

GZ. RV/1305-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Dr. R, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Haftung gemäß § 9 iVm. § 80 BAO vom 13. April 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. August 1992 wurde die D GmbH gegründet. Alleinvertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer war ab Gründung der Bw.. Mit Beschluss des Landesgerichtes S vom 10. Dezember 1996 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Am 19. Juli 2001 wurde der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens und Ausschüttung einer Konkursquote von 3,649448196 % aufgehoben. Seit 31. Oktober 2001 ist die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheid vom 22. April 1997 wurde der Bw. für rückständige Abgaben der Gesellschaft im Umfang v. 2,349.927,46 S gemäß § 9 BAO als Haftender in Anspruch genommen. Im

Haftungsbetrag waren unter anderem auch laut Selbstberechnung der Gesellschaft verbuchte, aber nicht mehr entrichtete Lohnabgaben für August 1996 (fällig 16. September 1996) und September 1996 (fällig 15. Oktober 1996) und zwar Lohnsteuern v. 13.945,12 S bzw. 211.044,-- S, Dienstgeberbeiträge v. 107.197,-- S bzw. 101.127,-- S und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag v. 11.434,-- S bzw. 10.787,-- S enthalten.

Am 22. Mai 1997 wurde gegen diesen Haftungsbescheid berufen und vorgebracht, dass der Bw. an der Abgabennichtentrichtung kein Verschulden trage, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben mit einer Ausnahme erst unmittelbar vor Konkursöffnung für die Gesellschaft fällig gewesen, im Haftungszeitraum aber auf Grund einer von der Hausbank Raiffeisenkasse H ab September 1996 angeordneten Kontosperre keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen wären. Die konkreten Abgabenschuldigkeiten hätten somit nicht einmal anteilig befriedigt werden können. Eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers hätte jedoch nicht stattgefunden, da auch die Verbindlichkeiten gegenüber den übrigen Gesellschaftsgläubigern nicht mehr bedient worden wären.

Diese Berufung wurde vorerst mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen und festgestellt, dass im Haftungszeitraum laut Kassabuch noch Barmittel vorhanden gewesen, Zahlungseingänge ebenso noch erfolgt wären und trotz Kontosperre auch noch Bankbehebungen stattgefunden hätten. Außerdem wären im haftungsrelevanten Zeitraum auch noch Zahlungen ua. auch an den Abgabengläubiger in Form von aconto-Zahlungen getätigt worden, gegen eine Gläubigergleichbehandlung spreche aber, dass andere Gesellschaftsgläubiger im selben Zeitraum nachweislich unrunde Zahlungen erhalten hätten. Es müsse daher insgesamt von nicht anteiliger Verwendung der im haftungsrelevanten Zeitraum noch vorhanden gewesenen Mittel und damit von schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. ausgegangen werden.

Im Berufungsvorlageantrag wurde das Vorhandengewesensein finanzieller Mittel im Haftungszeitraum angesichts dieser Bescheidbegründung nicht mehr in Abrede gestellt, nunmehr allerdings eingewendet, dass die Verfügbarkeit und Verwendung dieser Mittel wegen der angeordneten Kontensperre ausschließlich die Hausbank bestimmt hätte. Außerdem wären sämtliche Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den tatsächlich noch verfügbar gewesenen Mitteln anteilig befriedigt worden. Im fortgesetzten Berufungsverfahren blieb der Bw. trotz mehrfacher Aufforderung der Rechtsmittelbehörde jeglichen Nachweis für seine Behauptungen schuldig. Ebenso erfolgte auch keine Reaktion auf die Vorhaltungen der Berufungsbehörde, dass laut Aktenlage eine Zession sämtlicher Gesellschaftsforderungen zugunsten der Hausbank bzw. dokumentiert sei, dass sich die Kreditverbindlichkeiten

gegenüber der Raiffeisenkasse H im Haftungszeitraum innerhalb nur eines Monates drastisch reduziert hätten, und somit schon danach von schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. wegen Abschlusses eines offenbar die Hausbank begünstigenden Mantelzessionsvertrages ausgegangen werden müsse, es sei denn die Gläubigergleichbehandlung werde nachgewiesen. Da der Bw. die abverlangten Beweise nicht einmal angetreten hat, sah es die Berufungsbehörde angesichts der geschilderten Faktenlage als erwiesen an, dass der Abgabengläubiger im Haftungszeitraum trotz noch erhaltener aconto-Zahlungen benachteiligt befriedigt worden ist, und der Bw. Vertreterpflichten dadurch schuldhaft verletzt hat. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Juli 2004 (RV/ab/02) wurde der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 22. April 1997 deshalb im Grunde keine Folge gegeben, eine teilweise Stattgabe war jedoch auszusprechen, weil haftungsgegenständliche Abgaben durch die inzwischen überwiesene und darauf verrechnete Konkursquote im Umfang von 67.496,57 € noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gewesen waren, und der Haftungsbetrag daher um diesen Betrag auf 103.279,31 € (1.421.154,20 S) einzuschränken war.

Erst nach Konkurseröffnung für die D GmbH erlangte das Finanzamt auf Grund einer Kontrollmitteilung Kenntnis, dass die Gesellschaft während noch aufrechter Geschäftstätigkeit Ausgangsrechnungen gelegt hatte, auf denen als Bankverbindung ein im betrieblichen Rechenwerk ansonsten nicht erfasstes Konto bei der Oberbank S mit Nr. xy aufschien. Aus gegebenem Anlass fand bei der insolventen Gesellschaft daher ab Juni 1997 eine Betriebsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG für die Jahre 1992 bis 1996 statt. Dabei wurde ua. das Oberbankkonto Nr. xy geöffnet und bei dessen Überprüfung festgestellt, dass es auf Namen des Bw. lautete, und im Zeitraum 1992 bis 1996 darauf insgesamt 45.607.420,17 S (1992: 532.143,89 S; 1993: 8.140.450,67 S; 1994: 10.573.459,67 S; 1995: 13.209.961,15 S; 1996: 13.151.404,79 S) eingegangen und im selben Zeitraum davon wiederum 45.517.000,-- S (1992: 220.000,-- S; 1993: 8.445.000,-- S; 1994: 10.510.000,-- S; 1995: 13.340.000,-- S; 1996: 13.002.000,-- S) bar behoben worden waren. Der Bw. gab im Prüfungsverlauf bekannt, dass es sich bei sämtlichen Zahlungseingängen auf diesem Konto um betrieblich veranlasste Schwarzerlöse gehandelt und die festgestellten Barbehebungen er selbst getätigt hätte. Erzielt worden wären die Schwarzerlöse durch Vergabe doppelter Rechnungsnummern für Ausgangsrechnungen. Die Betriebsprüfung ermittelte in der Folge auf Basis der festgestellten Schwarzerlöse Nettoerlösverkürzungen für die D GmbH für 1992 v. 443.453,24 S, für 1993 v. 6.783.708,90 S, für 1994 v. 8.811.216,39 S, für 1995 v. 11.008.300,96 S und für 1996 v. 10.959.503,99 S, die den bisher erklärten Umsätzen der Jahre 1992 bis 1996 zugerechnet wurden (Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes ABNr. uv/97

