



GZ. RV/0399-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Dr. Bernhard Hämerle, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten samt Nebengebühren in Höhe von insgesamt 20.338,09 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2001	13.140,76
Umsatzsteuer	2002	1.658,95
Lohnsteuer	2001	1.229,55
Dienstgeberbeitrag	2001	2.026,49
Zuschlag zum DB	1999	192,41
Zuschlag zum DB	2001	229,64
Körperschaftsteuer	2001	874,98
Körperschaftsteuer	2002	437,00
Kammerumlage	2001	29,21
Aussetzungszinsen	2001	58,79
Säumniszuschlag	2001	256,17

Pfändungsgebühr	2001	204,14
-----------------	------	--------

### **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**

Der Berufungswerber war seit dem 5. März 1985 Geschäftsführer der X. GmbH (vormals L. GmbH). Ab dem 14. Oktober 1987 war auch Herr R. als weiterer Geschäftsführer zur selbständigen Vertretung der Gesellschaft befugt. Am 28. Februar 2001 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der X. GmbH, welcher mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom...mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde. Nach der Auflösung der X. GmbH infolge Konkursabweisung trat die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation, in dem beide Geschäftsführer zu Liquidatoren wurden. Die Gesellschaft führte ihren Betrieb bis Ende Februar 2002 fort. Anfang März 2002 wurde die im November 2002 versteigerte Betriebsliegenschaft einschließlich des Zubehörs an die Y. GmbH als Ersteherin übergeben. Mit dem Schreiben vom 10. Juli 2002 erklärte der Berufungswerber gegenüber Herrn R. den Rücktritt als Liquidator. Am 1. August 2002 wurde seine Funktion als Liquidator aus dem Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheid vom 10. April 2002 zog das Finanzamt den Berufungswerber gemäß den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für die Steuerschulden der X. GmbH in Liqu. heran. Der Haftungsbetrag von € 21.355,80 setzt sich wie folgt zusammen: Umsatzsteuer 2002: € 1.658,95; Umsatzsteuer 2001: € 13.140,76; Lohnsteuer 2001: € 1.229,55; Dienstgeberbeitrag 2001: € 2.026,49; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001: € 229,64; Dienstgeberbeitrag 1999: € 627,50; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999: € 581,09; Körperschaftsteuer 2002: € 437; Körperschaftsteuer 2001: € 874,98; Kammerumlage 2001: € 29,21; Aussetzungszinsen 2001: € 58,79; Säumniszuschlag 2001: € 256,17; Pfändungsgebühr 2001: € 204,14; Postgebühr 2001: € 1,53.

In der fristgerechten Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber und Herr R. Geschäftsführer der X. GmbH gewesen seien. Im Jahr 2000 sei es zwischen ihnen zu einem groben Zerwürfnis gekommen, aufgrund dessen Herr R. dem Berufungswerber den Zutritt zum Geschäftslokal der Gesellschaft unter Androhung von körperlicher Gewalt "verboten" habe. Der Berufungswerber habe zwar davon Kenntnis gehabt, dass Herr R. den Betrieb nach der Konkursabweisung offenbar "im eigenen Namen" fortführte. Ab dem Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft hätten den Berufungswerber aber keine Geschäftsführerpflichten mehr getroffen. Der Berufungswerber habe seit Anfang 2001 keine Kenntnis von den Vorgängen im Betrieb gehabt. Aufgrund der Drohungen seitens des Herrn R. sei es ihm auch nicht zuzumuten gewesen, sich diesbezügliche Informationen zu verschaffen, auf die Tätigkeit des Herrn R. einzuwirken oder "den Gang der Dinge" zu kontrollieren. Da die Hausbank die Zwangsversteigerung der Betriebsliegenschaft betrieben habe, hätte die Gesellschaft nicht liquidiert werden können. Im fraglichen Zeitraum sei auch nicht der Berufungswerber, sondern Herr R. für die Abgabenentrichtung verantwortlich gewesen, weshalb nur diesem eine Pflichtverletzung vorgeworfen werden könne. Bestünde nämlich eine Geschäftsverteilung, so treffe die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit denjenigen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei. Der von den steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer sei in der Regel nicht zur Haftung heranzuziehen. Dieser hafte nur, wenn er eigene Pflichten dadurch grob vernachlässige, dass er keine Abhilfe gegen Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten Bestellten schaffe. In einem solchen Fall werde der Geschäftsführer entschuldigt, wenn ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten aus triftigen Gründen unmöglich gewesen wäre (VwGH 18. 11. 1991, 90/15/0123). Der Berufungswerber, der auf die finanziellen Angelegenheiten der Gesellschaft keinen Einfluss gehabt habe, sei seinen Obliegenheiten als Vertreter nach Möglichkeit nachgekommen, indem er am 28. Februar 2001 einen Konkursantrag gestellt habe. Im Übrigen seien die Drohungen seitens des Herrn R. als

