



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Z  
Senat 8

GZ. RV/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MG in XY, vertreten durch die SteuerberatungsGmbH, in UV, vom 28. Mai 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 26. März 1999 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 294.034,75 € eingeschränkt.

| Zeitraum   | Abgabenart                      | Fälligkeit        | Betrag neu in € |
|------------|---------------------------------|-------------------|-----------------|
| 1997       | Lohnsteuer                      | 15. Jänner 1998   | 5.116,37        |
| 1997       | Dienstgeberbeitrag              | 15. Jänner 1998   | 33.780,80       |
| 1997       | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 15. Jänner 1998   | 3.862,49        |
| 04-12/1997 | Umsatzsteuer                    | 16. Februar 1998  | 96.660,68       |
| 04-05/1998 | Umsatzsteuer                    | 15. Juli 1998     | 9.490,20        |
| 08/1998    | Umsatzsteuer                    | 15. Oktober 1998  | 10.982,61       |
| 10/1998    | Lohnsteuer                      | 16. November 1998 | 15.909,25       |
| 10/1998    | Dienstgeberbeitrag              | 16. November 1998 | 5.675,08        |
| 10/1998    | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 16. November 1998 | 605,37          |
| 07-09/98   | Kammerumlage                    | 16. November 1998 | 103,78          |

|         |                                 |                   |            |
|---------|---------------------------------|-------------------|------------|
| 09/1998 | Umsatzsteuer                    | 16. November 1998 | 41.088,06  |
| 10/1998 | Umsatzsteuer                    | 15. Dezember 1998 | 42.950,59  |
| 11/1998 | Lohnsteuer                      | 15. Dezember 1998 | 4.265,12   |
| 11/1998 | Dienstgeberbeitrag              | 15. Dezember 1998 | 1.521,05   |
| 11/1998 | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 15. Dezember 1998 | 162,22     |
| 1998    | Stundungszinsen                 | 14. Jänner 1999   | 509,58     |
| 11/1998 | Umsatzsteuer                    | 15. Jänner 1999   | 21.351,50  |
| Gesamt  |                                 |                   | 294.034,75 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Über die am 31. Oktober 1996 mit Sitz in S, R-Str.1, gegründete B-GmbH. wurde mit Beschluss des Landesgerichtes S vom 20. Jänner 1999 Konkurs eröffnet, und dieser nach Liquidation des Massevermögens und Ausschüttung einer Konkursquote von 0,80 % am 20. November 2001 wieder aufgehoben. An den Abgaben- als Konkursgläubiger gelangten dabei am 18. Oktober 2001 und 2. November 2001 Quotenzahlungen von 37.196,47 S und 3.205,10 S zur Überweisung, die je auf die auch als Konkursforderung angemeldete Lohnsteuer 1997 verrechnet wurden. Laut Eintragungen im Firmenbuch war der 1970 geborene Berufungswerber vom 9. November 1996 bis zur Insolvenzeröffnung einziger Geschäftsführer dieser Baugesellschaft, an der er bis Dezember 1996 neben dem gleichaltrigen HD auch zu 99,8 % und danach zu 100 % beteiligt war.

Aus Anlass der Konkursöffnung nahm das Finanzamt den Berufungswerber mit Bescheid vom 26. März 1999 für folgende bei der B-GmbH. rückständigen und während seiner Geschäftsführung fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 4.530.190,50 S (329.221,78 €) gemäß §§ 9 und 80 BAO als Haftenden in Anspruch:

| Zeitraum | Abgabenart      | Fälligkeit      | Betrag in S | Betrag in € |
|----------|-----------------|-----------------|-------------|-------------|
| 1997     | Umsatzsteuer    | 15. Mai 1997    | 36.554,50   | 2.656,52    |
| 1997     | Säumniszuschlag | 15. Mai 1997    | 5.018,00    | 364,68      |
| 1997     | Lohnsteuer      | 15. Jänner 1998 | 193.622,00  | 14.071,06   |

