslos.

4.) Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 9. 3. 2004 keine Folge. Begründend führte es nach Darstellung der Rechtslage aus, dass der Bw. als GmbH-Geschäftsführer dafür Sorge tragen hätte müssen, dass die Abgaben für die von ihm vertretene Gesellschaft entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wä-

ren. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehöre auch die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen. Bei Betrauung Dritter (zB Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten bestehe die Haftung bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter habe das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen verborgen bleibt.

Wie der Bw. selbst eingeräumt habe, sei die laufende Buchhaltung der GmbH in den Jahren 1993 und 1994 nicht ordnungsgemäß geführt worden. Erst im Zuge der Jahresabschlussarbeiten sei die Umsatzsteuer vom steuerlichen Vertreter "richtig gestellt" worden.

In den Jahren 1993 und 1994 seien die falsch ermittelten Zahllasten zeitgerecht und vollständig entrichtet worden, weshalb davon auszugehen sei, dass in diesem Zeitraum sämtliche Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfüllt worden seien. Wäre die Buchhaltung ordnungsgemäß geführt worden, wäre auch mit einem entsprechenden Zahlungseingang für das Finanzamt zu rechnen gewesen. Diesfalls wäre der Rückstand nicht erst im Zeitpunkt der Einreichung der Jahreserklärungen, zu welchem die GmbH bereits zahlungsunfähig gewesen sei, bekannt geworden.

5.) Im Vorlageantrag vom 7. 4. 2004 bestritt der Bw. eine Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten, indem er vorbrachte, er habe die mit den Buchhaltungsagenden betraute Angestellte anlässlich der Firmenübernahme nach dem plötzlichen Tod seines Vaters im Jahr 1981 übernommen. Diese Buchhaltungskraft sei erfahren und mit dem Wirtschaftsleben vertraut gewesen, sodass es bei Betriebsprüfungen in der Vergangenheit zu keinerlei Beanstandungen gekommen sei. Weiters wiederholte der Bw. seinen Standpunkt, wonach in der Erfassung der Zahlungseingänge nach "Ist" eine gleichmäßige Aufteilung der vorhandenen Mittel auf alle Gläubiger zu erblicken sei. Diese Gleichbehandlung der Gläubiger habe sich im Konkursverfahren fortgesetzt, in welchem der Bw. dem Masseverwalter korrekt zur Seite gestanden sei. In einem Vorverfahren zur Prüfung des Tatbestandes der fahrlässigen Krida sei kein schuldhaf tes Verhalten des Bw. festgestellt worden.

6.) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete mit Schreiben vom 24. 11. 2006 einen Vorhalt an den Bw., der (auszugsweise) wie folgt lautete:

"...Nach Ausweis der Akten ist dieser Rückstand an Umsatzsteuer darauf zurückzuführen, dass sich aus den Umsatzsteuererklärungen für 1993 und 1994 jeweils hohe Nachforderungen ergeben, die – wie Sie selbst ausführen – darauf zurückzuführen seien, dass Sie die Umsatzsteuervorauszahlungen "erst nach dem Zahlungseingang" entrichtet hätten, während der steuerliche Vertreter die Umsatzsteuer laut Jahreserklärungen "korrekt nach Soll" erfasst habe.

...Sie bestreiten eine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht, indem Sie ausführen, dass die Abgabenschulden nicht schlechter als alle übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien. Die gleichmäßige (anteilmäßige) Verwendung der vorhandenen Mittel zur Bedienung aller Schulden (Gleichbehandlung des Abgabengläubigers) ergebe sich aus der Erfassung der Zahlungseingänge nach dem Ist-System.

...Entgegen Ihrer Ansicht stellt die (pflichtwidrige) Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen nach den Grundsätzen der Ist-Besteuerung keinesfalls einen Nachweis für die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar. Besagt doch diese Vorgangsweise nichts darüber, mit welcher Quote die übrigen Verbindlichkeiten der von Ihnen vertretenen GmbH befriedigt wurden.

