

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Clemens K., geb. 17. Dezember 1967, S., 1020 Wien vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 16. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch HR Gottfreid Buchroithner, vom 17. Mai 2004, mit dem gemäß § 9 iVm § 80 BAO die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Fa. K. GmbH & Co KG im Ausmaß von € 92.703,39 (abzüglich der bereits entrichteten Quote) geltend gemacht wurde, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 15. Jänner 2003, AZ.: 12 S 12/03g, 12 S 13/03d, wurde über das Vermögen der Firma Hermann K. GesmbH und das Vermögen der Fa. Hermann K. GesmbH & Co. KG das Konkursverfahren eröffnet. Geschäftsführer der GmbH, welche Komplementär-GmbH der Fa. Hermann K. GesmbH & Co. KG war, waren Herr Dietmar K., geboren am 26. Juni 1961 und Herr Clemens K., geboren am 17. Dezember 1967.

Mit dem Schreiben vom 7. April 2003 wurde der Bw. ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die in einer Beilage angeführten Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis der Rechtfertigung seien vorzulegen. Weiters wurde der Bw. ersucht, durch geeignete Unterlagen zu belegen, falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller

Verbindlichkeiten verwendet worden sind. Er wurde anhand eines beiliegenden Fragebogens ersucht, seine derzeitigen persönlichen wirtschaftliche Verhältnisse darzulegen.

In einer Stellungnahme vom 12. Mai 2003 brachte der Dietmar K., der zweite Geschäftsführer der Primärschuldnerin, in Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vertreterhaftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma K. GmbH vor, dass seitens des Unternehmens keine Zahlungen mehr durchgeführt werden konnten, weil die Banken keine Überweisungen mehr zugelassen hätten. Insbesondere seien seit 10/2002 keine Gehälter mehr an die Dienstnehmer ausbezahlt worden. Somit hätte mangels Einbehaltung von den Dienstnehmern auch keine Lohnsteuer mehr abgeführt werden können. Es hätte keine vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten gegeben. Ein ausgefüllter Fragebogen über die derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. wurde vorgelegt.

Im Schreiben vom 12. Mai 2003 wurde von Dietmar K. in Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vertreterhaftung für die Abgabenschuldigkeiten der Firma K. GmbH & Co KG wurde vorgebracht, dass in der beigelegten Liste Forderungen für Lohnabgaben enthalten seien, welche jedoch tatsächlich an das Finanzamt bezahlt worden wären (z.B. für 2/02, 10/02). Darüber hinaus hätten im Jahr 2002 – beginnend mit 1/02 – Löhne nur mehr schleppend und nicht an alle Dienstnehmer, sowie ab September 2002 mangels Vorhandensein von liquiden Mitteln überhaupt keine Löhne mehr ausbezahlt werden können, sodass die Dienstnehmer mit ihren offenen Lohnforderungen seitens des Masseverwalters an den IESG-Fond verwiesen wurden. Trotz dieser nur teilweisen Auszahlung von Löhnen oder – wie etwa für 10/02 – überhaupt keine Lohnzahlung seien die von der Lohnverrechnung errechneten Lohnabgaben – wie etwa für 10/02 – zur Gänze an das Finanzamt abgeführt worden, was im Falle der Lohnsteuer eine Belastung für das Unternehmen darstellte, da die Lohnsteuer von den Dienstnehmern ausbezahlten Löhnen abgezogen werden hätte müssen, diese aber keine Auszahlung erhalten hätten, und somit die an das Finanzamt angeführte Lohnsteuer eben liquiditätsmäßig vom Unternehmen getragen wurde. Wie lt. Konkursantrag und Bericht des Masseverwalters ersichtlich, wäre die Hausbank ab Frühjahr 2002 zu einer Weiterfinanzierung nicht mehr bereit gewesen, und hätte auch praktisch keine Liquidität mehr freigegeben, obwohl teilweise noch Eingänge vorhanden waren, die aber auf Grund gewährter Generalzession von der Bank nicht mehr freigegeben worden wären. Um wenigstens die vorgenannten Lohnabgaben bezahlen zu können, sei vom Unternehmen laufend Anlagevermögen verkauft worden.