|            |                                 |                   |                |            |
|------------|---------------------------------|-------------------|----------------|------------|
| 1997       | Dienstgeberbeitrag              | 15. Jänner 1998   | 464.834,00     | 33.780,80  |
| 1997       | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 15. Jänner 1998   | 53.149,00      | 3.862,49   |
| 04-12/1997 | Umsatzsteuer                    | 16. Februar 1998  | 1.330.080,00   | 96.660,68  |
| 04-05/1998 | Umsatzsteuer                    | 15. Juli 1998     | 130.588,00     | 9.490,20   |
| 08/1998    | Umsatzsteuer                    | 15. Oktober 1998  | 151.124,00     | 10.982,61  |
| 10-12/1998 | Körperschaftsteuer              | 16. November 1998 | 6.250,00       | 454,20     |
| 10/1998    | Lohnsteuer                      | 16. November 1998 | 253.816,00     | 18.445,53  |
| 10/1998    | Dienstgeberbeitrag              | 16. November 1998 | 90.540,00      | 6.579,80   |
| 10/1998    | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 16. November 1998 | 9.658,00       | 701,87     |
| 07-09/98   | Kammerumlage                    | 16. November 1998 | 1.428,00       | 103,78     |
| 09/1998    | Umsatzsteuer                    | 16. November 1998 | 565.384,00     | 41.088,06  |
| 10/1998    | Umsatzsteuer                    | 15. Dezember 1998 | 591.013,00     | 42.950,59  |
| 11/1998    | Lohnsteuer                      | 15. Dezember 1998 | 247.113,00     | 17.958,40  |
| 11/1998    | Dienstgeberbeitrag              | 15. Dezember 1998 | 88.127,00      | 6.404,44   |
| 11/1998    | Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 15. Dezember 1998 | 9.399,00       | 683,05     |
| 1998       | Stundungszinsen                 | 14. Jänner 1999   | 7.012,00       | 509,58     |
| 11/1998    | Umsatzsteuer                    | 15. Jänner 1999   | 293.803,00     | 21.351,50  |
| 1999       | Säumniszuschlag                 | 15. Jänner 1999   | 1.227,00       | 89,17      |
| 1999       | Säumniszuschlag                 | 15. Jänner 1999   | 451,00         | 32,77      |
| Gesamt     |                                 |                   | 4.530.190,50 S | 329.221,78 |

Bescheidbegründend führte das Finanzamt unter Hinweis auf die im Haftungsverfahren dem Vertreter obliegende Behauptungs- und Beweislast und Zitierung der Haftungsbestimmungen aus, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft zur Entrichtung von deren Abgabenschuldigkeiten aus den verwalteten finanziellen Mitteln

verpflichtet gewesen sei, er dieser Verpflichtung jedoch schuldhaft nicht nachgekommen wäre, wobei leichte Fahrlässigkeit für diese Annahme bereits genüge.

Dagegen wurde am 28. Mai 1999 unter ausdrücklicher Außerstreitstellung des Vorliegens der übrigen Haftungsvoraussetzungen (Seite 3 der Berufung) rechtzeitig berufen, weil es hinsichtlich sämtlicher Haftungsabgaben an für die Abgabeneinbringlichkeit bei der primärschuldnerischen Gesellschaft kausalen schuldhaften Pflichtverletzungen des Rechtsmittelwerbers fehle. Bei den haftungsgegenständlichen Abgabenrückständen der Gesellschaft handle es sich im Wesentlichen um zwei Gruppen, nämlich einerseits um Abgabennachforderungen, die der Primärschuldnerin aufgrund finanzstrafbehördlicher Selbstanzeige des Berufungswerbers mit nachfolgender Betriebs- und Lohnsteuerprüfung im Herbst 1998 vorgeschrieben worden (Umsatzsteuer 1997, Säumniszuschlag 1997, Umsatzsteuer 4-12/1997, Umsatzsteuer 4-5/1998, Lohnsteuer 1997, Dienstgeberbeitrag 1997 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997), und andererseits um Abgabenschuldigkeiten, die erst unmittelbar vor Konkurseröffnung laufend fällig gewesen wären (alle übrigen Haftungsabgaben).

Für die aus der Selbstanzeige resultierenden rückständigen Gesellschaftsabgaben könne der Berufungswerber schon deshalb nicht mit Recht zur Haftung herangezogen werden, weil er vom Bestand dieser Abgabenschuldigkeiten vorerst gar keine Kenntnis gehabt, es nach deren bekannt werden an zur Entrichtung ausreichenden Gesellschaftsmitteln gefehlt und er im gegebenen Zusammenhang nicht einmal Verletzungen von Vertreterpflichten zu verantworten hätte. Der Berufungswerber wäre während seines früheren Beschäftigungsverhältnisses bei der C-GmbH von einem seiner damaligen Vorgesetzten, SD, angesprochen worden, wegen schlechter wirtschaftlicher Lage dieses Unternehmens eine eigene Baufirma zu gründen, weil SD selbst nach eigenen Angaben einen solchen Schritt zum damaligen Zeitpunkt nicht tun hätte können. Unter Inaussichtstellung wesentlich verbesserter Einkommensmöglichkeiten, Anbot seiner einschlägigen Erfahrungen und Kontakte im Baugewerbe und auch der Zurverfügungstellung des Gründungskapitals wäre es SD letztlich gelungen, den Berufungswerber zur Gründung der B-GmbH. zu überreden. Bei dieser hätte der Berufungswerber alle wesentlichen Gesellschaftsfunktionen übernommen, SD wäre, da er vollstes Vertrauen des Berufungswerbers genossen hätte, handelsrechtliche Handlungsvollmacht für die Gesellschaft eingeräumt worden. Innerbetrieblich wäre der Berufungswerber für den kaufmännischen Bereich und insbesondere auch die Fakturerstellung, SD dagegen für die Auftragsbeschaffung und -bearbeitung der Gesellschaft zuständig gewesen.