vom 28. September 1998). Bei den Gewinnermittlungen für 1992 bis 1996 kamen diese Umsatzverkürzungen je als Bruttbeträge zum Ansatz (Tz 27 bis 30 des Prüfungsberichtes). Zum Verbleib der behobenen Schwarzerlöse teilte der Bw. im Zuge der Prüfung mit, dass der Großteil für Lohnzahlungen einerseits an im Unternehmen Beschäftigte zusätzlich zu deren regulären Bezügen und andererseits an im Unternehmen beschäftigte, jedoch nicht gemeldete Personen verwendet worden wäre. Diese Angaben konnten im Prüfungsverlauf entsprechend belegt werden. Bei den Gewinnermittlungen für 1992 bis 1996 wurden deshalb von den vorerst zugerechneten Schwarzerlösen wiederum (Schwarz)Lohnzahlungen iHv. 589.683,-- S (1992), 7.973.449,-- S (1993), 10.263.251,-- S (1994), 13.121.640,-- S (1995) und 12.576.729,-- S (1996) als Betriebsausgaben in Abzug gebracht (Tz 27 des Prüfungsberichtes). Für den nach Abzug der Schwarzlöhne und weiters anerkannter Erlösminderungen verbliebenen Rest an Schwarzerlösen ging die Betriebspprüfung von der Gesellschaft vorenthaltenen Gewinnen und damit von verdeckten Gewinnausschüttungen und zwar für 1993 iHv. 141.000,-- S, für 1994 iHv. 875.000,-- S, für 1995 iHv. 2.427.000,-- S und für 1996 iHv. 1.282.000,-- S aus. Die Zurechnung dieser verdeckten Ausschüttungen erfolgte an den Bw., weil dieser über das Schwarzgeldkonto bei der Oberbank alleinige Verfügungsmacht gehabt und er die entsprechenden Barbehebungen vorgenommen hätte (Tz 27 des Prüfungsberichtes). Von den genannten Erlöszurechnungen abgesehen kam es aus Anlass der Betriebspprüfung auch noch zu Vorsteuerkürzungen für die Jahre 1994 und 1995 iHv. 332.967,32 S und 355.921,-- S, da sich im Rechenwerk der D GmbH Eingangsrechnungen einer Fa. B GmbH über erbrachte Fremdleistungen fanden, bei denen es sich laut Ermittlungsergebnissen tatsächlich um Scheinrechnungen handelte (Tz 20 des Prüfungsberichtes).

Auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen wurden der D GmbH mit Wiederaufnahmebescheiden vom 3. November 1998 Nachforderungen an Umsatzsteuer für 1992 v. 88.691,-- S (fällig 10. Februar 1993), für 1993 v. 1.356.742,-- S (fällig 15. Februar 1994), für 1994 v. 2.095.210,-- S (fällig 15. Februar 1995), für 1995 v. 2.557.581,-- S (fällig 15. Februar 1996) und für 1996 v. 2.300.580,-- S (fällig 17. Februar 1997) sowie an Körperschaftssteuer für 1995 v. 108.970,-- S und mit Festsetzungsbescheid vom 9. Oktober 1998 wegen festgestellter verdeckter Gewinnausschüttungen auch Kapitalertragsteuer für 1996 iHv. 1.058.730,-- S vorgeschrieben. Die Lohnsteuerprüfung ermittelte auf Basis der für den Zeitraum 1992 bis 1996 festgestellten und ihr gemeldeten Schwarzlohnzahlungen v. 44.524.752,-- S nachfolgend Gesamtnachforderungen an Lohnsteuer v. 6.678.713,-- S, an Dienstgeberbeiträgen v. 2.003.614,-- S und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag v. 213.718,-- S (Lohnsteuerbericht

v. 26. Jänner 1999). Diese Nachforderungsbeträge wurden bei bescheidmäßiger Vorschreibung am 27. Jänner 1999 auf die Zeiträume 1992 bis 1995 und 1-12/1996 aufgesplittet. Für den erstgenannten Zeitraum kam es danach zu Nachforderungen an Lohnsteuer v. 4.792.203, -- S, an Dienstgeberbeiträgen v. 1.437.661, -- S und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag v. 153.350, -- S und für die Monate 1-12/1996 zu Nachforderungen an Lohnsteuer v. 1.886.510, -- S, an Dienstgeberbeiträgen v. 565.953, -- S und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag v. 60.368, -- S.

Bereits während des bei der insolventen Gesellschaft laufenden Betriebsprüfungsverfahrens erstattete das Finanzamt beim Landesgericht S Anzeige gegen den Bw. vorerst allein wegen Verdachtes von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit.a FinStrG. Nach Prüfungsabschluss und Vorliegen sämtlicher Ermittlungsergebnisse fand beim Landesgericht S am 21. November 2001 die Hauptverhandlung gegen den Bw. statt. Mitangeklagt war auch S. D., der seit Gesellschaftsgründung in leitender Position für die D GmbH tätig gewesen und ebenfalls verdächtig war. Mit Urteil selben Tages (GZ 11 Hv mn/01) wurden beide Angeklagten vom Schöffengericht ua. der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Absatz 2 lit.b Finanzstrafgesetz (Punkt I/1 des Urteils), § 33 Absatz 1 FinStrG (Punkt I/2 und 3 des Urteils) und § 33 Absatz 2 lit.a FinStrG (Punkt I/4 des Urteils) für schuldig erkannt. Der Bw. wurde wegen dieser Finanzstrafdelikte zu einer Geldstrafe v. 500.000, -- S (300.000, -- S bedingt auf drei Jahre) bzw. einer Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten verurteilt. Laut Urteilsspruch haben der Bw. und S. D. als Beteiligte in S

I. als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der Fa. D GmbH und als Abgabepflichtige vorsätzlich

1. in den Jahren 1992 bis 1996 unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung an Lohnsteuer für die Jahre 1992 bis 10/1996 iHv. insgesamt 6.432.646, -- S und an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe für die Jahre 1992 bis 10/1996 iHv. insgesamt 1.929.794, -- S bewirkt, indem über vereinnahmte Schwarzumsätze Lohnzahlungen "schwarz" an im Unternehmen beschäftigte Personen sowie an im Unternehmen Beschäftigte, jedoch nicht gemeldete Arbeitskräfte zur Auszahlung gebracht wurden, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

2. in den Jahren 1994 bis 1997 durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1995 sowie der Körperschaftssteuererklärung 1995, sohin unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 Bundesab-

gabenordnung, eine Verkürzung an Umsatzsteuer iHv. 6,098.224,-- S und an Körperschaftssteuer iHv. 108.970,-- S bewirkt, indem erzielte Leistungserlöse in Millionenhöhe steuerlich nicht erfasst wurden und über ein Schwarzgeldkonto ließen sowie Scheinrechnungen über von der Fa. B GmbH erbrachte Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wodurch vorstehend genannte bescheidmäßige festzusetzende Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt wurden,

3. unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Kapitalertragssteuer für die Jahre 1993 bis 1996 iHv. insgesamt 1,058.730,-- S bewirkt, indem die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragssteuer in der angeführten Höhe weder erklärt noch entrichtet wurde,

4. im Jahr 1996 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Kalendermonate 1-9/1996 eine Verkürzung an Umsatzsteuer iHv. 1,295.031,-- S bewirkt, indem im genannten Voranmeldungszeitraum erzielte Leistungserlöse in Millionenhöhe steuerlich nicht erfasst und über ein Schwarzgeldkonto vereinnahmt wurden.

Nach den Urteilsgründen sah es das Gericht auf Grund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfungen bei der D GmbH und der im Wesentlichen geständigen Verantwortung beider Angeklagten als erwiesen an, dass ein Großteil der erstellten Ausgangsrechnungen weder in umsatz- noch körperschaftssteuerrechtlicher Hinsicht Aufnahme in das steuerliche Rechenwerk der D GmbH gefunden hat, und dass diesbezügliche Zahlungen auf ein Schwarzgeldkonto bei der Oberbank S, KontoNr. xy, eingegangen sind. Ebenso erachtete es als erwiesen, dass im Unternehmen Scheinrechnungen über angeblich von einer Fa B GmbH an die Fa. D GmbH erbrachte Fremdleistungen ausgestellt worden, und dabei zu Unrecht Vorsteuern in Abzug gebracht worden sind. Bei der Berechnung der hinterzogenen Abgaben stützte sich das Gericht auf die Gerichtsanzeigen des Finanzamtes, wonach auf Grund unwiderlegbarer Verantwortung beider Angeklagten davon auszugehen gewesen wäre, dass die dem Unternehmen zugeflossenen Schwarzeinnahmen teilweise für Schwarzlohnzahlungen sowohl an Mitarbeiter zusätzlich zu den regulären Bezügen als auch an im Unternehmen beschäftigte, jedoch nicht gemeldete Personen verwendet wurden. Zu den mit Barzahlungsvermerken versehenen Scheinrechnungen stellte das Gericht fest, dass die daraus lukrierten Barzahlungsbeträge mangels Vorliegens tatsächlicher Zahlungsverpflichtungen von beiden Firmenverantwortlichen selber vereinnahmt bzw. zur teilweisen Bedeckung der Schwarzgeldzahlungen verwendet werden konnten. Diese Feststellungen seien laut Urteilsbegründung in objektiver und auch subjektiver Hinsicht unbedenklich zu treffen

gewesen, da beide Angeklagten mit Ausnahme des Tatvorwurfs zu Punkt I/3 (Kapitalertragssteuerhinterziehung) geständig gewesen, und diese Geständnisse im Einklang mit den Erhebungen der Finanzbehörde gestanden wären. Die leugnende Verantwortung der Angeklagten zum Faktum I/3 (verdeckte Gewinnausschüttungen) sah das Gericht dadurch widerlegt, dass sich der Verkürzungsvorsatz für die Kapitalertragssteuer zwanglos aus den geschilderten Tathandlungen selbst ergebe. Dieses Strafurteil blieb unangefochten und ist am 21. November 2001 in Rechtskraft erwachsen.