...Sie werden somit ersucht, eine Aufstellung vorzulegen, aus der hervorgeht, welche finanziellen Mittel der...GmbH im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der obigen Abgaben zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden.

...Haben die finanziellen Mittel im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausgereicht, liegt es an Ihnen den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre...

7.) Im Antwortschreiben vom 12. 2. 2007 blieb der Bw. bei seinem im vorangegangenen Verfahren eingenommenen Standpunkt. Ergänzend führte er aus, dass er bei Rechnungslegung ohne Zahlungseingang der entsprechenden Kundenforderungen keine Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuer zur Verfügung gehabt habe. Hätte der Bw. die "fiktive" Umsatzsteuerschuld beglichen, hätte er nicht dem Gleichbehandlungsgebot entsprochen, sondern den Abgabengläubiger bevorzugt. Bei einer nach Konkursöffnung durchgeföhrten Umsatzsteuerprüfung sei die anteilige Entrichtung der Umsatzsteuer "gemäß Rechnungseingang" festgestellt worden. Die diesbezüglichen "Protokolle" befänden sich bei den Akten der Abgabenbehörde. Zum geforderten Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung aller Gläubiger an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre, führte der Bw. aus, dass er "die entsprechenden Unterlagen" an den Betriebsprüfer ausgehändigt und diese bis heute nicht zurückbekommen habe. Der Bw. ersuche daher seinerseits, diese Unterlagen "bei der Finanzverwaltung zu urgieren". Nach Ansicht des Bw. sei die Buchhaltung für die Jahre 1993 und 1994 ordnungsgemäß geführt worden. Die Verantwortung dafür, dass Schulden entsprechend dem Mitteleingang getilgt worden seien, habe der Bw. nie auf seine Buchhaltungskraft abgewälzt, weshalb sein Einwand, er habe weder Auswahl- noch Kontrollpflichten verletzt, zu Recht bestehe. Weiters ersuchte der Bw. um amtswegige Überprüfung, ob "der Sachverhalt" nicht längst verjährt sei, zumal die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide die Jahre 1993 bis 1994 beträfen und der Haftungsbescheid erst am 13. 7. 2000 erlassen worden sei. Im Erkenntnis vom 13. 9. 2006, 2003/13/0012, habe der Verwaltungsgerichtshof die Haftungsinanspruchnahme des vormaligen Geschäftsführers einer im Jahr 1995 gelöschten GmbH aus verjährungsrechtlichen Gründen als unzulässig erachtet.

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

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

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

2.) Zu der vom Bw. aufgeworfenen Frage der Verjährung ist zunächst festzustellen, dass die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid eine Einhebungsmaßnahme darstellt, die nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig ist. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Nach § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Eine weitere Unterbrechung sieht § 9 Abs. 1 KO vor. Nach dieser gegenüber § 238 BAO spezielleren Bestimmung wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, zu laufen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 238, Tz. 14).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, den zuvor eingenommenen Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht erhalten. Seither vertritt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken, diese somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten.

Für den Streitfall bedeutet dies, dass auch Amtshandlungen gegenüber der primärschuldnerischen Gesellschaft die Verjährung gegenüber dem zur Haftung herangezogenen Bw. unterbrechen. Geht man von einer Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 1993 im Jahr 1993 bzw. von einer Fälligkeit der Umsatzsteuer 1994 im Jahr 1994 aus, so begann die