Sofort bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit hätte sich der Rechtsmittelwerber verantwortungsbewusst seiner neuen Aufgabe als Geschäftsführer, insbesondere auch was die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft betroffen habe, gewidmet. Er hätte für eine geordnete Büroorganisation und den Einsatz von seiner Überzeugung nach verantwortungsvollen Mitarbeitern gesorgt und die Lohnverrechnung, laufende Buchhaltung und Erstellung der Jahres-

abschlüsse der Gesellschaft an eine Steuerberatungskanzlei ausgelagert. Die unternehmensintern aufbereiteten Belege wären zumeist vom Rechtsmittelwerber selbst zur steuerlichen Vertretung gebracht, und damit auch zu dieser laufender Kontakt gehalten worden. Nach einer anfänglichen Verlustphase hätten sich die Geschäfte der Gesellschaft aufgrund wachsender Auftragslage durchaus positiv entwickelt.

Erst Mitte des Jahres 1998 als der Berufungswerber und einige andere Mitarbeiter mit polizeilichen Einvernahmen wegen Unregelmäßigkeiten bei der Geschäftsgebarung der früheren Dienstgeberin C-GmbH und damit in Zusammenhang stehend mit merkwürdigen Fragestellungen zur Person des SD konfrontiert worden wären, wäre beim Berufungswerber erstmals der Verdacht auf mögliche Unkorrektheiten des SD auch bei der B-GmbH entstanden. Im Juli 1998 wäre er auf Unterlagen gestoßen, die entsprechende Verfehlungen von SD konkret nachvollziehbar gemacht und den Verdacht bestätigt hätten. Diese Verfehlungen, und zwar Erlösverkürzungen, unberechtigt in Anspruch genommene Vorsteuern und Schwarzlohnauszahlungen, wären dem Finanzamt S am 17. Juli 1998 mittels auch von SD unterschriebener Selbstanzeige offen gelegt, und dabei für den Zeitraum November 1996 bis einschließlich Mai 1998 Umsatzsteuer- und Lohnabgabenverkürzungen bei der Gesellschaft im Gesamtumfang von 2.147.180,87 S bzw. 1.765.832,00 S bekannt gegeben worden.

Um weitere Malversationen dieses Mitarbeiters in Hinkunft zu vermeiden, hätte der Berufungswerber über innerbetriebliche Weisungen hinaus sofort auch extern die folgerichtigen Schritte unternommen und Lieferanten informiert, dass Warenbestellungen nur mehr mit seiner ausdrücklichen Genehmigung angenommen werden dürften. Dennoch und entgegen seiner Zusicherung, das Unternehmen hinkünftig zu unterstützen, hätte SD sein unkorrektes Handeln weiter fortgesetzt und vom Berufungswerber nicht genehmigte Geschäfte abgeschlossen. Am 12. August 1998 wäre SD deshalb vorerst die Handlungsvollmacht entzogen, und als auch dies nichts nützte, am 15. Oktober 1998 seine fristlose Entlassung ausgesprochen worden. Anhand des Datums eines erst kurz vor dieser Berufungseingabe aufgefundenen Schriftstückes wäre ersichtlich, dass selbst vorangeführte Maßnahmen nicht verhindern hätten können, dass SD auch nach seiner Entlassung Firmenpapier der Primärschuldnerin bzw. deren Namen noch missbräuchlich verwendet habe.

Bei der im Gefolge der Selbstanzeige abgehaltenen Betriebsprüfung wäre festgestellt worden, dass die nicht erklärten Gesellschaftserlöse über teilweise auch auf SD persönlich lautende Bankkonten abgewickelt und sie damit dem betrieblichen Rechnungswesen entzogen worden wären. Wegen der selbst angezeigten Verfehlungen wäre es für die Gesellschaft im Zuge der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung zu Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen von rund vier Millionen Schillingen gekommen. Diese Nachforderungen hätten aus den laufenden Gesellschaftseinnahmen bezahlt werden müssen, weil die verkürzten Erlöse der Gesellschaft selbst nicht zugeflossen wären. Da die Gesellschaftseinnahmen aufgrund eines bei der

Hausbank bestandenem Zessionsrahmens nur im Umfang von ca. 75 % des Monatsumsatzes tatsächlich verfügbar gewesen wären, hätte der Berufungswerber zusätzlich Maßnahmen zur Kostenreduktion gesetzt und auch Ratenzahlungs- und Stundungsvereinbarungen mit den übrigen Gesellschaftsgläubigern getroffen, um die hohen Steuernachforderungen entrichten zu können. Dadurch, aufgrund guter Auftragslage und der vereinbarten hohen Pönalzahlungen wäre es gelungen, in den Monaten nach Selbstanzeige noch einen Teil der Abgabennachforderungen von 1.450.000,00 S zu tilgen. In der Folge wäre es wegen stockender Zahlungseingänge und bestrittener Gesellschaftsforderungen jedoch zu unvorhergesehenen Liquiditätseinbußen gekommen, die sodann die Konkursantragstellung für die Gesellschaft notwendig gemacht hätten.