Für die strafrechtliche Ahndung der in den Jahren 1992 bis 1996 auf Grund getätigter Schwarzlohnzahlungen verkürzten Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag war wegen ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht das Gericht zuständig. Diesbezüglich wurde daher am 3. September 1999 vom Finanzamt selbst ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren gegen den Bw. und S. D. wegen Verdachtes des Finanzvergehens nach § 49 Abs. 1 lit.a FinStrG eingeleitet. Laut Spruch des Einleitungsbescheides wären Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1992 bis 1996 iHv. 205.844,-- S vorsätzlich bis spätestens am fünften Tag nach Abgabefälligkeit weder entrichtet noch der Abgabenbehörde bekannt gegeben worden. Dieses Finanzstrafverfahren wurde für den Bw. am 14. Mai 2002 schließlich gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt, weil auf Grund des gerichtlich verhängten Strafausmaßes kein Raum für eine verwaltungsbehördliche Zusatzstrafe nach § 21 Abs. 2 FinStrG mehr gewesen wäre.

Mit Bescheid vom 13. April 1999 wurde der Bw. noch vor rechtskräftiger gerichtlicher Verurteilung erneut für bei der D GmbH aushaltende Abgaben im Ausmaß v. 14.575.464,-- S zur Geschäftsführerhaftung herangezogen. Bescheidgegenständlich waren diesfalls ausschließlich Abgabenschuldigkeiten, die der Gesellschaft wegen festgestellter Schwarzerlöse und Schwarzlohnzahlungen anlässlich der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung vorgeschriebenen wurden, aber noch vor Konkurseröffnung (10. Dezember 1996) fällig waren und zwar Umsatzsteuer 1992 v. 88.691,-- S (6.445,43 €), Umsatzsteuer 1993 v. 1.356.742,-- S (98.598,29 €), Umsatzsteuer 1994 v. 2.095.210,-- S (152.264,85 €), Umsatzsteuer 1995 v. 2.557.581,-- S (348.262,97 €), Lohnsteuer 1995 (laut Lohnsteuerprüfbericht Festsetzungszeitraum 1992 bis 1995) v. 4.792.203,-- S (348.262,97 €), Dienstgeberbeiträge 1995 v. 1.437.661,-- S (104.478,90 €), Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1995 v. 153.350,-- S (11.144,38 €), Lohnsteuer 1996 v. 1.572.092,-- S (114.248,38 €), Dienstgeberbeiträge 1996 v. 471.627,-- S (34.274,47 €) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1996 v. 50.307,-- S (3.655,95 €). Die Haftungsinanspruchnahme des Bw. für Umsatzsteuern und Lohnabgaben für 1992 bis 1995 erfolgte laut den der Gesellschaft mit Wiederaufnahme- bzw.

Festsetzungsbescheiden vom 3. November 1998 und 27. Jänner 1999 vorgeschriebenen Nachforderungsbeträgen, hinsichtlich der Lohnabgabennachforderungen für 1996 vom 27. Jänner 1999 wurde der Bw. ungeachtet dessen, dass im Spruch des bekämpften Haftungsbescheides unrichtigerweise der Zeitraum Jänner bis Dezember 1996 angeführt ist, tatsächlich nur anteilig für die noch vor Konkurseröffnung fällig gewesenen rückständigen Lohnabgaben der Monate Jänner bis Oktober 1996 zur Haftung herangezogen. Im Haftungsbescheid vom 13. April 1999 wurden entscheidungsbegründend vorerst die gesetzlichen Voraussetzungen nach §§ 9 und 80 BAO dargelegt, weiters auf die dem Vertreter im Haftungsverfahren auferlegte qualifizierte Mitwirkungs- und Nachweispflicht verwiesen und schließlich festgestellt, dass der Bw. als Geschäftsführer der Firma D GmbH seiner Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet werden, nicht nachgekommen wäre. Da der Abgabenzurückstand der Primärschuldnerin somit infolge schuldhafter Verletzung dieser Vertreterpflicht nicht mehr eingebracht werden könne, sei gegenüber dem Bw. die Geschäftsführerhaftung auszusprechen gewesen.

Am 12. Mai 1999 legte RA Dr. R unter Hinweis auf die erteilte Vollmacht namens des Bw. Berufung gegen diesen Haftungsbescheid ein. Dabei wurde der Haftungsausspruch für rückständige Umsatzsteuern und Lohnabgaben der Primärschuldnerin für die Jahre 1992 bis 1995 (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: gesamt 12.481.438,-- S) laut Rechtsmittelvorbringen grundsätzlich nicht bekämpft, zur Überprüfung und Nachvollziehbarkeit der Höhe dieser Haftungsschuldigkeiten ersuchte der Einschreiter lediglich um Bekanntgabe und Aufschlüsselung der hierfür bei der Primärschuldnerin zugrunde gelegenen Abgabenvorschreibungen. Gegen die weitere Haftungsinanspruchnahme für bei der Gesellschaft ebenfalls rückständige Lohnabgaben des Zeitraumes 1996 wurden dagegen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach Einwendungen erhoben. Inhaltlich erweise sich dieser Haftungsausspruch deshalb als verfehlt, weil es für den Haftungszeitraum 1996 an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. §§ 9 und 80 BAO fehle. Dem Bw. könnten für diesen Zeitraum keine schuldhaften Vertreterpflichtverletzungen vorgeworfen werden, weil bei der Gesellschaft ab September 1996 auf Grund einer damals von der Hausbank Raiffeisenkasse H verfügten Kontensperre keine frei verfügbaren finanziellen Mittel zur Abgabenentrichtung mehr vorhanden gewesen wären. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf das diesbezügliche Vorbringen und Beweisanbot in der Berufung gegen den ebenfalls Gesellschaftsabgaben des Zeitraumes 1996 enthaltenden Haftungsbescheid vom 22. April 1997 verwiesen. In betragsmäßiger Hinsicht sei gegen den Haftungsausspruch für

Lohnabgaben 1996 einzuwenden, dass zumindest ein Teil dieser Lohnabgabenschuldigkeiten bereits von der vorangegangenen Haftungsinanspruchnahme vom 22. April 1997 erfasst und daher diesbezüglich eine doppelte Berücksichtigung erfolgt wäre. Es werde deshalb beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu der Berufung nach Aufschlüsselung der Haftungsschuldigkeiten und Verminderung des vorgeschriebenen Haftungsbetrages um die doppelt berücksichtigten Lohnabgaben 1996 teilweise stattzugeben. Diese Haftungsberufung wurde in der Folge unmittelbar an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2004 teilte das Finanzamt über Anfrage der Berufungsbehörde mit, dass im Konkurs der D GmbH eine Quote ausgeschüttet, diese jedoch zur Gänze auf im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 enthaltene rückständige Gesellschaftsabgaben verrechnet worden wäre. Die vom Haftungsbescheid vom 13. April 1999 betroffenen Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft hätten in der überwiesenen und verrechneten Quotenzahlung keine Deckung gefunden. Für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 1992 wäre es auf Grund darauf wegen ältester Fälligkeit verrechneter Zahlungen des Bw. infolge laufender Lohnpfändung und weiters infolge von Umbuchungen von Guthaben aus dessen Arbeitnehmerveranlagungen für 2001 und 2002 inzwischen jedoch teilweise zur Tilgung gekommen.