triftiger Entschuldigungsgrund zu werten. Aus der Konkursabweisung folge zudem, dass die Mittel der Gesellschaft zur Begleichung aller Verbindlichkeiten nicht ausgereicht hätten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hafte der Vertreter in einem solchen Fall für die Abgabenschulden der Gesellschaft nur im Umfang der Kausalität zwischen der schulhaften Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht mindestens anteilig befriedigt und damit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstrecke sich die Haftung auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049). Da der X. GmbH in Liqu. im betreffenden Zeitraum praktisch keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien, hätte die Abgabenbehörde auch bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger "nicht mehr bzw. nur einen geringen Teil mehr erlangen" können. Für den Eventualfall werde beantragt, die "Forderung" entsprechend dem Verschulden zwischen den beiden Geschäftsführern aufzuteilen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2002 im Wesentlichen mit der Begründung keine Folge, dass der Berufungswerber und Herr R. zu Liquidatoren bestellt worden seien, als die X. GmbH in das Liquidationsstadium eingetreten sei. Als Liquidator treffe den Berufungswerber unter den im § 9 Abs. 1 BAO umschriebenen Voraussetzungen die Haftung für die in der Liquidationsphase fällig gewordenen Abgaben. Der Einwand, der Berufungswerber habe zwar Kenntnis von der Betriebsfortführung durch Herrn R. im Anschluss an die Konkursabweisung gehabt, sich aber keine Informationen über die Vorgänge im Betrieb verschaffen können, stelle keinen Entschuldigungsgrund dar. Vielmehr wäre der Berufungswerber für den Fall, dass er sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Vertreterpflichten behindert sah, verpflichtet gewesen, im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder diese niederzulegen. Da dies vom Berufungswerber unterlassen worden sei, habe er seine Pflichten als Geschäftsführer bzw. Liquidator schulhaft im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO verletzt. Was die fehlenden Mittel sowie die Beachtung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung anlange, so sei diesbezüglich der Berufungswerber beweispflichtig. Der bloße Hinweis auf die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Konkursöffnung (gemeint: Konkursabweisung) stelle keinen ausreichenden Nachweis hiefür dar.

Mit dem Schreiben vom 26. Juni 2002 wurde - ohne weiteres Sachvorbringen - der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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

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

Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse (§ 80 Abs. 2 BAO).

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.

Außer Streit steht zunächst, dass die haftungsgegenständlichen Steuerschulden bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind, weil diese die im November 2002 versteigerte Betriebsliegenschaft Anfang März 2002 einschließlich des Zubehörs an die Y. GmbH übergeben hat. Seither ist die Gesellschaft vermögenslos.

Unbestritten ist weiters, dass die noch haftungsgegenständlichen Abgaben und Nebengebühren (§ 7 Abs. 2 BAO) während der Zeit fällig geworden sind, als der Berufungswerber Geschäftsführer bzw. Liquidator der X. GmbH (in Liqu.) war.

Der Berufungswerber meint, dass er im Hinblick auf die Auflösung der Gesellschaft im Zeitpunkt der Rechtskraft des Beschlusses über die Konkursabweisung (§ 39 FBG) nicht mehr als Geschäftsführer verantwortlich gewesen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Berufungswerber und Herr R. mit dem Eintritt in das Liquidationsstadium infolge Auflösung der X. GmbH als bisherige Geschäftsführer zu "geborenen" Liquidatoren im Sinne des § 89 Abs. 2 GmbHG wurden, weil der Gesellschaftsvertrag keine anders lautende Bestimmung enthielt und auch kein gegenteiliger Beschluss gefasst wurde. Als Liquidator trafen den Berufungswerber bis zum Rücktritt von dieser Funktion mit der schriftlichen Erklärung vom 10. Juli 2002 die gleichen Rechte und Pflichten wie als Geschäftsführer (vgl. VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074).