fünfjährige Frist für die Verjährung des Einhebungsrechtes nach § 238 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 am 1. 1. 1994 und hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994 am 1. 1. 1995 zu laufen. Das Finanzamt hat die haftungsgegenständlichen Abgaben am 17. 8. 1995, somit innerhalb der fünfjährigen Einhebungsverjährungsfrist als Konkursforderungen angemeldet und wurden diese vom Masseverwalter als solche anerkannt. Der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses vom 13. 8. 1998 ist nach Ablauf der vierzehntägigen Rekursfrist in Rechtskraft erwachsen, sodass mit Ablauf des Tages der Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses die Verjährung der Forderung gegenüber der primärschuldnerischen Gesellschaft erneut zu laufen begann. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vom 13. 7. 2000 war das Einhebungsrecht gegenüber der Hauptschuldnerin somit noch nicht verjährt. Im Hinblick auf den Grundsatz, dass sich die Wirkung einer Unterbrechung nicht auf eine bestimmte Person, sondern auf den Anspruch selbst bezieht, erstreckte sich diese Unterbrechungswirkung nach § 9 Abs. 1 KO auch auf den zur Haftung herangezogenen Bw. (vgl. VwGH 29. 7. 2004, 2003/16/0137, zu § 9 Abs. 1 AO). Im Zeitpunkt des erstinstanzlichen Haftungsausspruches war daher das Recht auf Einhebung der Umsatzsteuer 1993 und 1994 auch gegenüber dem Bw. noch nicht verjährt.

Das vom Bw. angesprochene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. 9. 2006, 2003/13/0012, ist für den Berufungsfall nicht einschlägig, weil es in diesem Beschwerdefall um die Rechtmäßigkeit einer Haftungsinanspruchnahme primär unter dem Gesichtspunkt ging, dass die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig ist (§ 224 Abs. 3 BAO).

3.) Die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil nach Abschluss des Konkurses und Löschung der GmbH im Firmenbuch davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich sein wird.

Fest steht weiters, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der GmbH und als solcher bis zur Konkureröffnung über das Vermögen der GmbH zur Abgabenentrichtung aus den von ihm verwalteten Gesellschaftsmitteln verpflichtet war.

4.) Strittig ist im Berufungsfall somit nur, ob den Bw. an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer ein für den Abgabenausfall bei der GmbH ursächliches Verschulden trifft.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinn des § 9 BAO angenommen werden darf (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). Zum tatbestandsmäßigen Verschulden reicht bereits fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters aus. 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 23. 1. 2003, 2001/16/0291; VwGH 19. 3. 2003, 2002/16/0168; VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichten, 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 (VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0206). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, dann kann der Geschäftsführer für nicht entrichtete, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben zur Gänze zur Haftung herangezogen werden (VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613).

Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, vermag der Geschäftsführer aber nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung 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).

Wurde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene im Abgabefälligkeitszeitpunkt überhaupt keine Mittel zur Verfügung hatte, dann ist dem Vertreter eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorwerfbar (VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601; VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0249). Auch in einem derartigen Fall hat jedoch 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).

Wie bereits das Finanzamt zutreffend ausführte, bestimmt sich der Zeitpunkt, für den festzustellen ist, ob der erstschuldnerischen Gesellschaft Mittel zur Verfügung gestanden sind,

danach, wann die haftungsgegenständlichen Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0003; VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist ungeachtet einer späteren bescheidmäßigen Festsetzung stets der Zeitpunkt, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, also der Fälligkeitszeitpunkt, maßgeblich (VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0291).

