



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, L, vertreten durch HOCHLEITNER RANSMAYR, Rechtsanwälte, 4020 Linz, Honauerstraße 2, vom 24. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. August 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. L-GmbH entschieden:

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

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag</b>
Körperschaftsteuer	10-12/04	15.11.2004	397,50
Kammerumlage	07-09/04	15.11.2004	52,36
Umsatzsteuer	09/04	15.11.2004	696,24
Lohnsteuer	11/04	15.12.2004	881,71
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/04	15.12.2004	543,31
Zuschlag zum DB	11/04	15.12.2004	45,88
Umsatzsteuer	10/04	15.12.2004	1.781,18
Säumniszuschlag 1	2004	16.12.2004	81,16
Pfändungsgebühren	2005	11.01.2005	67,33
Pfändungsgebühren	2005	11.01.2005	0,55
Umsatzsteuer	11/04	17.01.2005	2.204,58
Lohnsteuer	12/04	17.01.2005	1.340,84
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/04	17.01.2005	998,69
Zuschlag zum DB	12/04	17.01.2005	84,33
Körperschaftsteuer	01-03/05	15.02.2005	396,00
Lohnsteuer	01/05	15.02.2005	682,86
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/05	15.02.2005	455,73
Zuschlag zum DB	01/05	15.02.2005	36,46
Lohnsteuer	01/05	15.02.2005	58,88
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/05	15.02.2005	47,94
Zuschlag zum DB	01/05	15.02.2005	3,83

Kammerumlage	10-12/04	15.02.2005	19,15
Umsatzsteuer	12/04	15.02.2005	2.241,74
Zuschlag zum DB	02/05	15.03.2005	2,64
Lohnsteuer	03/05	15.04.2005	266,90
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/05	15.04.2005	97,51
Zuschlag zum DB	03/05	15.04.2005	7,80
<b>Summe</b>			<b>13.493,10</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17.1.2003 wurde die primärschuldnerische Firma L-GmbH gegründet, deren Unternehmensgegenstand der Betrieb eines von der Stadt Linz gepachteten Restaurants war. Als handelsrechtliche Geschäftsführer waren H und S bestellt.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 12.5.2005 das Konkursverfahren eröffnet, welches nach Verteilung des Massevermögens mit Beschluss vom 18.11.2005 aufgehoben wurde. Die Firma wurde am 14.6.2006 im Firmenbuch gelöscht.

In einem Ergänzungersuchen vom 13.1.2006 wies das Finanzamt den Berufungswerber auf näher aufgegliederte offene Abgabenschulden der Gesellschaft in Höhe von 17.740,50 € hin, deren Entrichtung ihm als Geschäftsführer obliegen wäre. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber um Darstellung seiner aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer Stellungnahme vom 7.2.2006 wurden eingehend die Ursachen für die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft dargestellt, und im Wesentlichen vorgebracht, dass seitens der Stadt Linz zum 31.12.2004 der Pachtvertrag aufgekündigt worden sei. Die vom Bürgermeister zugesagte angemessene Ablöse für die Investitionen der Gesellschaft (rund 500.000,00 €) sei davon abhängig gemacht worden, dass über den ursprünglichen Kündigungstermin 31.12.2004 hinausgehend das Lokal von der Gesellschaft bis zum Zuschlag an einen neuen Pächter in eingeschränkter Form weitergeführt werde. Aus diesem Grund hätten sich die Geschäftsführer bereit erklärt, vorerst bis 31.3.2005 den Betrieb mit minimalem Personal-

aufwand fortzusetzen. Dieser Zeitraum sollte auch dazu genutzt werden, mit der Stadt Linz die endgültige Ablösesumme auszuverhandeln. Letztlich hätte aber nur ein Ablösebetrag von 80.000,00 € erzielt werden können. Die Aufstellung der offenen Abgabenschuldigkeiten zeige deutlich, dass bis Mitte Oktober 2004 die Abgaben zur Gänze entrichtet worden wären. Im Sommer 2004 habe ein dramatischer Umsatzeinbruch festgestellt werden müssen. Es sei zwar in der Folge gelungen, noch durch umfangreiche Akquirierungsmaßnahmen eine beträchtliche Anzahl von Weihnachtsfeiern zu organisieren, welche sich in hohen Umsatzsteuerabgaben für Oktober und November 2004 widerspiegeln. Die in diesem Zeitraum erzielten guten Eingänge wären allerdings dadurch egalisiert worden, dass die Zahlungen an die Hausbank erfolgt wären, welche in Kenntnis der zu erwartenden schlechten Umsatzzahlen für die ersten Monate des Jahres 2005 die Konten gesperrt und keine weiteren Dispositionen mehr zugelassen habe. Aus diesem Grund sei es der Geschäftsführung auch nicht mehr möglich gewesen, ab November 2004 die nunmehr aufgelisteten Finanzamtsverbindlichkeiten abzudecken. Die Aufstellung zeige aber auch ganz deutlich, dass beginnend mit Jänner 2005 nur mehr minimale Verbindlichkeiten eingegangen worden seien, dies nicht zuletzt deshalb, weil drastisch Personal abgebaut worden sei und sohin die Geschäftsführung Vorsorge getroffen habe, dass eine weitere Schädigung des Finanzamtes in großem Stil unterblieb. Eine sofortige Betriebsstilllegung per 31.12.2004 hätte zur Folge gehabt, dass überhaupt keine Ablöse lukriert worden wäre. Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass die Geschäftsführung kein wie immer geartetes Verschulden am Konkurs treffe. Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass die Geschäftsführerin H aus ihrem Einzelunternehmen beträchtliche Zuschüsse in die Gesellschaft eingebracht habe. Weiters sei festzuhalten, dass keine wie immer geartete Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe, vielmehr nach Sperre der Konten der Betrieb auf einen Minimalbetrieb heruntergefahren worden sei, um eine nachhaltige Schädigung hintanzuhalten. Nach Erzielung der Einigung über die Ablöse sei binnen weniger Tage der Konkursantrag bei Gericht eingebracht worden. Es wurde die Beischaffung des Konkursantrages, die Einvernahme des ausgewiesenen Rechtsvertreter, der auch die primärschuldnerische Gesellschaft vertreten hatte, sowie der beiden Geschäftsführer beantragt. Abschließend wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers dargestellt.