Weiters stellt der Berufungswerber ein Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO mit der Behauptung in Abrede, dass er für die Abgabenentrichtung bei der X. GmbH nicht zuständig gewesen sei. Zum Beweis dafür legte er der Abgabenbehörde zweiter Instanz das an ihn gerichtete Schreiben des Herrn R. vom 19. August 1998 vor, woraus ersichtlich ist, dass die

beiden Geschäftsführer ihre ursprünglichen Aufgabenbereiche Anfang 1998 getauscht haben. Auf Grund dieser geänderten Geschäftsverteilung war der Berufungswerber ab dem Jahr 1998 für die Bereiche Einkauf, Bestellung und Werbung zuständig, während Herrn R. neben den mit dem Dienstplan zusammenhängenden Angelegenheiten die "Kassaführung, Überweisungen und Finanzen etc." oblagen.

Nun mag zwar vereinbart worden sein, dass ab dem Jahr 1998 Herr R. für die Finanzgebung der Gesellschaft zuständig war. Die Besonderheit des Berufungsfalles ist aber darin gelegen, dass sich die beiden Geschäftsführer der X. GmbH in weiterer Folge gegenseitig vorwarfen, die ihnen zugewiesenen Agenden nicht ordentlich wahrzunehmen und ihre Pflichten als Vertreter der Gesellschaft zu vernachlässigen. So hielt Herr R. dem Berufungswerber im obigen Schreiben vom 19. August 1998 vor, die ihm obliegenden Aufgaben "in den vergangenen acht Monaten" nicht ordnungsgemäß erfüllt zu haben, während sich der Berufungswerber seinerseits im Schreiben vom 20. Juli 2000 gegenüber Herrn R. beklagte, dass dieser "seit über zehn Monaten" seine "Rolle als Geschäftsführer und die damit verbundenen Aufgaben nicht mehr wahrgenommen" habe. Der Berufungswerber sei daher gezwungen gewesen, "die gesamte anfallende Arbeit" allein zu erledigen. Da dies auf Dauer nicht einsichtig sei, werde er den Aufgabenbereich des Herrn R. ab 1. August 2000 nicht mehr "kostenlos erledigen", sondern ihm die "zusätzlich geleistete Arbeit...in Rechnung stellen", falls Herr R. nicht in der Lage sein sollte, seinen Verpflichtungen nachzukommen.

Wie diese Vorwürfe zeigen, konnte für den Berufungswerber kein Zweifel darüber bestehen, dass Herr R. die ihm übertragenen Agenden schon seit Ende September 1999 nicht mehr ordentlich wahrnahm. Sah sich doch der Berufungswerber aufgrund der Inaktivität des anderen Geschäftsführers veranlasst, in dessen Geschäftsführung einzutreten, indem er zusätzlich zu seinen eigenen Obliegenheiten auch solche Aufgaben übernahm, für die laut Geschäftsverteilung nicht er, sondern Herr. R. zuständig war.

Aus den bei der Einvernahme des Herrn R. am 27. November 2003 vorgelegten Geschäftsunterlagen ergibt sich in Übereinstimmung hiezu, dass der Zahlungsverkehr der Gesellschaft im Jahr 2000 sowohl vom Berufungswerber als auch von Herrn R. abgewickelt wurde. Aus den Unterschriften auf den Buchungsbelegen lässt sich insbesondere ersehen, dass der Berufungswerber unter anderem Bareinzahlungen (Tageslosungen) auf das Bankkonto der Gesellschaft tätigte, Schecks für Löhne ausstellte, Lieferantenrechnungen beglich, Geschäftsraummieten überwies, Gemeindeabgaben entrichtete und (laut Überweisungsbeleg vom 15. Mai 2000) auch die Umsatzsteuervorauszahlung für März 2000 leistete.