An der Nichtentrichtung der übrigen, unmittelbar vor Konkurseröffnung fällig gewordenen Haftungsabgaben treffe den Rechtsmittelwerber ebenfalls kein haftungsbegründendes Verschulden, weil es ihm im konkreten Haftungszeitraum aufgrund der Zahlungen auf die aus der Selbstanzeige resultierenden Abgabennachforderungen von 1.450.000,00 S und zusätzlicher Entrichtung von dazu angelasteten Nebengebühren an weiteren liquiden Mitteln zur Begleichung der laufenden Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft gefehlt hätte. Den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern Oktober und November 1998 lägen außerdem aufgrund bestrittener Forderungen zum Teil bei der Gesellschaft gar nicht eingegangene Erlöse zugrunde. Die Haftungsinanspruchnahme für die rückständigen Lohnabgaben Oktober und November 1998 erweise auch deshalb als verfehlt, weil entsprechende Lohnzahlungen für diese Monate gar nicht mehr getätigt worden wären. Aus den angeführten Gründen werde daher ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt.

Zur Untermauerung dieses Vorbringens war der Haftungsberufung ein als Anlage 1 bis 10 bezeichnetes Beilagenkonvolut angeschlossen. Bei der Anlage 1 handelt es sich dabei um eine Kopie des Notariatsaktes, mit dem der Berufungswerber als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der B-GmbH. SD Handlungsvollmacht im Sinne der §§ 54 ff. HGB für diese Gesellschaft eingeräumt hat. Anlage 2 gibt einen Aktenvermerk des Berufungswerbers vom 12. August 1998 wieder, wonach dieser am 4. August und 5. August 1998 zehn namentlich angeführte Lieferanten der Gesellschaft telefonisch davon in Kenntnis gesetzt hätte, dass Lieferungen an die Gesellschaft (Material, Werkzeug, Reparaturen) hinkünftig nur mehr mit Lieferschein und seiner Unterschrift bzw. nach telefonischer Rücksprache mit ihm persönlich erfolgen dürften. Anlage 3 stellt die Kopie eines Schreibens der B-GmbH. an das Lagerhaus S vom 12. August 1998 mit zu Anlage 2 identem Inhalt dar. Als Anlagen 4 und 7 wurden Kopien von den Schreiben der primärschuldnerischen Gesellschaft vom 12. August 1998 bzw. 15. Oktober 1998 vorgelegt, mit denen SD die sofortige Rechtsungültigkeit der Handlungsvollmacht für die B-GmbH. bzw. die fristlose Entlassung zur Kenntnis gebracht wurde. Als Anlagen 5, 6 und 8 wurden zum Beweis dafür, dass SD auch nach aufgekündigter Handlungsvollmacht und selbst nach seiner Entlassung noch Handlungen namens der B-

GmbH. gesetzt hätte, eine nach diesen Zeitpunkten datierte, nicht von der Geschäftsführung mitgetragene Ausgangsrechnung, ein Kostenvoranschlag und ein Angebotsschreiben vorgelegt. Die als Anlage 9 und 10 angeschlossenen Unterlagen (Beilage zum Vermögensverzeichnis bei Konkurseröffnung der Gesellschaft) enthalten schließlich eine mit Jänner 1999 datierte Liste mit Namen von Dienstnehmern der B-GmbH., an die Löhne nicht mehr ausbezahlt worden wären, samt den entsprechend offen gewesenen Beträgen. Laut dieser Aufstellung, die die Monate Oktober 1998 bis Februar 1999 umfasst und insgesamt dreiundsechzig Dienstnehmer namentlich anführt, hätten in den für dieses Haftungsverfahren relevanten Monaten Oktober und November 1998 elf bzw. einundsechzig Dienstnehmer Lohnzahlungen in laut Aufstellung konkret bezifferter Höhe nicht mehr erhalten.