Der vorhandene Mittelzufluss (Leistungserlöse) sei von der Bank einbehalten worden, da diese im ersten Halbjahr die bis dahin stille Zession gegenüber den Auftraggebern offen gelegt hätte. Die vom Unternehmer unter Verwendung der Dienstnehmer noch fertig gestellten Baustellen seien aber – auf Grund üblicher längerer Prüffristen – zum Teil erst nach

Konkurseröffnung abgerechnet worden und die entsprechenden Erlöse seien vorerst dem Masseverwalter zugeflossen. Teilweise seien noch Erlöse zur Durchführung von Zug-um-Zug-Geschäften verwendet worden, um wenigstens noch dringend benötigtes Material von den Lieferanten zu erhalten. Dem Finanzamt sei jedoch Umlaufvermögen (Warenvorräte) als Sicherstellung verpfändet worden.

Ein ausgefüllter Fragebogen über die derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse wurde vorgelegt.

In einem Vorhalt vom 29. September 2003 wurde der Bw. ersucht folgende Punkte darzulegen:

Er wurde ersucht, zu den im Schreiben vom 12. Mai 2003 gemachten Stellungnahmen die entsprechenden Unterlagen und Nachweise dem Finanzamt vorzulegen, damit über eine Pflichtverletzung der Geschäftsführer abgesprochen werden könne.

Hinsichtlich der im Rückstand ausgewiesenen Lohnsteuer werde auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hingewiesen. Der Lohnsteuer komme ein Vorrang vor allen anderen Abgaben zu. Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu zahlen, dürften den Bw. auch nicht daran hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Als Beilage wurden die vor Konkurseröffnung fälligen Abgaben bekannt gegeben.

Es wurde ersucht bekannt zu geben, ob betreffend des Geschäftsführers K. Clemens Aussagen getätigt werden könnten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Bw. für Abgabenschuldigkeiten der Firma K. GmbH & Co KG im Ausmaß von 92.703,39 € als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Der Spruch des Haftungsbescheides lautete wie folgt:

"Herr K. Clemens, wohnhaft in S., 1020, wird als Haftungspflichtiger gem. § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma K. GesmbH & Co KG im Ausmaß von 92.703,39 € (abzüglich der bereits entrichteten Quote) in Anspruch genommen. Gleichzeitig wird der Haftungsschuldner aufgefordert, den Haftungsbetrag von 92.403,39 € (abzüglich entrichteter Quote) innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. "

In der Begründung wurde unter anderem auf eine Beilage verwiesen, in der jene Abgabenschuldigkeiten angeführt worden sind, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig waren und nicht entrichtet wurden.

In der gegenständlichen Berufung vom 16. Juni 2004 beantragte der Bw. die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

1. Bereits im Schreiben vom 12. Mai 2003 sei der Finanzverwaltung dargetan worden, dass die von ihr verfügte Haftung des gesetzlichen Vertreters Dietmar K. gem. § 9 Abs. 1 BAO

nicht vorliege, weil diesen keine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten treffe. Vielmehr hätte sowohl Clemens als auch Dietmar K. mit der gebotenen Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers gehandelt, wie nachstehend darzustellen sei.