Mit Haftungsbescheid vom 9.8.2006 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft in Anspruch:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	08/04	15.10.2004	647,40
Körperschaftsteuer	10-12/04	15.11.2004	397,50
Kammerumlage	07-09/04	15.11.2004	52,36
Umsatzsteuer	09/04	15.11.2004	696,24

Lohnsteuer	11/04	15.12.2004	881,71
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/04	15.12.2004	543,31
Zuschlag zum DB	11/04	15.12.2004	45,88
Umsatzsteuer	10/04	15.12.2004	1.781,18
Säumniszuschlag 1	2004	16.12.2004	81,16
Pfändungsgebühr	2005	11.01.2005	67,33
Kosten d. VO-Verfahrens	2005	11.01.2005	0,55
Umsatzsteuer	11/04	17.01.2005	2.204,58
Lohnsteuer	12/04	17.01.2005	1.340,84
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/04	17.01.2005	998,69
Zuschlag zum DB	12/04	17.01.2005	84,33
Körperschaftsteuer	01-03/05	15.02.2005	396,00
Lohnsteuer	01/05	15.02.2005	682,86
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/05	15.02.2005	455,73
Zuschlag zum DB	01/05	15.02.2005	36,46
Lohnsteuer	01/05	15.02.2005	58,88
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/05	15.02.2005	47,94
Zuschlag zum DB	01/05	15.02.2005	3,83
Kammerumlage	10-12/04	15.02.2005	19,15
Umsatzsteuer	12/04	15.02.2005	2.241,74
Zuschlag zum DB	02/05	15.03.2005	2,64
Lohnsteuer	03/05	15.04.2005	266,90
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/05	15.04.2005	97,51
Zuschlag zum DB	03/05	15.04.2005	7,80
Investitionsprämie	2003	10.12.2004	3.600,00
<b>Summe</b>			<b>17.740,50</b>

In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, es sei aufgrund der Aktenlage – der Geschäftsbetrieb sei bis kurz vor Konkursöffnung aufrecht gewesen – davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Es sei daher von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. In der Vorhaltsbeantwortung sei zwar festgehalten worden, dass keine wie immer geartete Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe, das Fehlen der Mittel bzw. die Gläubigergleichbehandlung jedoch in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer verwies das Finanzamt auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Haftungsschuldner werde auf Grund seines Alters (Jahrgang 1965) voraussichtlich noch über Jahre im Erwerbsleben stehen, sodass davon auszugehen sei, dass zumindest ein Teil der Abgaben bei ihm noch einbringlich sein werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 24.8.2006 Berufung erhoben. Darin wurde zunächst gerügt, dass die angebotenen Beweise nicht aufgenommen worden wären. Es sei das Recht des Einschreiters missachtet worden, von der Behörde gehört zu werden, um im

Detailschildern zu können, wie es zum Konkurs der Gesellschaft und sohin zur Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben gekommen sei. Weiters wurde bemängelt, dass die Ausführungen in der umfangreichen Stellungnahme vom 7.2.2006 in der Bescheidbegründung keine Berücksichtigung gefunden hätten. Insbesondere sei nicht darauf Bedacht genommen worden, dass die Stadt Linz das Pachtverhältnis vollkommen überraschend und ohne Ankündigung zum 31.12.2004 aufgekündigt habe. Die Geschäftsführung habe zu diesem Zeitpunkt sofort auf die geänderte Situation reagiert und einen dramatischen Personalabbau vorgenommen und nur mit minimalem Aufwand über ausdrücklichen Wunsch der Verpächterin den Betrieb bis 31.3.2006 fortgesetzt. Eine Dotierung der Abgaben ab Oktober 2004, als bereits längst Verkaufsverhandlungen mit diversen Interessenten geführt worden wären, sei nicht möglich gewesen, weil die Hausbank spätestens ab "Ende Oktober, November" aufgrund des witterungsbedingten schlechten Umsatzes im Sommer 2004 überhaupt keinerlei Dispositionen mehr auf dem Konto zugelassen habe, dies in Geltendmachung ihres Aussonderungsanspruches am Anlagevermögen der Gesellschaft. Es habe ab Oktober 2004 konkursrechtlich gesehen überhaupt keine Bevorzugung (und somit auch keine Benachteiligung) der Gläubiger stattgefunden, so auch nicht zum Nachteil des Finanzamtes Linz. Selbst im Hinblick auf die Lohnabgaben sei es nicht möglich gewesen, "weitere Einbehälte vorzunehmen", da ganz einfach die Mittel nicht freigegeben worden seien. Dies zeige sich auch insbesondere im Konkursakt, wo von den Dienstnehmern beträchtliche Forderungen für das Jahr 2004 im Umfang von zumindest 8.000,00 € zur Anmeldung gebracht worden seien, nachdem im Jahr 2005 mit Familienmitgliedern überwiegend unentgeltlich der Minimalbetrieb aufrechterhalten worden sei. Eine Kürzung des Gehalts sei nicht möglich gewesen, da ohnehin schon am Rande der kollektivvertraglichen Grenze im Jahr 2004 agiert worden sei. Ausschließlich der Gesellschafterin H, die Zuschüsse im Wert von 27.000,00 € getätigt habe, sei es zu verdanken, dass nicht bereits länger zurück liegende Abgaben des Finanzamtes unberichtet geblieben wären. Worin das Finanzamt das Verschulden der seinerzeitigen Geschäftsführung erblicke, werde in keiner Weise begründet. Offensichtlich gehe das Finanzamt von einer "Erfolgshaftung" aus, was jedem Rechtsverständnis widerspreche. Die Ansicht der erstinstanzlichen Behörde, der Einschreiter habe im Verfahren nicht dargelegt, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre, sei haltlos. Das Finanzamt sei in keiner Weise darauf eingegangen, welches Fehlverhalten konkret zu welcher Abgabe und welchem Zeitraum dem Einschreiter anzulasten sei. Auf die Stellungnahme vom 7.2.2006 wurde verwiesen, und die dort gestellten Beweisanträge wiederholt. Der Haftungsbescheid werde auch der Höhe nach bestritten. Die treffe insbesondere für die Einbeziehung der Investitionsprämie 2003, aber auch für die sonstigen Abgaben, sofern sie insbesondere im Jahr 2005 fällig geworden seien, zu. Die