Übernahm aber der Berufungswerber die finanziellen Agenden des Herrn R. zumindest teilweise, so kann er sich nicht damit rechtfertigen, hievon ausgeschlossen gewesen zu sein. Denn eine interne Geschäftsverteilung kann den mit der Besorgung der finanziellen Angelegenheiten nicht betrauten Vertreter nur so lange exkulpieren, als dieser darauf vertrauen kann, dass der mit den finanziellen Agenden betraute Vertreter die ihm übertragenen Aufgaben vereinbarungsgemäß erfüllt. Wurde aber die Ressortverteilung dadurch obsolet, dass sich die Vertretungsorgane der X. GmbH selbst nicht daran hielten, dann kann sich der Berufungswerber seiner haftungsrechtlichen Verantwortung nicht mit dem Einwand entziehen, für die Abgabenentrichtung der X. GmbH ressortmäßig unzuständig gewesen zu sein. Im Übrigen bestritt Herr R. bei seiner Einvernahme am 27. November 2003, dass die ab dem Jahr 1998 vereinbarte Geschäftsverteilung auch die Bezahlung der Steuern betroffen habe. Der Berufungswerber widersprach dieser Behauptung nicht, obwohl ihm diese Aussage mit dem Schreiben des UFS vom 28. November 2003 zur Kenntnis gebracht wurde. Bei seiner Vorsprache am 11. Dezember 2003 gab der Berufungswerber allerdings an, dass sich Herr R. seit dem im Schreiben vom 20. Juli 2000 genannten Zeitpunkt kaum mehr für den Betrieb der X. GmbH interessiert habe, sondern eine eigene Firma (Anm.: U. GmbH) gegründet und sich in erster Linie dort engagiert habe. Da Herr R. vor allem das Rechnungswesen der X. GmbH vernachlässigt habe, sei es immer wieder vorgekommen, dass fällige Zahlungen nicht geleistet wurden. Folglich habe sich der Berufungswerber um die finanziellen Angelegenheiten der X. GmbH gekümmert.

Vor dem Hintergrund dieser Fakten kann dem Berufungswerber nicht zugute gehalten werden, dass er die wahre Lage nicht kannte. Vielmehr stellt der Konkursantrag vom 28. Februar 2001 einen weiteren Beleg dafür dar, dass der Berufungswerber von den Abgabenrückständen der X. GmbH Kenntnis hatte. Führte er doch im hierüber aufgenommenen Gerichtsprotokoll unter anderem das Finanzamt als Gläubiger der Gesellschaft an. Weiters gab er zu Protokoll, dass das Finanzamt zur Hereinbringung der Steuerschulden bereits Exekution geführt habe. Auf die Geldpfändungen vom 27. Oktober 2000, 17. November 2000 und 9. Jänner 2001 wird diesbezüglich hingewiesen.

Dass dem Berufungswerber die Unregelmäßigkeiten bezüglich der Steuerentrichtung nicht verborgen geblieben sein konnten, ergibt sich schließlich auch daraus, dass er das Pfändungsprotokoll vom 25. Jänner 2001 betreffend die Pfändung eines Fahrzeuges sowie mehrerer Einrichtungsgegenstände der X. GmbH durch ein Vollstreckungsorgan des Finanzamtes eigenhändig unterfertigt hat. Durch die Anwesenheit des Berufungswerbers bei dieser Amtshandlung in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft wird auch die (in der

schriftlichen Stellungnahme des anwaltlichen Vertreters vom 16. April 2003 wiederholte) Behauptung widerlegt, der Berufungswerber habe das Geschäftslokal der X. GmbH seit dem Jahr 2000 nicht mehr betreten, weil ihm Herr R. den Zutritt verwehrt habe.

Herr R., der dies bestritt, gab dazu bei seiner Zeugeneinvernahme am 27. November 2003 an, dass der Berufungswerber auch nach der Auflösung der Gesellschaft immer wieder in den Geschäftsräumlichkeiten der X. GmbH anwesend gewesen sei, sodass er auch Einsicht in die Geschäftsunterlagen gehabt habe. Es treffe nicht zu, dass er den Betrieb der X. GmbH nach der Konkursabweisung „im eigenen Namen“ fortgeführt habe. Insbesondere diese Aussage steht im Einklang mit den obigen Ausführungen des Berufungswerbers, wonach Herr R. ab der Eröffnung eines weiteren Betriebes in erster Linie für diesen tätig gewesen sei.