Am 26. April 2004 teilte die Referentin dem Rechtsvertreter des Bw. telefonisch mit, dass den Haftungsschuldigkeiten vom Bw. während seiner Geschäftsführertätigkeit auf Grund nicht erklärter Erlöse und getätigter Schwarzlohnzahlungen erwiesenermaßen hinterzogene Abgaben zugrunde lägen. Für den gesamten Haftungszeitraum stünden schuldhafte Pflichtverletzungen des Bw. iSd. § 9 BAO somit außer Zweifel. Auf die entsprechenden Betriebs- und Lohnsteuerprüfungsergebnisse bei der Gesellschaft für 1992 bis 1996, die deshalb für die genannten Jahre erlassenen Wiederaufnahme- bzw. Festsetzungsbescheide und die gerichtliche Verurteilung des Bw. wegen Abgabenhinterziehung würde verwiesen. Der Einwand, der Bw. hätte wegen angeordnet gewesener Kontosperre ab September 1996 nur mehr sehr eingeschränkte Zugriffsmöglichkeit auf finanzielle Mittel gehabt, wäre deshalb nicht zielführend, weil im Haftungszeitraum 1996 ungeachtet einer Sperre des offiziellen Geschäftskontos erwiesenermaßen Gesellschaftsmittel in Form der in Millionenhöhe (S) festgestellten Schwarzerlöse vorhanden gewesen wären. Außerdem stünde auf Grund eigener Angaben des Bw. im Betriebsprüfungs- und auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren fest, dass ua. auch die Schwarzerlöse des Jahres 1996 großteils für Schwarzlohnzahlungen teils an angemeldete Dienstnehmer zusätzlich zu den regulären Löhnen, teils an nicht gemeldete

Beschäftigte verwendet worden wären. Zur behaupteten doppelten Haftungsanspruchnahme für dieselben Lohnabgaben 1996 wäre es ebenfalls nicht gekommen, weil die nunmehr haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 1996 ausnahmslos auf den festgestellten Schwarzlohnzahlungen basierten, den im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 für 1996 enthaltenen Lohnabgaben dagegen Verbuchungen auf Grund Selbstberechnung und - bekanntgabe der Gesellschaft zugrunde lägen. Im Gesprächsverlauf sagte der Rechtsvertreter angesichts dieser Darstellungen zu, sich mit dem Bw. über das weitere Schicksal der Haftungsberufung vom 12. Mai 1999 zu besprechen, und sodann über das Besprechungsergebnis Bescheid zu geben. Nach mehrmaliger telefonischer Urgenz in der Anwaltskanzlei teilte eine Kanzleiangestellte im Auftrag von Dr. R der Referentin schließlich mit, dass die entscheidungsgegenständliche Haftungsberufung aufrecht gehalten werde.

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2004 wurde dem Bw. deshalb die bereits seinem Vertreter geschilderte Fakten- und Beweislage nochmals ausführlich schriftlich dargelegt. Einleitend wurde zur Kenntnis gebracht, dass infolge des konkreten Berufungsvorbringens grundsätzlich von einer Außerstreitstellung der Haftungsanspruchnahme für Umsatzsteuern und Lohnabgaben für 1992 bis 1995 ausgegangen, und daher nur mehr die Haftungsanspruchnahme für Lohnabgaben 1996 als noch strittig erachtet würde. Weiters wurde mitgeteilt, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 1992, die aktuell nur mehr im verminderten Betrag v. 4.971,16 € (68.404,-- S) rückständig wäre, noch in ursprünglich vorgeschriebener Höhe aushaften würden. Für Umsatzsteuer 1992 wäre es auf Grund von Guthabensumbuchungen vom persönlichen Abgabenkonto des Bw. auf jenes der D GmbH und von Zahlungen des Bw. wegen laufender Lohnpfändung im Differenzbetrag zur Vorschreibung bereits zur Tilgung gekommen. Diesem Umstand würde im Zuge der Berufungserledigung entsprechend Rechnung getragen werden. Zur beantragten Aufschlüsselung der haftungsgegenständlichen Abgaben und Bekanntgabe der diesbezüglich bei der Gesellschaft zugrunde liegenden Abgabenvorschreibungen wurde anlässlich dieses Schreibens auf die Feststellungen im Betriebs- und Lohnsteuerprüfungsbericht vom 28. September 1998 bzw. 26. Jänner 1999 und die darauf basierenden Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 1992 bis 1996 vom 3. November 1998 sowie die Lohnabgabenfestsetzungsbescheide vom 27. Jänner 1999 verwiesen und festgehalten, dass demnach sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben rückständige Nachforderungsbeträge aus den im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfungen zugerechneten Umsatzverkürzungen (Schwarzerlöse), vorgenommenen Vorsteuerkürzungen (Scheinrechnungen) und erstmals der Besteuerung unterzogenen Schwarzlöhne darstellten. Im gegebenen Zusammenhang wurde

auch darauf hingewiesen, dass der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren selbst angegeben hätte, dass es sich bei allen Zahlungseingängen am Oberbankkonto Nr. xy um der Gesellschaft zuzurechnende Schwarzerlöse gehandelt habe, und dass diese überwiegend für Schwarzlohnzahlungen verwendet worden seien. Außerdem hätte sich der Bw. im gerichtlichen Finanzstrafverfahren zum Vorwurf dadurch vorsätzlich begangener Abgabenverkürzungen geständig verantwortet und wäre er hierfür auch wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit.a und lit.b FinStrG verurteilt worden. Das Vorliegen schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben könnte sohin nicht erfolgreich in Abrede gestellt werden. Den Behauptungen einer im Haftungszeitraum 1996 wegen von der Raiffeisenkasse H angeordneter Kontosperre vorgelegenen eingeschränkten Zugriffsmöglichkeit auf finanzielle Mittel bzw. einer anteilige Verwendung der tatsächlich noch vorhanden gewesenen Mittel stünde entgegen, dass für diesen Zeitraum ebenfalls Schwarzerlöse in Millionenhöhe (S) und daraus vorrangig getätigte Schwarzlohnzahlungen erwiesen wären. Erwiesenermaßen vorsätzlich nicht entrichtete Abgaben wären einer Gleichbehandlung mit anderen Verbindlichkeiten der Gesellschaft von vorne herein nicht zugänglich. Die behauptete doppelte Haftungsanspruchnahme für dieselben Lohnabgabenschuldigkeiten 1996 läge ebenfalls nicht vor. Bemessungsgrundlage der nunmehr haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 1996 wären die nach Angaben des Bw. zum Ansatz gekommenen Schwarzlohnzahlungen gewesen, die im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 enthaltenen Lohnabgaben für August 1996 und September 1996 basierten dagegen auf Selbstberechnungen und -bekanntgaben der Gesellschaft. Ungeachtet der im Bescheidspruch ausgewiesenen falschen Zeitraumbenennung (1-12/1996) berücksichtige die nunmehrige Haftungsanspruchnahme für den Zeitraum 1996 nur die bei der Gesellschaft auf Basis der Schwarzlohnzahlungen nachgeforderten, rückständigen Lohnabgaben für Jänner bis Oktober 1996. Die der Gesellschaft aus selbem Grund vorgeschriebenen Lohnabgabennachforderungen für November und Dezember 1996 wären im gegenständlich bekämpften Haftungsbescheid wegen Fälligkeitseintritt erst nach Konkurseröffnung nicht enthalten. Abschließend wurde dem Bw. aus Anlass dieses Schreibens Gelegenheit gegeben, binnen zweiwöchiger Frist zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen, insbesondere für den noch strittigen Haftungszeitraum 1996 das Berufungsvorbringen anhand eines Liquiditäts- und Zahlungsstatus unter Beweis zu stellen, und allenfalls bekannt zu geben, ob noch strittige Punkte ebenfalls außer Streit gestellt würden. Dieses Schreiben wurde dem Rechtsvertreter laut Rückschein nachweislich am 14. Mai 2004 zugestellt. Eine Beantwortung dieses Schriftsatzes ist bis dato nicht erfolgt.