Geschäftsführung habe im Dezember 2004 nach Kündigung des Pachtvertrages zwei Möglichkeiten gehabt: sofortige Betriebsstilllegung und Konkursantragstellung oder die gewählte Vorgangsweise, im Zug der Fortführung des Minimalbetriebes einen Käufer zu finden, damit zumindest aliquot alle Gläubiger zumindest teilweise Befriedigung erlangen können. Richtigerweise habe sich die Geschäftsführung für die zweite Variante entschieden und somit zustande gebracht, dass zumindest ein Fünftel des seinerzeitigen Investitionsvolumens zugunsten der Gläubiger realisiert werden konnte. Dass naturgemäß die Aussonderungsgläubigerin (Hausbank) sowie die Stadt Linz als Vermieterin in Wahrung ihres gesetzlichen Vermieterpfandrechtes diesbezüglich bevorzugt worden wären, liege an den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und könne nicht zu Lasten der Geschäftsführung ausgelegt werden. Es werde daher der Berufungsantrag gestellt: "Der unabhängige Finanzsenat möge in Stattgebung der Berufung den Haftungsbescheid vom 9.8.2006 aufheben, dies gegebenenfalls durch Einholung der beantragten Beweismittel unter Abhaltung einer Berufungsverhandlung. Vorsorglich werden die im erstinstanzlichen Verfahren erhobenen Beweisanträge auch im Verfahren 2. Instanz aufrecht erhalten und wiederholt."

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.9.2007 wurde der Berufungswerber ersucht, innerhalb vier Wochen ab Zustellung zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

*"1) Ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 17). Wenn die Hausbank bereits „ab Ende Oktober, November“ 2004 keinerlei Dispositionen auf dem Bankkonto mehr zuließ, wie dies in der Berufung dargestellt wurde, und gegen diese Vorgangsweise (u.a. aufgrund des Aussonderungsanspruches der Bank) rechtliche Schritte nicht erfolgreich erschienen, hätte die Geschäftsführerfunktion sofort niedergelegt werden müssen, da eine Wahrnehmung der mit dieser Funktion verbundenen Pflichten gegenüber dem Abgabengläubiger nicht mehr möglich war; insbesondere konnte eine zumindest anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers mit den vorhandenen bzw. eingehenden Gesellschaftsmitteln (Erlöse aus der in der Stellungnahme vom 7.2.2006 erwähnten beträchtlichen Anzahl von Weihnachtsfeiern) nicht mehr sichergestellt werden.*

*2) Ungeachtet dieser Kontosperre sind im haftungsrelevanten Zeitraum noch folgende Überweisungen an das Finanzamt erfolgt:*

Eingang beim Finanzamt	Betrag	Anmerkung
------------------------	--------	-----------

22.10.2004	2.000,00	
04.11.2004	2.694,96	
08.02.2005	1.000,00	
06.04.2005	518,56	(Umsatzsteuer 01/2005)

Wie wurden diese Zahlungen finanziert?

3) Angesichts der Überweisungen vom 22.10.2004 und 4.11.2004 in Höhe von 4.696,96 € erscheint eine Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers hinsichtlich der am 15.10.2004 fällig gewesenen Selbstbemessungsabgaben in Höhe von 6.535,61 € (Lohnabgaben 9/04 und Umsatzsteuer 08/2004) plausibel; die zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten sind auch dem Bericht des Masseverwalters vom 20.7.2005 zu entnehmen.

Der Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben war jedoch zwischen dem 15.11.2004 und 15.4.2005 fällig. In diesem Zeitraum von **fünf Monaten** wurden nur die oben angeführten Überweisungen von insgesamt 1.518,56 € getätigt, wobei die Überweisung vom 6.4.2005 zur Abdeckung der Umsatzsteuer 01/2005 diente, sodass auf die im angeführten Zeitraum angefallenen haftungsgegenständlichen Abgaben nur ein Teilbetrag von 1.000,00 € überwiesen wurde. Dass damit (ungeachtet einer Beschränkung der Verfügungsmacht über die Gesellschaftsmittel durch die Hausbank) das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt worden wäre, erscheint wenig wahrscheinlich und wurde bisher auch nicht nachgewiesen. Dazu wäre es jedenfalls erforderlich, dass monatsweise die vorhandenen Mittel (Erlöse) und deren Verwendung (getätigte Zahlungen) gegenübergestellt werden. Weiters müsste dargestellt werden, in welchem prozentuellen Ausmaß diese Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen Gläubigern reduziert haben. Diese Tilgungsquoten wären sodann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

4) Sollte die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht nachweisbar sei, so obliegt 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 der Gesellschaft. 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 (z.B. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 27).

5) Die haftungsgegenständliche Rückforderung eines Teiles der Investitionszuwachsprämie 2003 in Höhe von 3.600,00 € wird aus der Haftung auszuscheiden sein. Diese wurde mit Bescheid vom 3.11.2004 festgesetzt, und war am 10.12.2004 fällig. Vor Fälligkeit wurde im

*Zuge der Berufung gegen diesen Bescheid die Aussetzung der Einhebung beantragt und in weiterer Folge auch bewilligt. Nach Ergehen der Berufungsentscheidung vom 28.6.2005 wurde am 30.6.2005 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt; die anschließende Zahlungsfrist gemäß § 212a Abs. 7 BAO endete am 8.8.2005 und somit erst geraume Zeit nach Konkursöffnung. In der Nichtentrichtung dieser Abgabe kann daher keine schuldhafte Pflichtverletzung durch die Geschäftsführer erblickt werden.*

*6) Zu den gestellten Beweisanträgen wird bemerkt, dass sämtliche Berichte des Masseverwalters ebenso wie der Konkursantrag im Einbringungsakt des Finanzamtes aktenkundig sind. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern aus dem gerichtlichen Konkursakt für das gegenständliche Verfahren etwas gewonnen werden könnte. Im Übrigen wurde im diesbezüglichen Beweisantrag auch nicht dargelegt, aus welchen konkreten Teilen des Konkursaktes welche Umstände erschlossen werden könnten.*

*Zur beantragten Einvernahme der Berufungswerber wird darauf hingewiesen, dass im Zuge des gegenständlichen Vorhalteverfahrens ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme geboten wird. Im Zuge desselben steht es selbstverständlich auch dem Rechtsvertreter frei, weiteres Sachvorbringen zu erstatten.*