Der Berufungswerber, dem die Angaben des Herrn R. mit dem bereits erwähnten Schreiben vom 28. November 2003 zur Stellungnahme vorgehalten wurden, modifizierte seine ursprüngliche Darstellung (bei seiner persönlichen Vorsprache vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz) dahingehend, dass er die Geschäftsräume wegen der Streitigkeiten mit Herrn R. *in dessen Gegenwart* nicht mehr betreten habe *wollen*. Weiters gab er an, dass er im Jahr 2001 erkrankt sei, wobei diese Erkrankung letztlich der Grund dafür gewesen sei, dass er seine Funktion als Liquidator nicht mehr wahrnehmen habe können. Zum Beweis dafür legte er eine Kopie der ärztlichen Bescheinigung des Herrn Dr. med. M. vom 6. März 2001 vor, worin bestätigt wird, dass der Berufungswerber *„in meiner Behandlung steht (stand) und vom 9. 3. 01 bis unbefristet voraussichtlich arbeitsunfähig ist“*.

Wie bereits erwähnt, konnte der Berufungswerber ab dem in seinem Schreiben an Herrn R. vom 20. Juli 2000 angeführten Zeitpunkt nicht mehr davon ausgehen, dass dieser die finanziellen, insbesondere die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der X. GmbH ordnungsgemäß erledigte. Brachte doch der Berufungswerber mit seiner Kritik an der Inaktivität des Herrn R. selbst zum Ausdruck, dass er das Vertrauen in dessen ordnungsgemäße Geschäftsführung verloren hatte. Dass er dieses Vertrauen in weiterer Folge wieder erlangt und deshalb Grund zur Annahme gehabt habe, Herr R. käme seinen Verpflichtungen als Vertreter der X. GmbH doch noch nach, behauptet selbst der Berufungswerber nicht.

Der Berufungswerber kann auch nicht für sich in Anspruch nehmen, dass ihm die Erfüllung der ihn nach Lage des Falles treffenden Pflicht, die Liquidatorentätigkeit des Herrn R. zu überwachen und gegebenenfalls in dessen Agenden einzugreifen, aus triftigen Gründen unmöglich gewesen wäre. Denn selbst wenn dem Berufungswerber eine weitere Zusammenarbeit mit Herrn R. ausgeschlossen erschien, weil er sich durch dessen Verhalten bedroht und

damit in der Ausübung seiner Vertreterpflichten behindert sah, wäre er dazu verhalten gewesen, im Rechtsweg sofort alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen, um diese Behinderung abzustellen, oder seine Funktion unverzüglich zurückzulegen. Wenn er dennoch bis zum 10. Juli 2002 als Liquidator fungierte, ohne in die pflichtwidrige Vertretertätigkeit des Herrn R. einzutreten – (zu einem solchen Eingreifen hätte sich der Berufungswerber schon im Hinblick auf das Fehlverhalten des Herrn R. in seiner vormaligen Funktion als mit der Finanzgebarung betrauter Geschäftsführer der X. GmbH veranlasst sehen müssen) - so hat der Berufungswerber auch die Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verletzt (vgl. für viele VwGH 19. 12. 2002, 99/16/0446).

Die Behauptung, der Berufungswerber sei letztlich durch Krankheit an der Erfüllung seiner Verpflichtungen als Liquidator gehindert worden, schließt ein Verschulden an der Verletzung dieser Pflichten ebenfalls nicht aus. Denn nach der auf Liquidatoren übertragbaren Rechtsprechung ist der Geschäftsführer - wie auch in anderen Fällen, in denen er nicht in der Lage ist, seine Vertretungsfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, die zu der Behinderung führen, zu beseitigen - dazu verhalten, diese Funktion zurückzulegen (vgl. VwGH 30. 1. 2003, 2000/15/0018). Wenn der Berufungswerber bei seiner Vorsprache am 11. Dezember 2003 vorbrachte, dass er seinen Rücktritt als Liquidator deshalb erst im Juli 2002 erklärt habe, weil er rechtlich unzulänglich beraten worden sei, so stellt dies keinen Rechtfertigungsgrund dafür dar, dass er seine Funktion nicht schon zu jenem Zeitpunkt niedergelegt hat, als ihm von ärztlicher Seite bescheinigt wurde, „unbefristet“ arbeitsunfähig zu sein. Dass dem Berufungswerber der Rücktritt aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, behauptete er selbst nicht. Für eine derartige Annahme bestehen auch sonst keine Anhaltspunkte. Somit besteht ein haftungsrelevantes Verschulden auch darin, dass der Berufungswerber sein Liquidatorenamt erst mehr als 16 Monate nach dem Erkennen der andauernden Dienstunfähigkeit beendete.