2. Dem obgenannten Bescheid liege eine Liste bei, aus welcher die Zusammensetzung des Betrages von 92.703,39 € ersichtlich sei. Eine Kontrolle dieser Einzelposten ergebe, dass darin enthaltene Beträge bereits bezahlt worden und somit unzulässigerweise in dieser Liste enthalten seien. Einzelne Lohnabgaben iHv. 3.496,24 wurden angeführt.
3. Einige Monate hindurch seien die von der Lohnverrechnung ermittelten Lohndaten ordnungsgemäß in der Finanzbuchhaltung verbucht worden, obwohl letztendlich auf Grund des finanziellen Engpasses diese Löhne nicht mehr ausbezahlt hätten werden können. Auf Grund des Zuflussprinzips wären diesfalls keine Lohnabgaben mehr zu entrichten gewesen. Die Lohnabgaben seien jedoch angemeldet worden. Dies betreffe die in obiger Liste enthaltenen Abgaben für die Monate September (Fälligkeit 15.10.2002) und November 2002 (Fälligkeit 16.12.2002). Zum Nachweis liege das Kontoblatt "3620 Verbindlichkeit Löhne Gehälter" für den fraglichen Zeitraum bei. Da diese Löhne nicht ausbezahlt worden wären, hätte den Dienstnehmern auch keine Lohnsteuer abgezogen und an das Finanzamt abgeführt werden können. Der Bw. hätte die ihm zur Last gelegte schuldhafte Nichtabfuhr von Lohnsteuer nicht begangen.
4. In den nachbezeichneten Monaten hätte die Firma sowie im vorigen Punkt beschrieben, die Löhne berechnet, verbucht und beim Finanzamt angemeldet, aber nur teilweise ausbezahlt (Lehrlingsentschädigungen), dafür aber die gesamte, für alle Dienstnehmer errechnete Lohnsteuer an das Finanzamt überwiesen, obwohl sie von den Dienstnehmern mangels Lohnauszahlung nicht einbehalten werden hätte können. Dadurch hätte die Firma zu viel an das Finanzamt überwiesen, und es stelle sich die Frage nach einer Rückzahlung seitens des Finanzamtes, da andererseits der Firma dadurch ein Schaden entstanden sei. Eine Liste über die nicht ausbezahlten Löhne liege bei, daraus sei ersichtlich, dass an das Finanzamt Lohnsteuer ein Betrag von 3.399,81 € überwiesen worden wäre, obwohl mangels Lohnzahlung von den Dienstnehmern dieser Betrag nicht einbehalten hätte werden können, aber durch die Abfuhr der nicht geschuldeten Lohnsteuer der Firma ein Schaden entstanden sei. Der Bw. hätte diesfalls keine schuldhafte Nichtabfuhr von Lohnabgaben begangen, sondern sogar dem Finanzamt Beträge überwiesen, die noch gar nicht geschuldet worden wären.
5. Die obige Liste enthalte Abgabenschuldigkeiten für den Zeitraum 15.1.2002 bis 16.12.2002. Mit Bescheid vom 20. März 2002 seien Zahlungserleichterungsansuchen über den

Rückstand von 66.043,45 € bewilligt worden, welches mit Verständigung vom 9. April 2002 vom Terminverlust konsumiert worden wäre, jedoch mit Bescheid vom 29. Juli 2002 ein neuerliches Zahlungserleichterungsansuchen über 94.145,65 € bewilligt worden wäre. Die in obiger Liste angeführten Beträge wären also bis zu diesem Zeitpunkt in ordnungsgemäßer Abwicklung gewesen, da ja die Zahlungserleichterung bewilligt worden wäre. Dies betreffe z.B. auch die Lohnsteuer mit Fälligkeit 15.2.2002 im Betrage von 1.271,93 €. In der Folge sei es zu den vereinbarten Ratenzahlungen gekommen. Insofern könnte auch hier nicht von einem schuldhaften Verhalten des Bw. gesprochen werden, da ja – auch wenn ein Rückstand vorhanden war – dieser in seiner Abstattung bewilligt gewesen wäre. Die Lohnabgaben seien jeweils termingerecht beim Finanzamt angemeldet und im Rückstand enthalten gewesen, und somit ohne Ratenzahlungsbewilligung umfasst gewesen. Der Bw. hätte damit keine Pflicht verletzt, sondern sogar mit der Stellung eines Antrages auf Bewilligung von Zahlungserleichterungen dem Gesetze Genüge getan.