*Zum Berufungsantrag, der UFS möge „in Stattgebung der Berufung“ den Haftungsbescheid aufheben, „dies gegebenenfalls durch Einholung der beantragten Beweismittel und Abhaltung einer Berufungsverhandlung“, wird bemerkt, dass damit kein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO gestellt wurde (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 284 Tz 4 mit Hinweis auf VwGH 24.9.1993, 91/17/0139; UFS 6.4.2006, RV/0070-W/06). Es wird daher keine mündliche Verhandlung anberaumt werden, weshalb ersucht wird, sämtliches weiteres Sachvorbringen in der Stellungnahme zum gegenständlichen Vorhalt zu erstatten.“*

Mit Schriftsatz vom 3.10.2007 wurde zu den einzelnen Punkten des Vorhaltes ausführlich wie folgt Stellung genommen:

Ad 1) Die Hausbank habe ab Ende Oktober/November 2004 auf den Bankkonten der späteren Gemeinschuldnerin keine Dispositionen mehr zugelassen. Ursache dieser Maßnahme der Bank sei der schlechte vorangegangene Sommer gewesen. Durch die schlechten Umsatzzahlen gerade im August/September hätten die Geschäftsführer sehr wohl Maßnahmen gesetzt, um die Liquidität des Unternehmens drastisch zu verbessern. In unzähligen Gesprächen mit den Verantwortlichen der Stadt Linz sei erörtert worden, wie die Attraktivität des Kunstmuseums an sich, aber auch des damit einhergehenden Geschäftslokales kurzfristig gesteigert werden könnte. Dabei sei von der Vermieterseite rasche Abhilfe in Aussicht gestellt worden, da man einerseits in Verantwortung des Kunstmuseums auf die Gastronomie angewiesen gewesen sei

und eine kurzfristige Neubesetzung des Lokals nicht absehbar gewesen wäre, andererseits die zum damaligen Zeitpunkt mangelnde Attraktivität des vom Architekten vorgegebenen Geschäftslokals und die damit einhergehenden Kritikpunkte des Publikums gekannt habe. Parallel dazu seien von den Geschäftsführern (auch unter Beziehung des ausgewiesenen Vertreters) umfangreiche Gespräche mit Interessenten geführt worden, die dazu führen sollten, eine kurzfristige Übergabe des Geschäftslokales an einen Nachfolgepächter zu ermöglichen, wobei besonderes Augenmerk darauf gerichtet worden sei, bei Verwertung des Inventars einen derartigen Erlös zu erzielen, um Gläubiger bedienen zu können. Hiezu sei festzustellen, dass nicht alle Fahrnisse des Gastronomiebetriebes im Eigentum der Bank gestanden wären, darüber hinaus habe es auch Fahrnisse im Eigentum der Primärschuldnerin gegeben, die durchaus, insbesondere in Anbetracht der hohen Investitionskosten, Anlass zur Hoffnung gegeben hätten, bei Verwertung die Gläubiger befriedigen zu können. Diese Gespräche und auch begleitende Maßnahmen seien bis Ende des Jahres gesetzt worden, wobei dann relativ kurzfristig seitens der Stadt Linz die Kündigung per 31.12.2004 ausgesprochen worden sei. Der Ausspruch der Kündigung sei jedoch nur mündlich angekündigt worden, die schriftliche Kündigung seitens der Stadt Linz sei niemals abgefertigt worden, offensichtlich deswegen, weil man sofort wieder mit der Geschäftsführung der Gemeinschuldnerin mit dem Ersuchen in Kontakt getreten sei, jedenfalls den Betrieb auf Sparflamme bis Ende April 2005 fortzuführen. Auch zu diesem Zeitpunkt sei nicht absehbar gewesen, dass ausgehend von den ursprünglichen Investitionskosten von annähernd 460.000,00 € exkl. Umsatzsteuer, ein denkbar geringer Erlös erzielbar wäre, wie sich schlussendlich erst im März 2005 herausgestellt habe. Dabei müsse nochmals hervorgehoben werden, dass sämtliche Beteiligte in hohem Maße bemüht gewesen wären, diesbezüglich ein weit besseres Verwertungsergebnis zu erzielen, woran insbesondere die Bank ein erhebliches Interesse gehabt habe, aber vornehmlich die Geschäftsführung, um die übrigen Gläubiger aus dem Erlös befriedigen zu können. Es sei daher sehr wohl verantwortbar gewesen, zur Vermeidung eines aus damaliger Sicht weit größeren Schadens, den Betrieb (die letzten drei Monate auf Sparflamme) bis März 2005 fortzuführen. Gerade im Hinblick auf die subjektive Tatseite sei dieser Umstand beachtenswert. Hätte die Geschäftsführung der Primärschuldnerin im Oktober 2004 von einem Tag auf den anderen das Lokal geschlossen, so wäre es mangels eines kurzfristig vorhandenen Nachfolgepächters überhaupt nicht möglich gewesen, auch nur einen Verwertungserlös in geringstem Umfang zu erzielen. Die Gespräche im Herbst 2004 hätten nämlich eindeutig gezeigt, dass kein erfahrener Gastronom sich auf das "Abenteuer Lentos Gastronomie" einlassen wollte, dies bei Übernahme des Lokals ohne ausreichende Vorbereitungszeit. Im Übrigen habe öffentlicher Druck bestanden, nicht zuletzt seitens der Stadt Linz, da die großen Herbstausstellungen bereits eröffnet bzw. organisiert gewesen

wären, sodass ein Gastronomiebetrieb vorhanden sein hätte müssen. Parallel dazu hätte die Geschäftsführung, Frau H, laufend private Darlehen in das Unternehmen zugeschossen, um Verbindlichkeiten abzudecken.

Ad 2) Allein im Jahr 2004 sei von der Geschäftsführerin H ein Betrag von 27.000,00 € in Form von Darlehen der Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden. Die letzte diesbezügliche Darlehensteilzahlung im Herbst sei dazu verwendet worden, die Zahlungen an das Finanzamt per 22.10.2004 über 2.000,00 € und per 4.11.2004 über 2.694,96 € zu dotieren. Diesbezüglich gebe es eine Darlehenszuzählung im Herbst 2004 über 5.000,00 €. Auch die Überweisungen am 8.2.2005 und 6.4.2005 seien von der Geschäftsführerin aus eigenen Mitteln einbezahlt worden. Die Überweisung vom 8.2.2005 weise als einzahlendes Unternehmen das Einzelunternehmen der Geschäftsführerin aus. Gleches gelte für die Überweisung vom 6.4.2005.