Bei der vom Bw. vertretenen GmbH lagen die Voraussetzungen für eine Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG) nicht vor, sondern war die Besteuerung nach den Grundsätzen der Sollbesteuerung vorzunehmen. Bei dieser Besteuerungsart ist für das Entstehen der Steuerschuld nicht die Vereinnahmung von Entgelten, sondern die Leistungserbringung maßgeblich. Wenn der Bw. einwendet, er habe die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 1993 und 1994 "formal nicht korrekt erst nach dem Zahlungseingang entrichtet", dann ist ihm zu entgegnen, dass die aus den Umsatzsteuerjahreserklärungen resultierenden Nachforderungen (1993: 2.145.347 S; 1994: 1.991.571 S), die rückständige Vorauszahlungen darstellen, überhaupt nicht entrichtet wurden, weshalb von einer Abgabenentrichtung entsprechend dem Zufluss finanzieller Mittel keine Rede sein kann. Im Übrigen gesteht der Bw. mit seiner Argumentation selbst ein, dass er die für die jeweiligen Voranmeldungszeiträume zu entrichtende Steuer verkürzt hat, indem er der Steuerberechnung nur einen Teil jener Umsätze zugrunde gelegt hat, für die die Steuerschuld im Lauf der betreffenden Voranmeldungszeiträume entstanden ist (§ 21 Abs. 1 UStG, § 20 Abs. 1 UStG, § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG). Weshalb aus einer derartigen Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen über einen mehrjährigen Zeitraum abzuleiten sein sollte, der Bw. habe die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilmäßig zur Befriedigung aller Gläubiger eingesetzt, ist für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht nachvollziehbar.

Das Vorbringen im Schreiben vom 12. 2. 2007, der Bw. habe bei Rechnungslegung ohne Zahlungseingang der entsprechenden Kundenforderungen keine Mittel zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gehabt, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil nach der Aktenlage kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass die GmbH ab dem jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuervorauszahlungen überhaupt keine finanziellen Mittel mehr gehabt hätte. Gegen eine solche Annahme spricht schon der Umstand, dass der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bis zur Konkurseröffnung aufrecht war, sodass noch für das Wirtschaftsjahr vom 1. 3. 1995 bis 28. 2. 1996 Umsatzerlöse von rund 7,5 Mio. S erzielt wurden. Die Umsätze in den der Insolvenz vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahren beliefen sich auf rund 22,2 Mio. S (1994/95) bzw. 21,3 Mio. S (1993/94). Gegen das gänzliche Fehlen finanzieller Mittel spricht ferner, dass die GmbH Anzahlungen auf (Bau-)Leistungen erhalten hat (1993/94: rd. 5,3 Mio. S; 1992/93: rd. 4,5 Mio. S) und die Lieferanten zumindest teilweise bezahlt wurden. Aus

den Jahresabschlüssen der GmbH ergibt sich weiters, dass auch laufend Lohnzahlungen geleistet wurden, weil von den als Aufwand verbuchten Löhnen und Gehältern (1993/94: rd. 4,5 Mio. S u. 1,7 Mio. S; 1992/93: rd. 4,9 Mio. S u. 1,6 Mio. S) nur ein marginaler Teil als sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen wurde (1993/94 u. 1992/93: rd. 150.000 S). Schließlich ist aktenkundig, dass die Bankverbindlichkeiten eine rückläufige Tendenz aufwiesen (1993/94: rd. 11 Mio. S; 1992/93: rd. 11,8 Mio. S), sodass auf den Bankkonten der GmbH regelmäßig Zahlungen eingegangen sein mussten. Im Übrigen wurden von den die GmbH finanzierenden Banken nur rund 2,8 Mio. S als Konkursforderungen angemeldet (vgl. Verteilungsentwurf des Masseverwalters vom 10. 6. 1998).