6. Wie bereits im Schreiben vom 12. Mai 2003 erwähnt, sei dem Geschäftsführer von der Hausbank praktisch die Verfügungsgewalt über die einlangenden Geldmittel ab der Jahresmitte 2002 dadurch entzogen worden, dass die bis dahin stille Zession der Kundenforderungen aufgemacht worden wäre, sodass die Kunden nur mehr ausschließlich auf das Bankkonto einzahlen hätten können. Die Bank hätte jedoch die einlangenden Gelder nicht mehr freigegeben. Dem Bw. treffe auch hier keine vorwerfbare Schuld, weil die grundsätzlich ins Unternehmen fließenden Gelder auf Grund bestellter Sicherheiten von der Bank einbezahlt worden wären. Er hätte insbesondere nicht das Gebot der Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzen können, da er gar keinen Zugriff auf die ins Unternehmen fließende Liquidität gehabt hätte.
7. Weiters sei zur Sicherstellung der Abgabenschuldigkeiten dem Finanzamt Umlaufvermögen der Firma verpfändet worden, wobei über das weitere Schicksal dieser Pfandsachen ohne Einflussnahmemöglichkeit des Geschäftsführers zwischen Masseverwalter und Finanzamt direkt verhandelt worden wäre. Der Geschäftsführer hätte diesfalls also nicht nur nicht eine schuldhafte Verletzung von Pflichten, sondern zum damaligen Zeitpunkt sogar eine Verbesserung der Forderungen des Finanzamtes dadurch ermöglicht, dass er für diesen Rückstand Sicherheit gewährt hätte.
8. Schließlich werde noch darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung insoferne eine Schadensminderungspflicht treffe, als sie etwaige Lohnabgaben erfolgreich als Gläubigerin im Insolvenzverfahren geltend machen konnte. Die gestellten Ansprüche wären jedenfalls um solche Beträge zu vermindern.

Der Berufung lagen die im Berufungsschriftsatz erwähnten Beilagen bei. In einem Vorhalt vom 18. Juni 2004 wurde der Bw. ersucht, Listen betreffend Lohnauszahlungen zu den jeweiligen Fälligkeitstagen und Nichtauszahlungen der Löhne zu den jeweiligen Stichtagen detailliert vorzulegen. Er wurde auch ersucht eine detaillierte Aufstellung beizubringen, wie an den entsprechenden Fälligkeitstagen die Verbindlichkeiten der Gesellschaft anteilmäßig befriedigt worden wären. Weiters wurde er darauf hingewiesen, dass die in Punkt 6 angeführte Begründung bezüglich Verfügungsgewalt der Hausbank über die einlangenden Geldmittel der Firma ab Jahresmitte 2002 gegen eine Gleichbehandlung der restlichen Gläubiger spreche. Die Schulden seien im gleichen Verhältnis zu befriedigen. Eine Pflichtverletzung liege vor, sobald die Abgabenverbindlichkeit schlechter behandelt werde als andere Schulden. Es genüge die Bevorzugung eines anderen Gläubigers z.B. der Bank auf Grund einer Zession.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2004 wurde zur detaillierten Aufstellung der Lohnzahlungen vorgebracht, dass die Geschäftsunterlagen des betreffenden Zeitraumes im Konkursverfahren dem Masseverwalter übergeben worden wären. Diese Unterlagen würden sich noch dort befinden. Diese seien jedoch zur Erstellung der gewünschten Aufstellung unbedingt notwendig. Die Rückgabe seitens des Masseverwalters sei bereits beantragt worden. Es sei jedoch mit der Herausgabe erst in den nächsten zwei Wochen zu rechnen. Es wurde daher ersucht zur Klärung dieses Punktes die Frist vorläufig bis 16. Juli 2004 zu verlängern. Gleiches wurde auch in Zusammenhang mit der anteilmäßigen Befriedigung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft vorgebracht. Zur Zahlung an die Hausbank auf Grund von Zessionen wurde vorgebracht, dass den Anspruch auf Haftung für Abgaben der Gesellschaft auf § 9 Abs. 1 BAO gestützt werde. Demnach wäre eine schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten notwendig. Eine solche Pflichtverletzung werde darin erblickt, dass einlangende Geldbeträge der Hausbank auf Grund gewährter Zessionen verblieben und somit eine Ungleichbehandlung der Gläubiger vorläge, da die Hausbank besser gestellt worden wäre. Eine Ungleichbehandlung bzw. ein Verschulden setze jedoch eine Willensbetätigung zum mindest in Form einer fahrlässigen Handlung des Geschäftsführers voraus. Dazu müsse bemerkt werden, dass die zu Grunde liegende Abtretung aller Forderungen der Gesellschaft an die Hausbank bereits vor vielen Jahren Zug um Zug mit der Kreditgewährung erfolgt sei. Die Geltendmachung der Zessionen und somit der Einbehalt von einlangenden Geldern sei jedoch seitens der Hausbank geschehen und es wäre hiezu keine Willensbetätigung der Geschäftsführer erforderlich gewesen, sondern diese sei durch Offenlegung der Zessionen von der Bank durchgeführt worden. Die Geschäftsführer hätten zu diesem Zeitpunkt keinerlei Möglichkeit gehabt, diese Geltendmachung zu verhindern, da sie von deren Willen völlig unabhängig war. Wenn aber die Geschäftsführer keine Willensbetätigungen gesetzt hätten,