Ad 3) Für den Zeitraum 15.11. bis Betriebsstilllegung (März) hätten folgende Umsätze erzielt werden können:

November Rest 2004	7.000,00 €
Dezember 2004	10.200,00 €
Jänner 2005	10.100,00 €
Februar 2005	3.600,00 €
März (bis einschl. 31.3.2005)	3.100,00 €

Mit 22.3.2005 sei das Lokal nicht mehr eröffnet worden. Über den vorerwähnten Zeitraum seien überhaupt keine rückständigen Zahlungen geleistet worden mit Ausnahme einer Teilzahlung an die Gebietskrankenkasse per 29.10.2004 in Höhe von 5.000,00 €, wobei zum damaligen Zeitpunkt ein Rückstand in Höhe von mehr als 34.000,00 € bestanden habe. In diesem Zeitraum beginnend mit 15.11.2004 sei es längst so gewesen, dass die Lieferanten nur mehr gegen Barzahlung geliefert hätten, die zurückliegenden Verbindlichkeiten jedoch längst nicht mehr dotiert werden konnten. Die wenigen Mitarbeiter (ab Jänner nur mehr zwei bis drei Mitarbeiter) seien sparsamst dotiert worden. Wiederum müsse jedoch auch in diesem Zeitraum aus subjektiver Sichtweise der Geschäftsführer festgehalten werden, dass alle Beteiligten behilflich gewesen wären, einen Nachfolgepächter zu finden, der eine Ablösezahlung in einer Höhe zahlen sollte, die es ermöglichen würde, sämtliche Verbindlichkeiten der Gebietskrankenkasse und beim Finanzamt, aber auch der sonstigen Lieferanten abzudecken. In den ersten Monaten des Jahres 2005 sei es dann auch tatsächlich gelungen einen Nachfolgepächter zu finden, der auch in der Lage gewesen sei, Ablösezahlungen zu leisten, wenngleich auch in einer wesentlich reduzierten Form als es dem tatsächlichen Wert der Fahrnisse entsprochen hätte. Schlussendlich habe der Erwerber des Lokals insgesamt

90.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer an Ablöse bezahlt, wobei ein Betrag von 55.000,00 € seitens der Bank als Aussonderungsgläubigerin vereinnahmt worden sei, somit für die übrigen Gläubiger, so auch das Finanzamt und die Gebietskrankenkasse ein Betrag von 35.000,00 € zur Verfügung gestanden wäre. Allerdings habe in der Folge die Stadt Linz in exzessiver Ausübung des Vermieterpfandrechtes einen Betrag von 35.000,00 € beansprucht, wobei aus damaliger Sicht der ausgewiesene Rechtsvertreter bereits die Ansicht vertreten habe, dass diese Zuordnung anfechtbar wäre und die Beurteilung dieser Thematik dem Masseverwalter überlassen habe. Tatsächlich habe in der Folge der Masseverwalter diesen "Vertrag" nicht angefochten, wobei die näheren Umstände darüber den Geschäftsführern sowie dem ausgewiesenen Rechtsvertreter nicht bekannt wären. Tatsache sei, dass zur Bedienung des Finanzamtes und der Gebietskrankenkasse zumindest ein Betrag von 35.000,00 € erzielt worden wäre, wobei beachtlich sei, dass von Investitionskosten von knapp unter 500.000,00 € schlussendlich nur ein Erlös von 90.000,00 € erzielbar gewesen wäre. Weiters sei in diesem Zusammenhang noch beachtlich, dass für Herbst 2004 die vom Land Oberösterreich zugesagten Zuschüsse in Höhe von 47.000,00 € nicht ausgeschüttet wurden, die aufgrund der Jungunternehmereigenschaft des Unternehmens zugesagt worden wären.

Ad 4) Die Geschäftsführer hätten jedenfalls nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen. Sofern man in der Auszahlung an die Mitarbeiter hier einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot sehe, werde nochmals darauf verwiesen, dass man auf die wenigen Mitarbeiter (ab Jänner seien nur mehr drei Mitarbeiter beschäftigt gewesen) angewiesen gewesen sei, um einerseits den Wert des Unternehmens noch halbwegs hoch zu halten, zum anderen, um den Anforderungen der Stadt Linz mit der Forderung Rechnung zu tragen, dass der Betrieb in Form eines Sparbetriebes aufrecht bleiben müsse. Die Geschäftsführerin H habe niemals ein Einkommen bezogen, der zweite Geschäftsführer S habe in diesem Zeitraum jedenfalls ab Oktober 2004 vollkommen unentgeltlich für die Gesellschaft gearbeitet. Zum Beweis all dieses Vorbringens werde das Kassajournal für den Zeitraum Oktober 2004 bis März 2005 vorgelegt.

Ad 5) Kein Vorbringen.

Ad 6) Es entziehe sich der Kenntnis der Geschäftsführung und auch des ausgewiesenen Vertreters, welche Aktenbestandteile tatsächlich der Konkursakt nunmehr umfasse, zumal der Konkursakt seit Monaten beim Landesgericht Linz nicht einsehbar sei. Tatsache sei, dass insbesondere im Zeitraum Oktober "2005" (richtig: 2004) bis zur tatsächlichen Betriebsstilllegung die Geschäftsführung (auch unter Beziehung des ausgewiesenen Vertreters) eine Vielzahl von Vertragsverhandlungen geführt habe, um eine Schädigung der Gläubiger hintanzuhalten. Es "war daher jedenfalls notwendig, auch diesbezüglich den ausgewiesenen