Anhand einer aktuellen Abfrage zum Steuerkonto der (ehemaligen) D GmbH ist ersichtlich, dass die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern für 1993 bis 1995, Lohnsteuern für 1995, Dienstgeberbeiträge für 1995, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 1995, Lohnsteuern für 1-10/1996, Dienstgeberbeiträge für 1-10/1996 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 1-10/1996 noch in bescheidmäßigt vorgeschriebener Höhe von gesamt 1.052.794,60 € (14.486.769,-- S) aushaften. Für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 1992, die dem Bw. im Betrag v. 88.691,-- S (6.445,43 €) vorgeschrieben wurde und gegenwärtig noch iHv. 4.721,80 € (64.973,38 S) rückständig ist, ist es ausschließlich auf Grund von dem Bw. zuzurechnenden Tilgungen zwischenzeitig zu einer Verminderung um 1.723,63 € gekommen. Ursächlich dafür waren einerseits Verrechnungen mit Einkommensteuergutschriften aus den Arbeitnehmerveranlagungen des Bw. für 2001 und 2002 vom 21. März 2002 v. 265,91 € und vom 16. Mai 2003 v. 364,-- € und andererseits seit November 2003 monatlich auf das Abgabenkonto der Gesellschaft eingehende Zahlungen des Bw. wegen anhängiger Lohnpfändung. Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des im vierzigsten Lebensjahr stehenden Bw. ergibt sich aus der Aktenlage, dass dieser laufende Einnahmen von der Fa. HD KEG bezieht. Liegenschaftsvermögen besitzt der Bw. nicht.

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

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

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

Voraussetzung für die Haftungsanspruchnahme nach § 9 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Diese Abänderungsbefugnis findet aber dort ihre Grenze, wo ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz vorliegt. § 289 Abs. 2 BAO setzt die Identität der Sache im erstinstanzlichen und im Rechtsmittelverfahren voraus. "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (VwGH 25.1.1991, 89/17/0089). Im Falle der meritorischen Erledigung einer Haftungsberufung hat die Rechtsmittelbehörde die Haftungsangelegenheit nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen und dabei von jener Sach- und Rechtslage auszugehen, die im Berufungsentscheidungszeitpunkt vorliegt. Auf die seit Haftungsinanspruchnahme eingetretenen Änderungen ist daher jedenfalls Bedacht zu nehmen (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Ihre Geltendmachung gegenüber einem Vertreter iSd. § 80 BAO bedingt somit, dass Abgabenforderungen beim Abgabenschuldner objektiv uneinbringlich sind. Davon ist auszugehen, wenn Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber dem Primärschuldner erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.5.2002, 99/14/0233). Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte anzunehmen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderungen uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Anlassgegenständlich wurde über das Vermögen der primärschuldnerischen D GmbH im Dezember 1996 das Konkursverfahren eröffnet. Aus diesem Anlass wurde der Bw. am 22. April 1997 für bei der Gesellschaft rückständige Abgaben im Umfang v. 2,349.927,46 S zur Geschäftsführerhaftung herangezogen. Unmittelbar später kam es bei der bereits insolventen Gesellschaft zu einer auf § 99 Abs. 2 FinStrG gestützten Betriebsprüfung und in deren Gefolge auch zu einer Lohnabgabenprüfung je für den Zeitraum 1992 bis 1996. Die dabei getroffenen Feststellungen hatten für den gesamten Prüfungszeitraum ua. Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen in Millionenhöhe (S) zur Folge, die der insolventen Gesellschaft Ende 1998/Anfang 1999 bescheidmäßig vorgeschrieben wurden. Für die bereits vor Konkurseröffnung fällig gewesenen Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen für 1992 bis 1995 und Lohnabgabennachforderungen für Jänner bis Oktober 1996 wurde der Bw. mit nunmehr bekämpftem Haftungsbescheid vom 13. April 1999 erneut gemäß § 9 BAO als

---

Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Das Konkursverfahren der D GmbH wurde mittlerweile am 19. Juli 2001 nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben. Die dabei ausgeschüttete Quote gelangte laut Finanzamtsmitteilung und damit übereinstimmender Aktenlage zur Gänze auf die im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 enthaltenen Abgaben zur Verrechnung. Die vom entscheidungsgegenständlichen Haftungsbescheid vom 13. April 1999 betroffenen Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft fanden demnach in der überwiesenen Konkursquote keine Deckung. Seit 31. Oktober 2001 ist die D GmbH im Firmenbuch gelöscht. Für die nunmehr bekämpften haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht damit die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin fest.

Die Stellung des Bw. als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum wird berufungsgegenständlich ebensowenig bestritten wie der Bestand der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegenüber der Primärschuldnerin.

Unstrittig ist auch die Haftungsinanspruchnahme des Bw. für bei der Primärschuldnerin rückständige Umsatzsteuern und Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) der Jahre 1992 bis 1995. Diesbezüglich wurde die Haftungsinanspruchnahme im Berufungsschriftsatz ausdrücklich dem Grunde nach außer Streit gestellt. Dem in derselben Eingabe zur Nachvollziehbarkeit der Höhe dieser Haftungsschuldigkeiten gestellten Ersuchen um Aufgliederung bzw. Darlegung der bei der Gesellschaft jeweils zugrunde liegenden Abgabenvorschreibungen ist die Rechtsmittelbehörde bereits im abgeführten Berufungsverfahren vorerst mündlich anlässlich eines Telefonates mit dem Rechtsvertreter am 26. April 2004 und schließlich im Schriftsatz vom 12. Mai 2004 unter Benennung sämtlicher für die D GmbH bezughabend ergangenen Wiederaufnahme- bzw. Festsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuern 1992 bis 1995 und Lohnabgaben 1992 bis 1996, Bekanntgabe der dabei vorgeschriebenen Abgabennachforderungen und Darlegung der hierfür maßgeblich gewesenen Prüfungsfeststellungen ausführlich nachgekommen. Im erwähnten Schriftsatz wurde dem Bw. auch Gelegenheit zur Äußerung zu diesen Ausführungen eingeräumt. Da das Schreiben vom 12. Mai 2004 unbeantwortet geblieben und somit im konkreten Zusammenhang kein weiterer Einwand mehr erhoben worden ist, wird davon ausgegangen, dass mit diesen Erläuterungen aus Anlass des Berufungsverfahrens sämtliche im Hinblick auf die Höhe der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern und Lohnabgaben für 1992 bis 1995 vorerst bestandenen Unklarheiten beseitigt worden sind.

Strittig ist im Berufungsfall somit nur, ob sich die Heranziehung des Bw. zur Geschäftsführerhaftung für rückständige Lohnabgaben der Gesellschaft für 1-12/1996 als rechtmäßig erweist. Der Bw. sieht diesbezüglich weder die gesetzlichen Voraussetzungen iSd.

§ 9 BAO erfüllt noch erachtet er die dabei in Haftung gezogenen Zeiträume und vorgeschriebenen Haftungsbeträge (Lohnsteuer 1.572.092,-- S, Dienstgeberbeitrag 471.627,-- S, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 50.307,-- S) als rechtmäßig. Er bringt, indem er sein bereits in der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 22. April 1997 erstattetes Vorbringen im gegenständlichen Berufungsschriftsatz ausdrücklich auch in dieses Haftungsberufungsverfahren rezipiert, vor, dass ihm im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der bei der Gesellschaft rückständigen Lohnabgaben für 1996 keine haftungsbegründenden schuldhafte Pflichtverletzungen vorgeworfen werden könnten, weil diese Abgabenschuldigkeiten erst unmittelbar vor Konkursöffnung der Primärschuldnerin fällig, zu diesen Zeitpunkten jedoch keine frei verfügbaren Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen wären. Die Geschäftskonten bei der Raiffeisenkasse H wären ab September 1996 gesperrt, und seine Dispositionsmöglichkeit über finanzielle Mittel dadurch drastisch eingeschränkt gewesen. Mittel zur Befriedigung von Gesellschaftsverbindlichkeiten wären wenn überhaupt nur mit Zustimmung der Bank vorhanden gewesen bzw. zur Verteilung gekommen. Die Gesellschaftsverbindlichkeiten wären im Übrigen im strittigen Haftungszeitraum aus den tatsächlich noch verfügbar gewesenen Mittel im Rahmen des Gesetzes gleichmäßig und zwar anteilig befriedigt worden. Eine Benachteiligung des Abgabengläubigers hätte nicht stattgefunden. Der konkrete Haftungsausspruch erweise sich aber auch deshalb als verfehlt, weil er für rückständige Lohnabgaben der Gesellschaft betreffend 1996 bereits im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 in Anspruch genommen worden wäre, und somit auf Grund neuerlicher Inanspruchnahme für Lohnabgaben 1996 zumindest teilweise dieselben Abgabenschuldigkeiten doppelt berücksichtigt worden wären.