Selbst wenn man dem Bw. zugesteht, dass die der GmbH zur Verfügung gestandenen Mittel nicht zur Befriedigung sämtlicher Gläubigerforderungen ausreichten, wäre es nach der oben angeführten Rechtsprechung doch an ihm gelegen gewesen, den Nachweis einer aliquoten Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten zu führen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Bw. mit Vorhalt vom 24. 11. 2006 Gelegenheit zu einem entsprechenden Vorbringen gegeben und den Bw. auch um Vorlage einer Aufstellung ersucht, aus der hervorgeht, welche finanziellen Mittel der GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung standen bzw. wie diese verwendet wurden. Der Bw. hat diese Gelegenheit nicht genutzt, sondern sich mit dem Hinweis auf eine nach Konkurseröffnung durchgeföhrte Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen begnügt. Die Behauptung, bei dieser Prüfung sei eine anteilige Entrichtung der Umsatzsteuer entsprechend dem Rechnungseingang festgestellt worden, ist unrichtig, zumal derartige Feststellungen nicht Gegenstand der UVA-Prüfung waren. Tatsache ist vielmehr, dass der vormalige steuerliche Vertreter der GmbH anlässlich einer vor Beginn dieser Prüfung erstatteten Selbstanzeige eine Verkürzung an Umsatzsteuer 1994 in Höhe von 1.991.571 S offen gelegt hat. Weiters wurde eine Verkürzung an Umsatzsteuer 1995 in Höhe von 2.509.508 S einbekannt, die darauf zurückzuföhren war, dass auch den Vorauszahlungen für diesen Zeitraum nicht die sich aus der Buchhaltung der GmbH ergebenden Umsatzsteuerbeträge zugrunde gelegt wurden. Schließlich wurde dem Prüfer eine Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 1995 überreicht, aus der sich eine Zahllast von 402.611 S ergab. Zudem ermittelte der Prüfer die Vorsteuer (rd. 669.000 S) aus den unbezahlten Verbindlichkeiten der gemeinschuldnerischen GmbH, woraus sich ein entsprechender Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 16 Abs. 1 UStG ergab (vgl. Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 27. 8. 1995).

Soweit diese Prüfungsfeststellungen überhaupt eine in Haftung gezogene Abgabe, nämlich die Umsatzsteuer 1994 betrafen, ergibt sich hieraus keinesfalls ein fehlendes Verschulden des Bw. am Abgabenausfall. Dies gilt auch für die in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. 2. 2007

angesprochen Unterlagen, auf welche sich die wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen gründen. Aus der dem Prüfer überreichten Kreditorenliste über die im Zeitpunkt der Prüfung offenen Verbindlichkeiten der GmbH (rd. 4 Mio. S) ist für den Standpunkt des Bw. ebenfalls nichts zu gewinnen, weil aus einer derartigen Aufstellung nicht ersichtlich ist, welche liquiden Geldmittel ihm zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der strittigen Abgaben zur Verfügung gestanden sind und wie der Bw. diese Mittel verwendet hat. Da der Bw. solcherart die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht nachgewiesen hat, haftet er für die nicht entrichtete, bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringliche Umsatzsteuer 1993 und 1994 zur Gänze.

Wenn der Vorlageantrag von einer gleichmäßigen Behandlung der Konkursgläubiger spricht, welche der Masseverwalter bestätigen könne, so übersieht der Bw., dass durch die Zahlung der Konkursquote die seinerzeit eingetretene Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht beseitigt wird (VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149). Da die Vertreterhaftung an in der Zeit vor Konkurseröffnung gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der Abgabenentrichtung anknüpft, wird der Bw. durch die Quotenausschüttung im Konkurs der GmbH nicht entschuldigt. Die Frage, inwieweit die als Konkursforderungen geltend gemachten Abgabenschulden durch die Verwertung des Schuldnervermögens befriedigt wurden, ist für die Beurteilung des Verschuldens an der Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Teiles der Abgabenforderungen ohne Bedeutung.

Der Einwand, es sei zu keiner gerichtlichen Verurteilung des Bw. wegen des Vergehens der fahrlässigen Krida gekommen, ist ebenfalls nicht zielführend, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Freispruch eines Abgabepflichtigen vom Vorwurf der fahrlässigen Krida ihn nicht von der Verpflichtung entbindet, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabenentrichtung gehindert haben. Für die Haftungsinanspruchnahme bildet es nämlich keine Voraussetzung, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schulterspruch erfolgt ist oder nicht (VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0212).

Ob der Bw. den Konkursantrag rechtzeitig gestellt hat, kann dahingestellt bleiben, weil für die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist. Auf eine Verletzung der Pflicht des Bw., für die rechtzeitige Einleitung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der von ihm vertretenen Gesellschaft Sorge zu tragen, wurde und wird seine Heranziehung zur Haftung nicht gestützt (VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146).