Vertreter zeugenschaftlich zu vernehmen". Bereits in der Berufung vom 24.8.2006 sei im Berufungsantrag darauf hingewiesen worden, dass eine Berufungsverhandlung anberaumt werden solle, in welcher die Einholung der beantragten Beweismittel stattfindet. Es sei daher entgegen der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sehr wohl von den Einschreitern eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt worden, welcher Antrag hiermit ausdrücklich wiederholt werde. Jedenfalls hätten die Berufungswerber im Sinne der Bestimmung des § 284 BAO sehr wohl rechtzeitig die mündliche Berufungsverhandlung beansprucht. Nicht anders könne der Berufungsantrag vom 24.8.2006 gewertet werden. Bereits im erstinstanzlichen Verfahren sei von den Einschreitern (siehe beispielsweise Schriftsatz vom 7.2.2006) die formelle Einvernahme der beiden ehemaligen Geschäftsführer sowie des ausgewiesenen Vertreters beantragt worden, nachdem gegenständlichenfalls doch im Vorfeld der späteren Konkursöffnung Umstände die Manipulation der Geschäftsführer beeinflusst hätten, wie dies üblicherweise nicht der Fall sei, sohin es aufgrund der außerordentlichen Situation der Geschäftsführer es jeder Behörde obliege, sich einen persönlichen Eindruck von der mündlichen Aussage des Involvierten zu machen. Sofern der Unabhängige Finanzsenat daher vermeine, im Berufungsantrag die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nicht erblicken zu können, stelle dies einen weiteren Verstoß gegen Verfahrensvorschriften dar, insbesondere aber auch gegen das Recht, vor der erkennenden Behörde auch tatsächlich gehört zu werden. Vorsorglich werde in Beilage das Kassajournal für den Zeitraum 1.10.2004 bis 31.3.2005 in Vorlage gebracht, dies zum Beweis des gesamten bisherigen Vorbringens sowie des Vorbringens in diesem Schriftsatz.

Dieser Stellungnahme war eine Ablichtung des Kassajournals für den angeführten Zeitraum angeschlossen. Diesem ist zu entnehmen, dass laufend Zahlungseingänge erzielt und Zahlungen geleistet wurden. Folgende Summen und Endstände werden ausgewiesen:

Datum	Summe Eingänge	Summe Ausgänge	Endstand
31.10.2004	36.145,36	30.183,60	5.961,76
29.11.2004	25.962,40	20.500,70	5.461,70
31.12.2004	15.720,03	12.144,35	3.575,68
31.1.2005	19.774,92	17.637,44	2.137,48
28.2.2005	5.802,89	2.655,53	3.147,36
31.3.2005	6.246,28	4.850,41	1.395,87

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

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

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich im Wesentlichen um Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuern und Lohnabgaben), die von der Gesellschaft selbst berechnet und dem Finanzamt bekannt gegeben worden waren. Insoweit in der Berufung der Haftungsbescheid auch der Höhe nach bestritten wurden, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden können, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen). Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Berufungswerber außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Dies gilt auch für die Investitionszuwachsprämie 2003. Hinsichtlich dieser Abgabe wurde allerdings bereits im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.9.2007 darauf hingewiesen, dass die im erstinstanzlichen Haftungsbescheid enthaltene Rückforderung eines Teiles dieser Prämie in Höhe von 3.600,00 € aus der Haftung auszuscheiden ist. Wie bereits erläutert, wurde diese Abgabe mit Bescheid vom 3.11.2004 festgesetzt, und war am 10.12.2004 fällig. Vor Fälligkeit wurde im Zuge der Berufung gegen diesen Bescheid die Aussetzung der Einhebung beantragt und in weiterer Folge auch bewilligt. Nach Ergehen der Berufungsentscheidung vom 28.6.2005 wurde am 30.6.2005 der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt; die anschließende Zahlungsfrist gemäß § 212a Abs. 7 BAO endete am 8.8.2005 und somit erst geraume Zeit nach Konkursöffnung. In der Nichtentrichtung dieser Abgabe kann daher keine schuldhafte Pflichtverletzung durch die Geschäftsführer erblickt werden, weshalb der Berufung insofern stattgegeben, und diese Abgabe aus der Haftungsinanspruchnahme ausgeschieden wird.

Der Berufungswerber war im haftungsrelevanten Zeitraum unbestritten Geschäftsführer der Primärschuldnerin und für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich.

Insbesondere hatte er dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln entrichtet werden.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben und die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Der Berufungswerber wurde wiederholt aufgefordert, die behauptete Gleichbehandlung des Abgabengläubigers glaubhaft zu machen. Schon im Vorhalt des Finanzamtes vom 13.1.2006 wurde er ersucht, eine allfällige anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen. Dieser Aufforderung kam der Berufungswerber jedoch nicht nach.

Im angefochtenen Haftungsbescheid wies das Finanzamt ausdrücklich darauf hin, dass die behauptete Gläubigergleichbehandlung in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden sei. Dessen ungeachtet wurden auch im Zuge der Berufung keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus denen die anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers ersichtlich gewesen wäre.

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.9.2007 wurde der Berufungswerber neuerlich eingeladen, die behauptete Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nachzuweisen, und dazu monatsweise die vorhandenen Mittel (Erlöse) und deren Verwendung (getätigte Zahlungen) gegenüberzustellen. Weiters sollte dargestellt werden, in welchem

prozentuellen Ausmaß diese Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen Gläubigern reduziert haben. Diese Tilgungsquoten wären sodann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen gewesen (Punkt 3 des Vorhaltes).

Auch dieser Aufforderung kam der Berufungswerber nicht nach. Zwar wurden die im Zeitraum 15.11.2004 bis Ende März 2005 erzielten Erlöse bekannt gegeben, und auch eine Ablichtung des Kassajournals für den Zeitraum Oktober 2004 bis März 2005 vorgelegt. Diesem ist zu entnehmen, dass laufend Zahlungseingänge zu verzeichnen waren und auch Zahlungen an verschiedene Gläubiger geleistet wurden. Es wurde trotz ausdrücklicher Aufforderung aber nicht dargestellt, in welchem Ausmaß diese Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen Gläubigern reduziert haben. Auch erfolgte keine Gegenüberstellung dieser Tilgungsquoten zu der an das Finanzamt geleisteten Quote. Dem vorgelegten Kassajournal ist zu entnehmen, dass im haftungsrelevanten Zeitraum Mittel vorhanden waren und auch laufend Zahlungen an andere Gläubiger erfolgt sind. An den Abgabengläubiger erfolgten zwischen dem 15.11.2004 und dem 15.4.2005 jedoch nur zwei Zahlungen: 1.000,00 € am 8.2.2005 und 518,56 € am 6.4.2005, letztere Zahlung zur Abdeckung der nicht haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 01/2005. Dass damit dem Gleichbehandlungsgebot entsprochen worden wäre, ist schon deshalb nicht erkennbar, weil nicht dargestellt wurde, in welchem (prozentuellen) Ausmaß die fälligen Verbindlichkeiten der übrigen Gläubiger reduziert wurden. Nicht dargestellt wurde etwa auch die Reduktion der Bankverbindlichkeiten und somit das Ausmaß der Befriedigung dieses Gläubigers. In der Stellungnahme vom 7.2.2006 war unter anderem darauf hingewiesen worden, dass die Erlöse aus einer beträchtlichen Anzahl von Weihnachtsfeiern direkt auf das Bankkonto überwiesen, von der Bank aber nicht mehr freigegeben, und damit offenkundig zur Tilgung von Bankverbindlichkeiten verwendet wurden.