hätten sie auch keine Pflichtverletzung begehen können, insbesonders nicht die Bank zu bevorzugen. Insofern könne daraus keine Haftung abgeleitet werden.

In der Stellungnahme vom 30. September 2004 legte der Bw. dar, welche Löhne ausbezahlt worden sind bzw. welche Löhne nicht ausbezahlt wurden. Detaillierte Aufstellungen wurden dem Schreiben beigelegt.

Zur anteilmäßigen Befriedigung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft wurde vorgebracht, dass diese an den entsprechenden Fälligkeitstagen nicht gefordert war, weil mit den Bescheiden vom 20. März 2002 und 29. Juli 2002 jeweils Zahlungserleichterungen bewilligt worden wären. Auf Grund dieser bewilligten Ratenzahlungen wäre aber eine anteilmäßige Befriedigung im Verhältnis zu anderen Gläubigern nicht nötig gewesen, weil eben mit dem Finanzamt eine Ratenzahlung vereinbart worden wäre.

In Zusammenhang mit der Zession zu Gunsten der Hausbank wurde das Vorbringen vom 25. Juni 2004 wiederholt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2004 wurde der gegenständlichen Berufung teilweise stattgegeben und die Abgabenschuldigkeit lt. einer Beilage mit 85.683,72 € festgesetzt. Zur Begründung wurde angeführt, dass die im Schreiben vom 1. Oktober 2004 angeführten Doppelbelastungen den Haftungsbetrag auf 85.683,72 € vermindern würden und dieser Betrag der Beilage RA zu entnehmen sei. Die an das Finanzamt abgeführten Lohnabgaben für nicht mehr ausbezahlte Löhne würden mit dem im Schreiben angeführten Betrag von 3.400,00 € berücksichtigt und zum Abzug gebracht. Der ursprünglich geltend gemachte Haftungsbetrag von 92.403,39 € werde um die aus der Beilage ersichtlichen Beträge und den Betrag von 3.400,00 € auf einen Betrag von 82.283,72 € eingeschränkt. Davon sei bereits die entrichtete Quote iHv. 4,9 % in Abzug zu bringen. Der Haftungsbetrag betrage daher 78.252,00 €. Bezüglich der in Punkt 2 und Punkt 3 des Schreibens angeführten Begründungen werde festgestellt, dass die Verfügungsgewalt der Hausbank über die einlangenden Geldmittel der Firma ab Jahresmitte 2002 gegen eine Gleichbehandlung der restlichen Gläubiger also auch des Finanzamtes spreche. Eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers liege vor, sobald die Abgabenverbindlichkeiten schlechter behandelt werden als andere Schulden. Es genüge die Bevorzugung eines anderen Gläubigers z.B. der Bank auf Grund einer Zession.

Im Vorlageantrag vom 11. November 2004 wurde angeführt, dass auf Grund der Berufungsvorentscheidung der Haftungsbetrag auf 78.252,00 € eingeschränkt worden wäre. In der Berufung sei bereits ausgeführt worden, dass eine Haftung insofern nicht vorliegen könne, als dem Bw. keine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten vorzuwerfen ist. Die Finanzbehörde begründe ihren Anspruch mit einer angeblichen Verletzung des