Obige Haftungsberufung wurde vom Finanzamt Ende des Jahres 2002 unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Zur ihrer Erledigung forderte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates außer den bezug habenden Finanzamtsakten (KÖSt-, USt- und Einbringungsakt der B-GmbH. sowie Haftungs- und Strafakt des Berufungswerbers) auch den gerichtlichen Konkursakt der Primärschuldnerin (GZ.ab/99) an. Im Zuge des Aktenstudiums waren sodann folgende Feststellungen zu treffen: Mit Selbstanzeige vom 17. Juli 1998 legte die steuerliche Vertreterin der Gesellschaft namens dieser, des Berufungswerbers und von SD dem Finanzamt unter Bezugnahme auf § 29 Finanzstrafgesetz folgende im Zeitraum November 1996 bis einschließlich Mai 1998 bei der B-GmbH. begangenen abgabenrechtlichen Verfehlungen offen:

*"1. Namens der Gesellschaft wurden Rechnungen für Leistungen ausgestellt und überwiegend vereinnahmt, welche der Buchhaltung nicht zugeführt wurden. Die entsprechenden Umsätze fehlen daher in den Umsatzsteuervoranmeldungen.*

*2. Es wurden Rechnungen an erdachte Adressaten erstellt, für die jedoch keine Lieferung oder Leistung erfolgte. Diese Rechnungen wurden nicht verschickt, sondern nur den Belegen für die Buchhaltung zugefügt und gingen daher fälschlicherweise in die Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Zum Teil wurden sie aus den unter Punkt 1.) beschriebenen Einnahmen beglichen.*

*3. Im Kassabuch wurden selbst erstellte Eingangsrechnungen, von denen der angebliche Lieferant nichts wusste, eingetragen, und auch die Vorsteuer davon in Anspruch genommen.*

*4. Es wurden Eingangsrechnungen, die auch bezahlt wurden, nicht der Buchhaltung zugeführt.*

*5. Es wurden Lohnzahlungen an Beschäftigte geleistet, für die die Lohnsteuer nicht einbehalten und auch der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht abgeführt oder gemeldet wurden. Solche Beträge (Löhne, Einmalprämien, Trennungsgelder, Diäten, Kilometergelder) wurden sowohl an Mitarbeiter zusätzlich zu den ordnungsgemäß abgerechneten Bezügen bezahlt als auch an Personen, die sonst keine Bezüge von der Firma erhielten (Personen ohne ständiges Beschäftigungsverhältnis). In der Lohnverrechnung wurden jedoch*

*teilweise Beträge erfasst, die nicht ausbezahlt wurden, und zur Bedeckung der nicht deklarierten Zahlungen dienten."*

Nach weiterem Inhalt dieser Selbstanzeige hätten die vorstehenden Verfehlungen der Berufungswerber und SD zu verantworten. Für den inkriminierten Zeitraum ergäben sich aus Punkt 1 bis 4 der Anzeige Umsatzsteuerverkürzungen in Gesamthöhe von 2.147.180,87 S und aus Punkt 5 der Anzeige Verkürzungen an Lohnsteuer iHv. 1.247.849,00 S, an Dienstgeberbeiträgen iHv. 464.834,00 S und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag iHv. 53.149,00 S.

Bei der bei der Gesellschaft im Herbst 1998 aufgrund dieser Selbstanzeige durchgeführten Betriebsprüfung kam es im Wesentlichen unter Zugrundelegung der als verkürzt offen gelegten Bemessungsgrundlagen zu Erlöszurechnungen für 1996 von 347.667,43 S, für 4-12/97 von 5.228.395,89 S und für 1-3/98 von 752.067,72 S bzw. für 4-5/98 zu einer Erlösminderung von 9.786,74 S (Tz 17 des Prüfungsberichtes vom 15. September 1998). Für die aufgrund selbst erstellter Eingangsrechnungen ungerechtfertigt geltend gemachten Vorsteuern erfolgten Kürzungen für 1996 iHv. 53.470,00 S, für 1-3/97 iHv. 243.978,80 S, für 4-12/97 iHv. 304.353,40 S, für 1-3/98 iHv. 34.624,00 S und für 4-5/98 iHv. 132.608,00 S (Tz 18 des Prüfungsberichtes). Wegen dieser Erlöszurechnungen, Vorsteuerkürzungen und Anerkennung zusätzlicher, bisher nicht geltend gemachter Vorsteuern (Tz 19 des Prüfungsberichtes) wurden der Gesellschaft einerseits mit Festsetzungsbescheiden vom 7. Oktober 1998 Nachforderungen an Umsatzsteuer für 4-12/97 iHv. 1.330.080,00 S mit Fälligkeit 16. Februar 1998, an Umsatzsteuer für 1-3/98 iHv. 184.147,00 S mit Fälligkeit 15. Mai 1998 und an Umsatzsteuer für 4-5/98 iHv. 130.588,00 S mit Fälligkeit 15. Juli 1998 und andererseits mit Wiederaufnahmebescheiden vom 11. November 1998 auch Umsatzsteuernachforderungen für die bereits veranlagt gewesenen Rumpfwirtschaftsjahre 1996 (1. November 1996 bis 31. Dezember 1996) iHv. 122.310,00 S mit Fälligkeit 17. Februar 1997 und 1997 (1. Jänner 1997 bis 31. März 1997) iHv. 243.783,00 S mit Fälligkeit 15. Mai 1997 vorgeschrieben.