Das weitere Berufungsvorbringen, die X. GmbH sei im haftungsrelevanten Zeitraum praktisch mittellos gewesen, wird darauf gestützt, dass der Konkurs mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde. Dazu ist festzustellen, dass der Gerichtsbeschluss vom... gemäß § 71b Abs. 1 KO das Vorhandensein der zur Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht ausschließt (vgl. nochmals VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0074). In den diesbezüglichen Berufungsausführungen kann daher kein Nachweis dafür erblickt werden, dass die Abgaben nicht entrichtet wurden, weil die Gesellschaft keine liquiden Mittel hatte.

Gegen die behauptete Mittellosigkeit zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben spricht andererseits, dass die X. GmbH aufgrund der Betriebsfortführung bis Ende Februar 2002 auch noch im Liquidationsstadium beträchtliche Umsätze erzielte. Laut Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate Jänner bis Dezember 2001 belief sich der Gesamtumsatz in diesem Zeitraum auf zirka 4,5 Millionen Schilling. Die Umsätze in den Monaten Jänner bis Februar 2002 betrugen insgesamt rund 47.000 Euro. Der anwaltliche Vertreter des Berufungswerbers teilte dazu in der schriftlichen Stellungnahme vom 16. April 2003 mit, dass er nicht wisse, wie diese Mittel verwendet worden seien. Herr R. gab hingegen bei seiner Einvernahme am 27. November 2003 an, dass damit Wareneinkäufe getätigt, Löhne ausbezahlt, Betriebskosten und sonstige laufende Betriebsaufwendungen finanziert sowie Kreditrückzahlungen getätigt worden seien. Der Berufungswerber widersprach dieser (mit dem Schreiben vom 28. November 2003 vorgehaltenen) Aussage nicht. Damit steht aber fest, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurde, indem einige Gläubiger zur Gänze oder zumindest teilweise befriedigt wurden, während die Abgabenschulden - darunter die gesamte auf die Umsätze im Zeitraum April 2001 bis Jänner 2002 entfallende Umsatzsteuer - unberichtet blieben.

Dem Standpunkt des Berufungswerbers, er hafte nicht für sämtliche Abgabenschulden der Gesellschaft in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben bestünde, kommt ebenfalls keine Berechtigung zu. Zwar ist dem Berufungswerber einräumen, dass sich die Vertreterhaftung in jenen Fällen, in denen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden ausreichten und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt hat, nur auf jenen Betrag erstreckt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Das diesbezügliche (auf das VwGH-Erkenntnis vom 22. September 1999, 96/15/0049 gestützte) Berufungsvorbringen lässt aber außer Acht, dass 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 obliegt. 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 (vgl. zB VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145; VwGH 25. 1. 1999, 97/17/0144; VwGH 20. 4. 1999, 94/14/0147). Da ein derartiger Nachweis nicht erbracht wurde, obwohl dazu

sowohl dem Berufungswerber als auch Herrn R. mit den Schreiben des UFS vom 7. April 2003 und 19. November 2003 Gelegenheit gegeben wurde, kommt eine Beschränkung der Haftung nicht in Betracht, zumal die Behauptung, die Abgabenbehörde hätte auch bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger "nicht mehr bzw. nur einen geringen Teil mehr" erlangt, der Annahme, die Entrichtung der Abgaben zum Fälligkeitstag sei rechtswidrig und schulhaft unterblieben, von vornherein nicht entgegensteht.

Der Einwand, der Berufungswerber habe seinen Verpflichtungen als Vertreter der X. GmbH dadurch entsprochen, dass er am 28. Februar 2001 die Eröffnung des Konkurses beantragt habe, verhilft der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil bei der Inanspruchnahme als Haf-tender nach § 9 Abs. 1 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen bedeutsam ist (vgl. VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0076).

Soweit der Haftungsbescheid auch die Haftung für Lohnsteuer betrifft, sei darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 auch das allfällige Fehlen liquider Mittel des Unterlassen der Abfuhr der Lohnsteuer nicht entschuldigen hätte können (vgl. zB VwGH 29. 6. 1999, 99/14/0040).

Zum Eventualantrag, die Haftungssumme entsprechend dem Verschulden zwischen beiden Geschäftsführern aufzuteilen und damit die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers einzuschränken, ist folgendes zu sagen: Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Der nach den Grundsätzen des § 20 BAO gegebene Ermessensspielraum ist auch für die Beurteilung der Frage maßgeblich, welcher von mehreren potenziell haftungspflichtigen Vertretern des Primärschuldners (gegebenenfalls in welcher Höhe) in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 20. 9. 1996, 94/17/0122).