Gleichbehandlungsprinzipes bzw. der Bevorzugung eines anderes Gläubigers (Hausbank). Es sei richtig, dass die Hausbank im fraglichen kritischen Zeitraum Beträge einbehalten hätte, und zwar auf Grund von gewährten Zessionen. Diese Zessionen seien rechtsgeschäftlich eingeräumt worden, und zwar Zug um Zug mit gewährten Krediten, allerdings in Vorjahren und bereits lange bevor sich das Unternehmen in der Krise befunden hätte. Die Geschäftsführer hätten keinerlei Möglichkeit gehabt zu verhindern, dass die Hausbank die bis dahin als stille behandelte Zessionen offen legte, und somit die Gläubiger mit schuldbefreiender Wirkung nur mehr an die Hausbank zahlen konnten. Sogar der Masseverwalter hätte diese Zessionen anerkannt und insbesondere keine Konkursanfechtung vorgenommen. Insofern können den Geschäftsführern keine schuldhafte Verletzung der Gläubiger Gleichbehandlung vorgeworfen und somit eine Haftung gem. BAO gegen sie ausgesprochen werden.

Die Berufung wurde am 7. Dezember 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Gem. § 9 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (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 infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Gem. § 224 Abs. 1 BAO werden die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 224 Tz 8). Dem Spruch des angefochtenen Haftungsbescheides fehlt jedoch diese bestimmte Bezeichnung des Abgabenbetrages einer bestimmten Abgabe. Das Finanzamt hat lediglich einen Gesamtbetrag jener Abgabenschuldigkeiten angeführt, für die sie dem Bw. als Haftungspflichtigen heranziehen wollte. Lediglich in einer Beilage zur Begründung wurden einzelne Abgabenschuldigkeiten angeführt. Weiters ist der Spruch des Haftungsbescheides insoweit auch unbestimmt, als von einem Haftungsbetrag iHv. 92.703,39 € abzüglich der bereits entrichteten Quote die Rede ist. Die konkrete Zusammensetzung dieses Haftungsbetrages ist somit so unbestimmt, dass nicht nachvollzogen werden kann, für welchen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe die Haftung geltend gemacht wurde. Diese Konkretisierung im Spruch des Haftungsbescheides ist jedoch notwendig, da die

Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen insbesondere auch voraussetzt, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht (z.B. durch Entrichtung) erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung, vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 7 Tz 10). Wie schon erwähnt ist der Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Wenn nun der Spruch des Haftungsbescheides dermaßen unkonkret ist, dass nicht nachvollzogen werden kann, aus welchen einzelnen Abgabenschuldigkeiten sich der gesamte Haftungsbetrag zusammensetzt, ist der Haftungsbescheid mit einem Mangel behaftet, der lediglich zur Aufhebung des Bescheides führen kann. Eine Abänderung wäre nur dann möglich, wenn einzelne Abgabenschuldigkeiten im Spruch des angefochtenen Bescheides konkret angeführt wurden. Dies ist jedoch im gegenständlichen Fall unterblieben. Damit ist der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Da jedoch im Spruch des angefochtenen Bescheides keine konkreten Abgabenschuldigkeiten angeführt wurden, ist die (erstmalige) Geltendmachung der Haftung für konkrete Abgabenschuldigkeiten nicht ausgeschlossen. Jedoch wären in einem allfälligen weiteren Verfahren die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung neu zu prüfen. Überdies wurden im gegenständlichen Fall keine Feststellungen über die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der Firma Hermann K. GmbH & Co KG und die Kausalität zwischen allfälligen Pflichtverletzungen des Bw. und der Uneinbringlichkeit der Abgaben getroffen. Weiters fehlen jegliche Feststellungen darüber, wie zwischen den beiden Vertretern der GmbH & Co KG die Aufgaben verteilt waren. Damit ist offen geblieben, welchen Geschäftsführer im Innenverhältnis die Verantwortung für die Nichtabfuhr von Abgaben der Primärschuldnerin traf und welcher der Geschäftsführer allenfalls sonstige abgabenrechtliche Pflichten (Informationspflicht, Überwachungspflicht) wahrzunehmen hatte. Außerdem fehlen Angaben darüber, wie die Abgabenbehörde erster Instanz das Ermessen geübt hat.

Linz, am 4. Jänner 2006