Darüber hinaus übersieht der Berufungswerber mit dem Einwand, dass die Lieferanten nur mehr gegen Barzahlung geliefert hätten und die zurückliegenden Verbindlichkeiten nicht mehr dotiert werden hätten können, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; vgl. auch VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111). Dieser Einwand vermag daher den Berufungswerber nicht zu entschuldigen. Dieser verkennt die Rechtslage, wenn er meint, er dürfe die für die Aufrechterhaltung des Betriebes seiner Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabenentrichtung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).

Die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Hoffnung bestanden hätte, mit der erwarteten Ablösezahlung für die Investitionen der Gesellschaft die Forderungen des Abgabengläubigers begleichen zu können, was in weiterer Folge aber dann tatsächlich nicht der Fall war. Selbstverständlich kann den Geschäftsführern nicht vorgeworfen werden, dass die Bank von ihrem Aussonderungsrecht und die Vermieterin von ihrem Vermieterpfandrecht Gebrauch gemacht haben. Vorzuwerfen ist allerdings, dass die vorhandenen Mittel nicht anteilig verwendet wurden, und die Hoffnung allein auf eine ungewisse Ablösezahlung gesetzt wurde, mit der in weiterer Folge die zuvor eingetretene Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers wieder saniert werden sollte. Auch in dem Zeitraum, in dem der Geschäftsbetrieb nur mehr in eingeschränktem Ausmaß geführt wurde, wäre dafür Sorge zu tragen gewesen, dass aus den reduzierten Erlösen alle Gläubiger zumindest anteilig befriedigt werden.

Zum wiederholten Hinweis auf die beträchtlichen Zuschüsse der Gesellschafterin und Geschäftsführerin H an die Gesellschaft ist darauf hinzuweisen, dass ein Gesellschafter "seiner" GmbH Geldmittel entweder auf schuldrechtlicher Grundlage (Darlehen) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Einlage) zur Verfügung stellen kann. In beiden Fällen handelt es sich um eigene Mittel der GmbH, die zur zumindest anteiligen Befriedigung aller Gläubiger verwendet werden müssen.

Insgesamt gesehen hat der Berufungswerber daher die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes im Zeitraum 15.11.2004 bis 15.4.2005 nicht glaubhaft gemacht. Lediglich hinsichtlich der bereits am 15.10.2004 fällig gewesenen Umsatzsteuer 08/2004 konnte aus den bereits im Vorhalt vom 5.9.2007 angeführten Gründen von einer Nichtbenachteiligung des Abgabengläubigers ausgegangen werden. Diese Abgabe wurde daher aus der Haftungsinanspruchnahme ausgeschieden.

Unverständlich ist, warum angesichts der im Hinblick auf die vom Berufungswerber selbst eingeräumten Zug-um-Zug Zahlungen an die Lieferanten und die damit offenkundige Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes dem ausdrücklichen Hinweis des Unabhängigen Finanzsenates im Vorhalt vom 5.9.2007 auf die Möglichkeit einer Einschränkung der Haftung auf die "Differenzquote" (Punkt 4 des Vorhaltes) keine Beachtung geschenkt wurde.

Den eingehend dargestellten Ursachen für die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft kann im vorliegenden Zusammenhang ebenso wenig entscheidende Bedeutung zukommen, wie etwa auch ein allfälliges Verschulden des Vertreters am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nicht haftungsbegründend ist (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 16). Aus dem Einwand in der Stellungnahme vom 7.2.2006, dass die Geschäftsführung kein wie immer geartetes Verschulden am Konkurs treffe, ist daher für das gegenständliche Verfahren nichts

zu gewinnen. Im Haftungsverfahren ist nicht zu prüfen, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO für den wirtschaftlichen Niedergang der vertretenen Gesellschaft verantwortlich ist, oder ob dies primär durch äußere Umstände verursacht wurde, auf die er nur bedingt Einfluss nehmen konnte. Maßgebend ist allein, ob eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorliegt. Dazu gehört in erster Linie die in § 80 Abs. 1 BAO ausdrücklich angeführte Pflicht, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln entrichtet werden.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wies bereits das Finanzamt zutreffend auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hin. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Stehen daher nur mehr beschränkte Mittel zur Verfügung bzw. führt die Hausbank nur mehr eingeschränkt Überweisungen für Lohnzahlungen durch, ist vor Durchführung der Lohnzahlung sicherzustellen, dass die auf die Löhne entfallende Lohnsteuer auch entrichtet werden kann. Ist dies nicht der Fall, muss die Lohnzahlung so weit reduziert werden, dass mit den vorhandenen bzw. freigegebenen Mitteln auch noch die auf diese eingeschränkte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden kann. Diese Verpflichtung erfährt auch dann keine Einschränkung, wenn ohnehin schon am Rande der kollektivvertraglichen Grenze agiert wird, wie dies in der Berufung dargestellt wurde.

Zu den gestellten Beweisanträgen wurde bereits im Vorhalt vom 5.9.2007 darauf hingewiesen, dass sämtliche Berichte des Masseverwalters ebenso wie der Konkursantrag im Einbringungsakt des Finanzamtes aktenkundig sind. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern aus dem gerichtlichen Konkursakt für das gegenständliche Verfahren etwas gewonnen werden könnte. Aus dem Konkursakt ist regelmäßig nicht zu entnehmen, welche Mittel der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen zur Verfügung standen, und ob bei der Verfügung über diese Mittel das Gleichbehandlungsgebot beachtet wurden. Aus welchen konkreten Teilen des Konkursaktes welche weiteren Umstände, die nicht ohnehin bereits bekannt bzw. aktenkundig sind, erschlossen werden könnten, vermochte auch der Berufungswerber in seiner Stellungnahme vom 3.10.2007 nicht näher zu erläutern, da es sich der Kenntnis der Geschäftsführung und auch des ausgewiesenen Vertreters entziehe, welche

Aktenbestandteile tatsächlich der Konkursakt nunmehr umfasse, zumal der Konkursakt seit Monaten beim Landesgericht Linz nicht einsehbar sei. Von einer Beischaffung des Konkursaktes wurde daher Abstand genommen.