Diesen Berufungseinwänden kommt aus nachstehenden Gründen jedoch insgesamt keine Berechtigung zu. Insbesondere vermag der Bw. damit keine Rechtswidrigkeit für den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuzeigen. Bereits im Schreiben vom 12. Mai 2004 wurde dargelegt, dass bei der ehemals vom Bw. vertretenen D GmbH während des laufenden Konkursverfahrens auf Grund einer zugegangenen Kontrollmitteilung eine Betriebsprüfung über den gesamten Geschäftstätigkeitszeitraum 1992 bis 1996 stattgefunden hat. Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum Ausgangsrechnungen mit doppelt vergebenen Rechnungsnummern gelegt und dadurch im Rechenwerk der Gesellschaft nicht erfasste Schwarzerlöse in Millionenhöhe (S) erzielt worden waren. Eingegangen sind diese der Besteuerung vorerst entzogenen Erlöse auf einem vom Bw. eigens dafür eingerichteten, auf ihn lautenden (Schwarzgeld)Konto Nr. xy bei der Oberbank S, auf das nur er Zugriff hatte. Im Prüfungsverlauf teilte der Bw. mit, dass es sich bei sämtlichen auf dem Oberbankkonto

---

festgestellten Zahlungseingängen um verkürzte betriebliche Erlöse der Gesellschaft gehandelt hätte. Die Überprüfung der Geldflüsse auf diesem Schwarzgeldkonto ergab, dass die darauf eingegangenen Schwarzerlöse laufend wieder bar behoben worden waren. Zum Verbleib der Schwarzerlöse gab der Bw. an, dass der Großteil für Schwarzlohnzahlungen verwendet worden wäre. Die Schwarzlohnzahlungen wurden vom Bw. in der Folge für sämtliche prüfungsgegenständlichen Jahre rekonstruiert. Die Betriebsprüfung brachte von den für 1992 bis 1996 zugeschätzten verkürzten Erlösen deshalb diese vom Bw. für 1992 bis 1996 rekonstruierten Schwarzlöhne als Aufwandsposten wiederum in Abzug. Der in den prüfungsgegenständlichen Jahren nicht für Schwarzlohnzahlungen und weiters anerkannte Aufwendungen aufgegangene Anteil der Schwarzerlöse wurde dem Bw. in den Jahren 1993 bis 1996 je als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet. Weiters wurde anlässlich dieser Prüfung auch festgestellt, dass sich im Rechenwerk der Gesellschaft für 1994 und 1995 Scheinrechnungen über angeblich erbrachte Fremdleistungen mit Barzahlungsvermerken befanden. Aus diesen Scheinrechnungen waren in den genannten Jahren ungerechtfertigt Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern geltend gemacht worden.

Die Überprüfung der Zahlungsein- und -ausgänge auf dem geöffneten Schwarzgeldkonto ergab allein für den noch strittigen Haftungszeitraum 1996 eingegangene Erlöse iHv. 13,151.404,79 S brutto bzw. vom Bw. vorgenommene Barbehebungen iHv. 13,002.000,-- S. Aus diesen behobenen Schwarzerlösen wurden 1996 laut Rekonstruktion des Bw. und entsprechender Prüfungsfeststellung Schwarzlöhne im Umfang v. 12,576.729,-- S getätigt.

Auf Grund dieser Prüfungsfeststellungen kam es bei der bereits insolventen D GmbH am 9. Oktober 1998, 3. November 1998 und 27. Jänner 1999 zu hohen bescheidmäßigen Nachforderungen an Umsatzsteuer für 1992 bis 1996, an Körperschaftssteuer für 1995, an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für 1992 bis 1996 und an Kapitalertragsteuer für 1996 (zusammengefasst verbucht für 1993 bis 1996). Diese Abgabenvorschreibungen sind im Wesentlichen nunmehr haftungsgegenständlich. Nicht im bekämpften Haftungsbescheid enthalten sind die der Gesellschaft dabei vorgeschriebenen Nachforderungen an Umsatzsteuer 1996 v. 2,300.580,-- S (fällig 17. Februar 1997), Körperschaftssteuer 1995 v. 108.970,-- S (fällig 10. Dezember 1998), Kapitalertragssteuer 1996 v. 1,058.730,-- S (fällig 9. Oktober 1998) sowie an Lohnabgaben für November 1996 (fällig 16. Dezember 1996) und Dezember 1996 (15. Jänner 1997). Diesbezüglich ging die Erstbehörde auf Grund der kontenmäßig ausgewiesenen Fälligkeiten erst nach Konkurseröffnung offensichtlich davon aus, dass den Bw. hinsichtlich der zeitgerechten Entrichtung dieser Abgabenschuldigkeiten keine Verantwortlichkeit als Vertreter mehr treffe.

Diese Annahme erweist sich zumindest für einen Teil dieser nicht in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten als unrichtig. Die Haftung kann nämlich, wenn der Vertreter so wie vorliegend unrichtige Abgabenerklärungen eingereicht hat, auch für erst nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichtende Abgabennachforderungen bestehen. Maßgebend ist in diesem Fall, wann die Abgabenschulden bei pflichtgemäßem Verhalten des Vertreters zu entrichten gewesen wären. Liegt dieser Zeitpunkt vor Beendigung der Geschäftsführertätigkeit, dann schadet die spätere Abgabenvorschreibung nicht. Unter diesem rechtlichen Hintergrund hätte bei Bejahung aller sonstigen Haftungsvoraussetzungen vorliegend ein Haftungsausspruch gegenüber dem Bw. jedenfalls anteilig auch für Umsatzsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1996 erfolgen können. Aus den oben genannten Gründen ist die Berufungsbehörde jedoch nicht berechtigt, den erstinstanzlichen Haftungsausspruch aus Anlass dieser Entscheidung auszudehnen. Davon abgesehen ist für die konkret betroffenen Abgabenschuldigkeiten laut Abgabenkonto bereits die Löschung per 19. September 2001 festzustellen.

Die aus Anlass der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung auf Basis der zugeschätzten Schwarzerlöse und festgestellten Schwarzlohnzahlungen weiters nachgeforderten Umsatzsteuern 1992 bis 1995, Lohnabgaben 1992 bis 1995 und Lohnabgaben 1-10/1996 sind Gegenstand des bekämpften Haftungsbescheides. Da es sich bei diesen Haftungsschuldigkeiten um nachgeforderte Selbstbemessungsabgaben der Gesellschaft handelt, die bereits während der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig waren, war der Bw. für deren zeitgerechte Entrichtung ungeachtet dessen, dass die bescheidmäßigen Vorschreibungen erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit erfolgten, verantwortlich. Zum Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides ist an dieser Stelle festzuhalten, dass dieser insofern unrichtig ist, als darin als Haftungsschuldigkeiten "Lohnsteuer 1-12/1996, Dienstgeberbeitrag 1-12/1996 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1-12/1996" angeführt sind. Da die hiezu je angeführten Abgabenbeträge allerdings die für 1996 aus Anlass der Lohnsteuerprüfung vorgeschriebenen Lohnabgaben tatsächlich nur anteilig und zwar für die Monate 1-10/1996 berücksichtigen, erweist sich dieser Haftungsausspruch im Hinblick auf den zeitlichen Verantwortlichkeitsbereich des Bw. jedenfalls als richtig bzw. kommt damit der aufgezeigten Unrichtigkeit des Bescheidspruches keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Im Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 1996 rügt der Bw. auch, dass ein Teil dieser Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft bereits von der Haftungsanspruchnahme vom 22. April 1997 erfasst und daher doppelt berücksichtigt

worden wäre. Damit verkennt der Einschreiter aber die Sachlage, da den im Haftungsbescheid vom 22. April 1997 enthaltenen Lohnabgaben für August 1996 und September 1996 aktenkundig Abgabenzurückstände der Gesellschaft zugrunde lagen, die sich auf Grund Verbuchung (20. September 1996 bzw. 23. Oktober 1996) der für diese beiden Monate von der Gesellschaft selbst berechneten und der Abgabenbehörde bekannt gegebenen, jedoch nicht entrichteten Lohnabgaben ergeben hatten. Dem entgegen basieren die nunmehr haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für 1-10/1996 ausschließlich auf den für diesen Zeitraum festgestellten Schwarzlohnzahlungen. Die behauptete doppelte Haftungsanspruchnahme liegt angesichts dieser unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen somit nicht vor.

Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes nach § 9 BAO ist außer den bereits eingangs behandelten und für den Berufungsfall bejahten Haftungsvoraussetzungen eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters. Die Haftungsanspruchnahme ist außerdem nur dann rechtmäßig, wenn zwischen dieser schuldhaften Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der Abgaben ein Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang gegeben, es also durch die Pflichtverletzung zum Abgabenausfall gekommen ist. Haftungsbegründende Pflichtverletzungen sind regelmäßig nur Verstöße gegen abgabenrechtliche Pflichten (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers zählt nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen insbesondere, dafür zu sorgen, dass die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht der vertretenen Gesellschaft maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen in den Geschäftsbüchern chronologisch und lückenlos erfasst, der Abgabenbehörde wahrheitsgemäß und vollständig offengelegt und Abgaben der Gesellschaft aus den Mitteln, die er verwaltet, pünktlich entrichtet werden (vg. § 80 Abs. 1 BAO; VwGH 26.4.1989, 89/14/0065; VwGH 30.5.1989, 89/14/0043).

Für das tatbestandsmäßige Verschulden iSd. § 9 BAO ist keine bestimmte Schuldform gefordert. Es reicht daher bereits leicht fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters aus (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 25.5.1988, 86/13/0152). Hinsichtlich des Verschuldensnachweises gilt im Haftungsverfahren unter Berufung auf § 1298 ABGB Beweislastumkehr (VwGH 23.5.1990, 89/13/0251). Es ist in diesem Verfahren somit Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

---

Ein rechtskräftiges Strafurteil entfaltet nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Falle der Verurteilung bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammen setzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (VwGH 18.11.2003, 97/14/0079; VwGH 30.1.2001, 95/14/0043).

Im Lichte dieser Rechtsprechung ergibt sich für den Berufungsfall, dass aus Anlass dieser Berufungsentscheidung zwingend auf das erst nach Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides gegen den Bw. ergangene Strafurteil des Landesgerichtes S vom 21. November 2001 Bedacht zu nehmen ist, insoweit die darin getroffenen Feststellungen für das gegenständliche Haftungsverfahren Relevanz haben. Mit dem genannten Urteil wurde der Bw. als Wahrnehmender der steuerlichen Angelegenheiten der D GmbH auf Grundlage der bei der D GmbH im Jahr 1997/1998 im Zuge der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen und der der Gesellschaft danach vorgeschriebenen Abgabennachforderungen rechtskräftig der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, § 33 Abs. 2 lit.a FinStrG und § 33 Abs. 2 lit.b FinStrG schuldig gesprochen. Der Bw. habe in vorgenannter Eigenschaft vorsätzlich in den Jahren 1992 bis 1996 auf einem Schwarzgeldkonto eingegangene Erlöse der Gesellschaft in Millionenhöhe nicht erklärt bzw. Betriebsausgaben aus Scheinrechnungen unberechtigt geltend gemacht und hiervon durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1992 bis 1995 sowie der Körperschaftssteuererklärung 1995 unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten Verkürzungen an Umsatzsteuer v. 6.098.224,-- S und an Körperschaftssteuer v. 108.970,-- S bewirkt. Er habe weiters unter vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten (§ 76 EStG 1988) wissentlich Verkürzungen an Lohnsteuer für 1992 bis 10/1996 v. 6.432.646,-- S und an Dienstgeberbeitrag für denselben Zeitraum v. 1.929.794,-- S bewirkt, indem in den Jahren 1992 bis 1996 über vereinnahmte Schwarzumsätze Lohnzahlungen "schwarz" an im Unternehmen beschäftigte Personen sowie an im Unternehmen beschäftigte, jedoch nicht gemeldete Arbeitskräfte zur Auszahlung gebracht worden wären. Er habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 iHv. 1.058.730,-- S bewirkt, indem die

angeführte, auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer weder erklärt noch entrichtet worden wäre und schließlich unter vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Monate 1-9/1996 wissentlich eine Verkürzung an Umsatzsteuer iHv. 1,295.031,-- S bewirkt, indem im genannten Voranmeldungszeitraum erzielte Leistungserlöse in Millionenhöhe steuerlich nicht erfasst und über ein Schwarzgeldkonto vereinnahmt worden wären.

Aus diesem Strafurteil, mit dem ua. auch über die Verkürzung der nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben abgesprochen wurde, ergibt sich für das anhängige Haftungsberufungsverfahren bindend, dass dem Bw. hinsichtlich der Nichtentrichtung der primär von der D GmbH geschuldeten, haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern für 1992 bis 1995, Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge für 1992 bis 1995 sowie Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge für 1-10/1996 Vorsatz teils in wissentlicher Begehungsform zur Last liegt. Der Bw. hat seine Verantwortlichkeit für die dargestellten vorsätzlichen Verkürzungs-handlungen bei der Gesellschaft bereits im Abgabenfestsetzungsverfahren der Gesellschaft zugestanden und war auch im gerichtlichen Strafverfahren mit Ausnahme des Tatvorwurfs der Kapitalertragsteuerhinterziehung voll geständig.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 1992 bis 1995 und für 1-10/1996 liegt eine die Berufungsbehörde bindende gerichtliche Verurteilung des Bw. wegen Abgabenhinterziehung nicht vor. Da die vorsätzliche nicht zeitgerechte Entrichtung dieser Abgaben eine in den verwaltungsbehördlichen Zuständigkeitsbereich fallende Finanzordnungswidrigkeit darstellt, wurde gegen den Bw. wegen der aus Anlass der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung für 1992 bis 1996 auf Basis der Schwarzlohnzahlungen vorgeschriebenen Nachforderungen an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren wegen Verdachtes nach § 49 Abs. 1 lit.a FinStrG eingeleitet. Dieses Verfahren wurde nach Abschluss des gerichtlichen Strafverfahrens gem. § 124 FinStrG eingestellt. An diesen Einstellungsbescheid ist die Berufungsbehörde bei nunmehriger Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO nicht gebunden (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Sie kann daher die Malversationen des Bw. im Zusammenhang mit den in den Jahren 1992 bis 10/1996 nicht rechtzeitig entrichteten Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag im gegenständlichen Haftungsverfahren losgelöst von den für die Einstellung des Finanzstrafverfahrens genannten Entscheidungsgründen eigenständig beurteilen. Da sich die haftungsgegenständlichen Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 1992 bis 1996 ebenfalls ausschließlich aus den in diesen Jahren vorerst der Besteuerung entzogenen Schwarzlohnzahlungen ableiten, besteht nach der Gesamtheit der vorliegenden

---

Beweisergebnisse und insbesondere auf Grund der Angaben des Bw. im Prüfungsverfahren der Gesellschaft und seiner geständigen Verantwortung im Gerichtsverfahren zum Tatvorwurf der Abgabenhinterziehung wegen ausbezahlter Schwarzlöhne kein Zweifel, dass auch diese Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft vom Bw. zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen vorsätzlich nicht entrichtet wurden. Im konkreten Zusammenhang sei auch erwähnt, dass das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren des Bw. nicht mangels Schuld nachweises, sondern deshalb eingestellt wurde, weil der Strafrahmen für eine verwaltungsbehördliche Zusatzstrafe bereits wegen der über den Bw. gerichtlich verhängten Strafe ausgeschöpft gewesen wäre. Dieser Einstellungsgrund findet im § 124 FinStrG keine Deckung. Unter Annahme eines erwiesenen Tatvorwurfs hat in solchem Fall nach ho. Ansicht ein Schulterspruch ohne Straffestsetzung zu erfolgen.