Zwar wäre vorliegendenfalls auch Herr R. für die Haftungsinanspruchnahme in Betracht gekommen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz übte das Finanzamt das Auswahlermessen aber nicht unsachgemäß aus, wenn es an dessen Stelle den Berufungswerber zur Haftung heranzog. Für seine Heranziehung zur Haftung spricht zunächst die bessere Einbringungsbonität. Die Haftungsschuld erscheint nämlich nur beim Berufungswerber einbringlich, zumal diese vom Finanzamt gemäß § 232 BAO in das Vermögen des

Berufungswerbers sichergestellt und sein Anspruch gemäß § 217 Abs. 2 EO auf Ausfolgung der Hyperocha im Zusammenhang mit der Versteigerung der Betriebsliegenschaft mit Bescheid vom 18. Juni 2002 insoweit gepfändet wurde. Aufgrund der Entscheidung des Executionsgerichtes laut Meistbotverteilungsbeschluss (Ausfolgungsanordnung) vom 14. August 2002 wurde der dem Finanzamt aus dieser Pfändung zustehende Betrag von der Verwahrungsabteilung des Oberlandesgerichtes Innsbruck einbehalten. Mit dem Eintritt der Vollstreckbarkeit der Haftungsschuld wird der Abgabengläubiger befriedigt.

Demgegenüber hätte die Einbringung bei Herrn R. zu einer Gefährdung und wohl auch zum Ausfall der Steuerschulden geführt, weil Herr R. zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides vollkommen einkommens- und vermögenslos war. Auf das von diesem vorgelegte Vermögensverzeichnis gemäß § 31a AbgEO vom 4. März 2002 wird hingewiesen. Die in weiterer Folge unternommenen Versuche, zumindest die persönlichen Steuerschulden des Herrn R. (wie auch den Abgabenrückstand der U. GmbH im Wege der Haftungsinanspruchnahme) bei diesem einbringlich zu machen, sind erfolglos geblieben. Die Ermittlungen in den betreffenden Vollstreckungsverfahren haben ergeben, dass Herr R. gerale Zeit Sozialhilfeempfänger war, bei seiner Lebensgefährtin wohnt(e), nach wie vor über kein pfändbares Vermögen verfügt und mittlerweile Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in einer Höhe bezieht, die das pfändungsfreie Existenzminimum nicht nennenswert übersteigt (vgl. Aktenvermerk vom 10. Dezember 2002; EV 7 vom 11. Juli 2003 und 24. Oktober 2003; Drittschuldnererklärung der A. D. vom 25. September 2003). Sind demnach die Steuerschulden der X. GmbH in Liqu. aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Herrn R. bei diesem uneinbringlich, so erscheint aus der Sicht des UFS ein Ermessensspielraum gar nicht mehr gegeben. Vielmehr sind die Abgabenschulden vom Berufungswerber einzufordern, bei dem die Uneinbringlichkeit nicht gegeben ist (vgl. zur Solidarschuld VwGH 11. 12. 1992, 91/17/0171; Stoll, BAO Kommentar, 2356; Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 7, Tz. 7).

Der Berufungswerber hat nicht vorgebracht, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (gerade) durch die Geltendmachung der Haftung in besonderer Weise beeinträchtigt würde. Die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers erscheint daher auch nicht unbillig im Sinne einer Unzumutbarkeit. Gegen eine solche Beurteilung spricht überdies, dass die nach Abzug des vom Finanzamt gepfändeten Betrages verbleibende Hyperocha in Höhe von €81.861,64 an den Berufungswerber zu Handen seines Rechtsvertreters ausgefolgt wurde (vgl. nochmals Meistbotverteilungsbeschluss des Bezirksgerichtes Innsbruck vom 14. August 2002).

Wie aus der Rückstandsaufgliederung vom 16. Jänner 2004 ersichtlich ist, wurde der Dienstgeberbeitrag 1999 (€ 627,50) zwischenzeitig mit einer sonstigen Gutschrift der Gesellschaft verrechnet und damit getilgt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1999 ist nur mehr im Betrag von € 192,41 offen. Die Haftung war daher entsprechend einzuschränken und der Bezug insoweit statzugeben.

Innsbruck, 19. Jänner 2004