Aus Anlass der weiters abgehaltenen Lohnsteuerprüfung erfolgten laut Prüfungsbericht vom 2. September 1998 Zurechnungen zu den von der Gesellschaft bisher erklärten Lohnabgabenbemessungsgrundlagen exakt im Ausmaß der selbst angezeigten Schwarzlohnzahlungen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. September 1998 kam es für die Gesellschaft deshalb für den Zeitraum 1996 und 1997 zu jeweils bereits am 15. Jänner 1998 fällig gewesenen Nachforderungen an Lohnsteuer für 1997 von 1.247.849,00 S, an Dienstgeberbeiträgen für 1997 von 464.834,00 S und an Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für 1997 von 53.149,00 S. Im konkreten Lohnsteuerprüfungsbericht ist auch vermerkt, dass bei der Gesellschaft im Prüfungszeitraum achtzig Dienstnehmer (5 Angestellte und 75 Arbeiter) beschäftigt gewesen wären. Dieselbe Beschäftigtenzahl findet sich auch im

anlässlich der Konkurseröffnung über den Zeitraum Juni 1998 bis Jänner 1999 erstellten Lohnsteuerprüfungsbericht vom 23. Februar 1999.

Gleichzeitig mit der Selbstanzeige wurde für die Entrichtung der daraus erwarteten Umsatzsteuer- und Lohnabgabenvorschreibungen (3.911.747,00 S) auch um Bewilligung von Ratenzahlungen ersucht, weil aufgrund der im Anzeigeschriftsatz beschriebenen Vorgänge keine entsprechenden Rücklagen gebildet werden hätten können. Diesem Ansuchen gab das Finanzamt nach vorerst abweisender Erledigung im Berufungsweg teilweise statt und gewährte damit für 20. November 1998 eine Teilzahlung iHv. 400.000,00 S, für Dezember 1998, Jänner und Februar 1999 je eine Rate iHv. 200.000,00 S und für 20. März 1999 eine Abschlusszahlung iHv. 1.398.023,00 S. Im Zusammenhang mit dieser Zahlungserleichterung finden sich am Abgabenkonto der Primärschuldnerin folgende nach Selbstanzeige tatsächlich eingegangenen Pauschalzahlungen: 400.000,00 S am 21. Juli 1998, je 250.000,00 S am 6. und 25. August 1998, 150.000,00 S am 23. September 1998 und je 200.000,00 S am 23. Oktober 1998 bzw. 2. Dezember 1998 (gesamt 1.450.000,00 S). Diese Zahlungen waren zwecks Erlangung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige jeweils mit Verrechnungsweisungen auf die aus der Selbstanzeige resultierenden Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen versehen und wurden aktenkundig auch widmungsgemäß verrechnet.

Dadurch und weiters aufgrund sonstiger Abgabengutschriften kam es für die nachgeforderte Umsatzsteuer 1996 (122.310,00 S) und Umsatzsteuer 1-3/98 (184.147,00 S) zur gänzlichen und für die nachgeforderte Lohnsteuer 1997 und die Umsatzsteuer für das Rumpfwirtschaftsjahr 1997 zur teilweisen Tilgung. Im angefochtenen Haftungsbescheid sind im Hinblick auf die aus der Selbstanzeige resultierenden Abgabennachforderungen daher die Umsatzsteuer 1996 und die Umsatzsteuer 1-3/98 überhaupt nicht, die Lohnsteuer 1997 und Umsatzsteuer des Rumpfwirtschaftsjahres 1997 je nur in reduzierter Höhe von 193.622,00 S bzw. 36.554,50 S und der Säumniszuschlag 1997, Dienstgeberbeitrag 1997, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997, die Umsatzsteuer 4-12/97 und Umsatzsteuer 4-5/98 je in voller Vorschreibungshöhe enthalten.

Für die bei der Gesellschaft infolge Selbstanzeige zur Nachforderung gekommenen, wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung aber nicht unter die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gefallen verkürzten Umsatz- und Lohnsteuern sowie Dienstgeberbeiträge erstattete das Finanzamt am 3. September 1999 beim Landesgericht S Strafanzeige gegen den Berufungswerber und gegen SD wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Umsatzsteuer 1996 iHv. 122.310,00 S und Umsatzsteuer 1997 iHv. 243.783,00 S), § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Umsatzsteuervorauszahlungen für 4-12/97 iHv. 1.330.080,00 S und für 4-5/98 iHv. 130.588,00 S) und § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG (vorsätzliche Verkürzungen an Lohnsteuer 1/96-12/97 iHv. 181.946,00 S und von Dienstgeberbeiträgen für denselben Zeitraum iHv. 464.834,00 S). In dieser Gerichtsanzeige wurde unter anderem auch