Aus vorstehenden Gründen ist im vorliegenden Haftungsfall somit von schuldenhaften Pflichtverletzungen des Bw. im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung sämtlicher Haftungsschuldigkeiten und insbesondere der gegenständlich noch strittigen Lohnabgaben für 1-10/1996 auszugehen, handelt es sich doch dabei jeweils um vom Bw. während seiner Geschäftsführertätigkeit bei der D GmbH hinterzogene (Umsatzsteuern, Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge) bzw. vorsätzlich nicht entrichtete (Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) Abgaben (VwGH 26.11.1997, 95/13/0111). Auf Grund der dargestellten Verkürzungshandlungen des Bw. wurden im gesamten Haftungszeitraum vorsätzlich weder die jeweils monatlich fällig gewordenen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in der dem Gesetz entsprechenden Höhe entrichtet noch für die aus den Schwarzerlösen ausbezahlten Schwarzlöhne Lohnabgaben monatlich in der vom Gesetz geforderten Weise berechnet, einbehalten und rechtzeitig am 15. des jeweiligen Folgemonates abgeführt bzw. entrichtet. Angesichts dieser Fakten- und Beweislage erweist sich aber das vorliegende Berufungsvorbringen insgesamt als völlig haltlos. Durch die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen und im genannten Strafurteil ist erwiesen, dass bei der Gesellschaft abgesehen von den unstrittig gestellten Haftungszeiträumen 1992 bis 1995 auch im strittigen Haftungszeitraum 1-10/1996 noch Gesellschaftsmittel und zwar bis unmittelbar vor Konkursöffnung in Form von Schwarzerlösen in Millionenhöhe (S) vorhanden waren. Diese Mittel wurden laut eigenen Angaben des Bw. im Abgabenfestsetzungsverfahren der Gesellschaft und im Gerichtsverfahren fast ausschließlich für verschleierte, im Rechenwerk der Gesellschaft überhaupt nicht erfasste Lohnzahlungen verwendet, der Rest ist laut Feststellungen des Straflandesgerichtes dem Bw. bzw. S. D. als verdeckte Gewinnausschüttungen zugekommen. Als Konsequenz dieser Malversationen wurden von diesen

---

Schwarzlohnzahlungen Lohnabgaben auch nicht berechnet geschweige denn entrichtet. Den Berufungsbehauptungen einer im konkreten Haftungszeitraum erfolgten anteiligen Abgabenentrichtung bzw. einer damit nicht stattgefundenen Benachteiligung des Abgabengläubigers kann demnach nicht gefolgt werden. Ebenso erweist sich auch der Einwand, dass die Geschäftskonten der Gesellschaft bei der Raiffeisenkasse H ab September 1996 gesperrt gewesen wären, und der Bw. deshalb nur mehr mit Zustimmung dieser Bank Mittel zur Begleichung von Gesellschaftsverbindlichkeiten erhalten hätte, im Berufungsfall nicht als zielführend, da neben den (gesperrten) offiziellen Geschäftskonten erwiesenermaßen das Schwarzgeldkonto bei der Oberbank S existiert hat, auf diesem im strittigen Haftungszeitraum bis Anfang Dezember 1996 nachweislich Schwarzgelder in Millionenhöhe (S) eingegangen, die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aber nicht entrichtet worden sind.

Abgesehen davon, dass das Vorbringen von für die Abgabenentrichtung unzureichend vorhandenen Mitteln schon durch die aktenmäßig vorliegenden Beweisergebnisse und die gerichtlichen Feststellungen widerlegt ist, ist es diesbezüglich im abgeführten Berufungsverfahren auch bei bloßen Behauptungen des Bw. geblieben. Diese Behauptungen können aber die im Haftungsverfahren dem Vertreter auferlegten Nachweise nicht ersetzen. Im Haftungsverfahren hat auf Grund der bereits oben angeführten Beweislastumkehr nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Waren bei der Gesellschaft, wie im Anlassfall für den Haftungszeitraum erwiesen, noch Mittel vorhanden, reichten diese jedoch wie behauptet zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so wäre es am Vertreter gelegen gewesen, im abgeführten Verfahren das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeiten bezogen auf die Abgabenfälligkeitzeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Bw., obwohl ihm dazu mit Schriftsatz vom 12. Mai 2004 Gelegenheit gegeben wurde, nicht angetreten.

Wie sich aus dem Tatbestandsmerkmal "insoweit" im § 9 BAO ergibt, haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden der Gesellschaft, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der ihm zuzurechnenden schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang von Abgaben besteht. Hat der Geschäftsführer wie berufungsgegenständlich schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft war (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter

Pflichtverletzung des Vertreters und Abgabenuneinbringlichkeit streitet nach der Rechtsprechung somit eine allerdings widerlegbare Vermutung (VwGH 30.3.1987, 86/15/0080). Das schuldhafte Vorgehen des Bw. durch über Jahre hinweg bei der Gesellschaft vorgenommene Verschleierungshandlungen hat berufungsgegenständlich ohne Zweifel dazu geführt, dass die D GmbH, bei der die Malversationen des Bw. erst nach Konkursöffnung anlässlich einer Betriebsprüfung aufgedeckt wurden, die danach vorgeschriebenen Steuerschuldigkeiten wegen inzwischen bereits eingetretener Vermögenslosigkeit nicht mehr entrichten konnte. Nach Lage des konkreten Berufungsfalles ist daher davon auszugehen, dass es infolge der beschriebenen schuldhaften Pflichtverletzungen des Bw. zum Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin gekommen ist. Diese Annahme erweist sich im Berufungsfall insbesondere auch deshalb als gerechtfertigt, weil der Bw. im abgeführten Verfahren nicht einmal behauptet hat, dass die strittigen Haftungsschuldigkeiten auch im Falle pflichtgemäßem Verhaltens seinerseits bei der Primärschuldnerin uneinbringlich gewesen wären, geschweige denn ein solcher Nachweis für den strittigen Haftungszeitraum durch den abverlangten Liquiditäts- und Zahlungsnachweis erbracht wurde. Der Bw. haftet, da die Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO insgesamt erfüllt und auch die genannten Entlastungsbeweise nicht erbracht worden sind, somit für die ihm vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten der D GmbH zur Gänze (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189; VwGH 24.9.2002, 2002/16/0128). Eine Haftungsbeschränkung kommt aus den dargelegten Gründen anlassgegenständlich daher nicht in Betracht (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 25.1.1999, 97/17/0144; VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Abschließend bleibt noch zu berücksichtigen, dass seit Erlassung des bekämpften Haftungsbescheides einerseits Zahlungen auf Grund einer Lohnpfändung beim Bw. und andererseits vom persönlichen Steuerkonto des Bw. auf das Abgabenkonto der Gesellschaft umgebuchte Guthaben insgesamt im Ausmaß von 1.723,63 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld herangezogen worden sind. Die ältest fällige haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 1992 hat sich dadurch inzwischen auf 4.721,80 € reduziert. Die übrigen Haftungsschuldigkeiten sind gegenwärtig noch in vorgeschriebener Höhe rückständig. Da die teilweise Tilgung der Haftungsschuld anlassgegenständlich nicht auf einer Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin selbst, sondern allein auf den vorgenannten, dem Bw. zuzurechnenden Zahlungen und Guthabensumbuchungen beruht, ändert sich weder der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides noch kann diesen Schuldtilgungen im Wege teilweiser Berufungsstattgabe Rechnung getragen werden. Zahlungen des Haftungsschuldners vermindern zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändern

laut Rechtsprechung aber nichts an dem im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; VwGH 22.3.2000, 99/13/0181). Zu bezahlen hat der Bw. jedoch nur mehr 1.057.516,40 €.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung hat im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" kommt dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. zu, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Die Geltendmachung der Haftung stellt daher die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Da auf Grund des Alters des Bw., der Tatsache, dass dieser Einnahmen aus einem Beschäftigungsverhältnis erzielt und hievon Lohnpfändungen zu Gunsten der aushaftenden Haftungsschuld vorgenommen werden, und dessen künftigen Erwerbsmöglichkeiten nicht von vorne herein davon ausgegangen werden kann, dass die Haftungsschuldigkeiten auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich sind, erweist sich die Haftungsinanspruchnahme insgesamt als zweckmäßig. Indem vom Bw. auch keine Billigkeitsgründe vorgebracht wurden, die trotz Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung rechtfertigen würden, und der Abgabenausfall im Berufungsfall auf vorsätzlichem Verhalten des Bw. gründet, ist den erwähnten Zweckmäßigkeitsgründen jedenfalls Vorrang vor den berechtigten Parteiinteressen einzuräumen. Die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme erweist sich aber auch unter dem Gesichtspunkt, dass der Bw. aktenkundig vermögenslos ist, nicht als unbillig, weil die Vermögenslosigkeit des Vertreters laut Rechtsprechung nicht in erkennbarem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Aus den dargestellten Entscheidungsgründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 28. Juli 2004