5.) Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben ist (§ 20 BAO). Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu verstehen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Inter-

resse insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind (VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067; VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0176). Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Nach der Aktenlage spricht nichts gegen eine Heranziehung des Bw. zur Haftung, zumal der Bw. seine abgabenrechtlichen Pflichten als GmbH-Geschäftsführer über einen längeren Zeitraum verletzt hat. Würde von einem Haftungsausspruch Abstand genommen, würden jene Abgabepflichtigen und ihre Vertreter, die ihre Pflichten erfüllen, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt.

Aus dem Vorbringen des Bw., er sei aus gesundheitlichen Gründen nur eingeschränkt erwerbstätig und "derzeit" arbeitslos, ergibt sich keine fallbezogene Unzumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme, weil der Bw. seit dem Jahr 2002 wiederum regelmäßige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht. Im Übrigen trifft es nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29. 6. 1999, 99/14/0128). Auch schließt die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28. 11. 2002, 97/13/0177).

Was die Höhe der Haftung betrifft, so ist allerdings zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen, dass das Finanzamt die im Konkurs der GmbH ausgeschüttete, am 13. 8. 1998 verbuchte Quote (1.015.470,68 S) nicht nach § 214 Abs. 1 BAO mit der dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeit (Umsatzsteuer 1993), sondern mit der Umsatzsteuer für 2/95, 5/95 und 6/96 verrechnet hat. Dadurch hat sich der Gesamtrückstand dieser Abgaben (274.671,19 € bzw. 3.779.558 S) um 73.797,12 € (= 1.015.470,50 S) auf 200.874,07 € vermindert.

Nun wäre zwar die Frage, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, grundsätzlich nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären. Im Berufungsfall ist jedoch offensichtlich, dass die Konkursquote zu Unrecht mit der Umsatzsteuer für 2/95, 5/95 und 6/95 verrechnet wurde, obwohl die Umsatzsteuer 1993 mit einer älteren Fälligkeit ebenfalls noch offen war.

Das Finanzamt hat zwar auch von der im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung offenen Umsatzsteuer 1993 (1.973.441,97 S) und Umsatzsteuer 1994 (1.991.571 S) eine anteilige

Konkursquote in Abzug gebracht (1993: 12,24 % von 1.973.441,97 S = 241.549,30 S; 1994: 12,24 % von 1.991.571 S = 243.768,30 S), sodass sich die Konkursquote im Teilbetrag von 485.317,60 S haftungsmindern ausgewirkt hat. Bei einer nach § 214 Abs. 1 BAO gebotenen Verrechnung der gesamten Konkursquote mit der Umsatzsteuer 1993 hätte sich jedoch die Haftung des Bw. um den Betrag von 1.015.470,68 S vermindert. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz erschien es daher unbillig, den Bw. in einem höheren Ausmaß zur Haftung heranzuziehen, als es bei einer richtigen Verrechnung der Konkursquote der Fall gewesen wäre. Wird demnach der Haftungsbetrag betreffend Umsatzsteuer 1993 laut Haftungsbescheid (1.731.892,67 S) um die Differenz zwischen der gesamten Konkursquote (1.015.470,68 S) und der im Haftungsbescheid berücksichtigten anteiligen Quote (485.317,60 S) vermindert, so reduziert sich die Haftung für die Umsatzsteuer 1993 um 530.153,08 S (= 38.527,73 €).

Die Haftungssumme laut Berufungsentscheidung errechnet sich somit wie folgt:

USt 1993 lt. HB	1.731.892,67 S	125.861,55 €	
		<u>- 38.527,73 €</u>	
USt 1993 lt. BE			87.333,82 €
USt 1994	1.747.802,70 S		<u>127.017,77 €</u>
Summe			214.351,59 €

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Februar 2007