festgehalten, dass die Schwarzerlöse aus den bei der B-GmbH. buchhalterisch nicht erfassten Ausgangsrechnungen auf zwei Schwarzgeldkonten einerseits bei der M-Bank lautend auf SD und andererseits bei der N-Bank lautend auf den Berufungswerber geflossen wären und der Zahlung der Schwarzlöhne gedient hätten. Auch die Mittel aus den selbst erstellten und als bezahlt gebuchten Eingangsrechnungen wären für diesen Zweck verwendet worden. Bei der B-GmbH. hätte es sich im Übrigen um die Nachfolgefirma der C-GmbH gehandelt, weil beide Gesellschaften denselben Unternehmenssitz und -gegenstand gehabt hätten, die B-GmbH. auch den Großteil der Dienstnehmer der C-GmbH übernommen, und somit im Wesentlichen nur ein Wechsel in der Geschäftsführung stattgefunden hätte. Außerdem wäre es auch schon bei der C-GmbH zu denselben abgabenrechtlichen Verfehlungen wie für die B-GmbH angezeigt gekommen.

Aufgrund dieser Anzeige wurden der Berufungswerber und SD mit Urteil vom 14. Februar 2001 (Vr/99) als geschäftsführender Gesellschafter bzw. als faktischer Geschäftsführer der B-GmbH. je der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (zu 1.) und § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG (zu 2.) schuldig erkannt. Sie hätten als Beteiligte vorsätzlich

1. im Jahr 1998 unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Gesamthöhe von 366.093,00 S bewirkt, indem sie Erlöse iHv. 347.667,00 S nicht erklärt und Vorsteuern iHv. 297.449,00 S zu Unrecht geltend gemacht hätten, wodurch die genannten bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben in angeführter Höhe zu niedrig festgesetzt worden wären, und

2. in den Jahren 1996 bis 1998 unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz 1988 entsprechenden Lohnkonten für den Zeitraum 1/96 bis 12/97 eine Verkürzung an Lohnsteuer iHv. 181.946,00 S sowie an Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond iHv. 464.834,00 S bewirkt, indem Löhne, Diäten, Trennungs- sowie Kilometergelder und Einmalprämien, "schwarz" abgerechnet worden wären, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Zum weiteren Anklagepunkt, der Berufungswerber und SD hätten als Wahrnehmende der steuerlichen Interessen der B-GmbH. und Beteiligte vorsätzlich in den Jahren 1997 und 1998 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für den Zeitraum 4-12/97 und 4-5/98 eine Verkürzung an Umsatzsteuer iHv. 1.460.678,00 S bewirkt, indem erzielte Erlöse in Millionenhöhe keinen Eingang in die mittels Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Einzahlungsbelegen erklärten Zahllasten gefunden hätten sowie Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht und Vorauszahlungen in zu geringer Höhe entrichtet worden wären, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, wurde laut Urteilstenor (Punkt II des Strafurteils) nur SD schuldig erkannt. Der Berufungswerber wurde vom Tatvorwurf des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

Nach den Urteilsgründen sah es das Strafgericht insbesondere auch wegen geständiger

Verantwortung beider Angeklagten als erwiesen an, dass der Berufungswerber und SD in gegenseitigem Einverständnis für Lohnauszahlungen nachweislich fingierte Eingangrechnungen erstellt hätten, um diese Vorsteuer im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen steuermindernd geltend machen zu können. Die dadurch bewirkten Umsatzsteuerverkürzungen ebenso wie die infolge von Schwarzlohnzahlungen bewirkten Verkürzungen an Lohnsteuer und an Dienstgeberbeiträgen wären in beiderseitigem Wissen und von beiden Angeklagten absichtlich herbeigeführt worden. Zum Freispruch des Berufungswerbers wurde urteilsbegründend festgestellt, dass es dem bereits jahrelang in der Baubranche tätig gewesen und wegen § 159 StGB bereits vorbestraften SD infolge Unerfahrenheit des Berufungswerbers und eingeräumter Handlungsvollmacht möglich gewesen wäre, neben der Firma, allerdings namens der B-GmbH., Aufträge "schwarz" zu übernehmen, auszuführen und die entsprechenden Erlöse sodann selbst zu vereinnahmen. Von diesen Schwarzgeschäften und den dadurch bewirkten Umsatzsteuerhinterziehungen hätte der Berufungswerber laut Entscheidungsgründen nichts gewusst.

Das Strafurteil vom 14. Februar 2001 blieb insgesamt unangefochten und erwuchs noch am selben Tag in Rechtskraft.