Zur beantragten Einvernahme des Rechtsvertreters wurde ebenfalls bereits im Vorhalt vom 5.9.2007 darauf hingewiesen, dass es diesem freisteht, in der Stellungnahme weiteres Sachvorbringen zu erstatten. Alle Eingaben im gegenständlichen Verfahren wurden vom einschreitenden Rechtsvertreter verfasst. Insoweit in der Vorhaltsbeantwortung vom 3.10.2007 ausgeführt wird, dass insbesondere im Zeitraum Oktober 2004 bis zur tatsächlichen Betriebsstilllegung die Geschäftsführung (auch unter Beziehung des ausgewiesenen Vertreters) eine Vielzahl von Vertragsverhandlungen geführt habe, um eine Schädigung der Gläubiger hintanzuhalten, und es daher jedenfalls notwendig sei, auch diesbezüglich den ausgewiesenen Vertreter zeugenschaftlich zu vernehmen, wird darauf hingewiesen, dass diese Vertragsverhandlungen nicht in Abrede gesellt werden, und daher keines Beweises bedürfen. Auch die Umstände, die im Vorfeld der späteren Konkureröffnung die "Manipulation" der Geschäftsführer beeinflusst hätten, waren – wie bereits oben aufgezeigt – nicht näher zu erforschen. Die Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes kann nur durch Vorlage geeigneter Unterlagen aus der Buchhaltung des Unternehmens bzw. einer Aufstellung der fälligen Verbindlichkeiten sowie des Ausmaßes ihrer Abdeckung beurteilt werden (dazu diente insbesondere Punkt 3 des Vorhaltes), nicht aber durch die bloße Aussage des einschreitenden Rechtsvertreters. Darüber hinaus hat sich bereits aus dem Vorbringen des Berufungswerbers selbst mit dem Hinweis auf die geleisteten Barzahlungen an die Lieferanten und die Vorlage des Kassajournals die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes unzweifelhaft ergeben, sodass es zu dieser Frage keines weiteren Beweisverfahrens mehr bedurfte.

Hinsichtlich der Frage, ob in der Berufung wirksam die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Vorhalt vom 5.9.2007 und die dort zitierte Judikatur verwiesen. Da dieser Antrag gemäß § 284 Abs. 1 Zif. 1 BAO nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung gestellt werden kann, konnte er in der Stellungnahme vom 3.10.2007 nicht nachgeholt werden.

Es trifft auch nicht zu, dass das Parteiengehör nur dann gewahrt würde, wenn die Parteien tatsächlich mündlich von der Behörde angehört werden. Das Parteiengehör ist zwar in einer förmlichen Weise zu gewähren, damit der Partei dieser Verfahrensschritt deutlich bewusst wird. Dies kann aber selbstverständlich auch schriftlich in Form eines Vorhaltes erfolgen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 19 mit Hinweis auf VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Im Übrigen vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung etwa auch die Ansicht, dass Fest-

stellungen in einer Berufungsvereentscheidung insoweit als Vorhalt anzusehen sind, durch den auch das Parteiengehör gewahrt ist (z.B. VwGH 26.2.2004, 2004/16/0034 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2713).

Zum Antrag auf "formelle Einvernahme der beiden ehemaligen Geschäftsführer" wird noch bemerkt, dass eine Vernehmung des Abgabepflichtigen (hier: des Haftungspflichtigen) im eigenen Verfahren als Zeuge ausgeschlossen ist (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 19 mit Hinweis auf VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Zusammenfassend war daher im gegenständlichen Fall aus den angeführten Gründen von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes und damit von einer schulhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. Da nicht dargelegt wurden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, waren die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorzuschreiben.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde bereits oben auf die Nichtbeachtung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hingewiesen.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber ist 42 Jahre alt (geb. 2.7.1965) und daher noch geraume Zeit erwerbsfähig. Es kann daher nicht von vorneherein davon ausgegangen werden, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei ihm zur Gänze bzw. auf Dauer uneinbringlich wären. In der Stellungnahme vom 7.2.2006 wurden zwar nur monatliche Bruttoeinkünfte von 750,00 € aufgrund einer Teilzeitbeschäftigung angegeben und darauf hingewiesen, dass neben einem Rundfunkgerät, einem Fernsehgerät und einem DVD-Rekorder (welche im gemeinsamen Eigentum mit der Geschäftsführerin H stünden) keinerlei sonstiges Vermögen vorhanden wäre. Die Geltendmachung der Haftung kann aber auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044). Es ist auch keineswegs so, 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 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Darüber hinaus wurde ein Teil der Haftungsschuld bereits durch Umbuchung eines Guthabens in Höhe von 228,80 € vom persönlichen Abgabenkonto des Berufungswerbers abgedeckt. Diese Zahlung vermindert zwar den vom gegenständlichen Berufungswerber zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändert aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Die Haftung bestand daher in dem im Spruch angeführten Ausmaß zu Recht, ein

Teil dieser Haftungsschuld wurde vom Berufungswerber aber bereits entrichtet, wodurch sich der offene Rest der Haftungsschuld entsprechend vermindert. Da im vorliegenden Fall beide Geschäftsführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Agenden verantwortlich waren, war auch die Heranziehung beider zur Haftung sachgerecht. Darüber hinaus dient die Geltendmachung der Haftung gegenüber mehreren potenziell Haftungspflichtigen auch der Steigerung des zu erwartenden Einbringungserfolges dieser Maßnahme. Unter Berücksichtigung all dieser Umstände war die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung daher zweckmäßig und sachgerecht. In der Stellungnahme vom 3.10.2007 wurde zwar ins Treffen geführt, dass der Berufungswerber jedenfalls ab Oktober 2004 vollkommen unentgeltlich für die Gesellschaft gearbeitet habe. Dieser Umstand vermag jedoch die für seine Heranziehung zur Haftung sprechenden Gründe nicht zu überwiegen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Oktober 2007