Für den aufgrund Selbstanzeige ebenfalls zur Nachforderung gekommenen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997 iHv. 53.149,00 S leitete das Finanzamt am 3. September 1999 infolge Gerichtsunzuständigkeit ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren gegen den Berufungswerber und gegen SD wegen Verdachtes vorsätzlicher Nichtentrichtung dieser Lohnabgabe spätestens bis am fünften Tag nach Fälligkeit (§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) ein. Im Verlauf dieses Strafverfahrens gab der Berufungswerber am 7. Oktober 1999 eine schriftliche Stellungnahme ab, die deckungsgleich zum gegenständlichen Haftungsberufungsvorbringen und auch mit denselben Beilagen versehen war. Am 14. Mai 2002 stellte die Finanzstrafbehörde erster Instanz dieses Finanzstrafverfahren für den Berufungswerber nach § 124 Abs. 1 FinStrG ein, weil aufgrund der Rechtfertigung vom 7. Oktober 1999 eine Täterschaft des Berufungswerbers nicht erweislich wäre.

Im Zuge der Haftungsberufungserledigung stellte die Referentin auch Erhebungen zum Werdegang von SD an und dabei fest, dass sich dieser nach vorerst unselbständiger Beschäftigung als gelernter Maurer und Partieführer im Jahr 1987 unter der Einzelfirma D selbständig gemacht hat. Ende 1990 gründete er die D-GmbH. am Standort S, R-Str.1, über die im Juli 1992 das Konkursverfahren eröffnet wurde. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführung bei dieser Gesellschaft wurde SD im April 1996 wegen Vergehen der fahrlässigen Krida und der Gläubigerbegünstigung nach §§ 159 Abs. 1 Z 2 und 158 Abs. 1 StGB gerichtlich verurteilt. Ab August 1992 war er Angestellter bei der von den Ehegatten C als Nachfolgefirma der D-GmbH. mit selben Firmensitz gegründeten C-GmbH, bei der er neben dem handelsrechtlichen Geschäftsführer OC als faktischer Geschäftsführer fungierte. Diese Gesellschaft, bei der von Juni bis September 1996 auch der Berufungswerber

beschäftigt war, wurde im Dezember 1996 wegen Insolvenz ebenfalls aufgelöst. Im Zusammenhang mit der faktischen Geschäftsführung bei der C-GmbH wurde SD im November 2001 ebenfalls gerichtlich aufgrund von Umsatzsteuer- und Lohnabgabenhinterziehungen in den Jahren 1992 bis 1996 wegen Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und lit. b FinStrG verurteilt.

Zu den nicht mit der Selbstanzeige in Zusammenhang stehenden Haftungsabgaben ergibt sich anhand der Aktenlage Folgendes:

Die Körperschaftsteuervorauszahlung für das vierte Quartal 1998 iHv. 6.250,00 S wurde am Abgabenkonto der Gesellschaft am 20. Oktober 1998 mit Fälligkeit 16. November 1998 eingewiesen und in der Folge nicht entrichtet.

Mit Bescheiden vom 9. Dezember 1998 bzw. 9. Februar 1999 wurden der Primärschuldnerin Stundungszinsen 1998 iHv. 7.012,00 S mit Fälligkeit 14. Jänner 1999 bzw. Säumniszuschläge 1999 iHv. 1.227,00 S und 451,00 S je mit Fälligkeit 15. Jänner 1999 vorgeschrieben. Diese Nebengebühren waren bei Haftungsinsinanspruchnahme des Berufungswerbers ebenfalls in voller Vorschreibungshöhe rückständig.

Die Beträge der Umsatzsteuern 8/98 (351.124,00 S), 9/98 (565.384,00 S), 10/98 (591.013,00 S) und 11/98 (293.803,00 S), der Lohnabgaben 10/98 (Lohnsteuer: 253.816,00 S; Dienstgeberbeitrag: 90.540,00 S; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 9.658,00 S); der Lohnabgaben 11/98 (Lohnsteuer: 247.113,00 S; Dienstgeberbeitrag: 88.127,00 S; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 9.399,00 S) und der Kammerumlage 7-9/98 (1.428,00 S) wurden mittels Umsatzsteuervoranmeldungen selbst bekannt gegeben. Diese Selbstbemessungsabgaben waren am 15. Oktober 1998 (Umsatzsteuer 8/98), 16. November 1998 (Umsatzsteuer 9/98, Lohnabgaben 10/98 und Kammerumlage 7-9/98), 15. Dezember 1998 (Umsatzsteuer 10/98 und Lohnabgaben 11/98) bzw. 15. Jänner 1999 (Umsatzsteuer 11/98) fällig und wurden bis zur Haftungsbescheiderlassung mit Ausnahme der Umsatzsteuer 8/98, die zu diesem Zeitpunkt nur mehr in verminderter Höhe von 151.124,00 S aushaftete, nicht entrichtet.

Für die am 16. November 1998 bzw. 15. Dezember 1998 fällig gewesenen Selbstbemessungsabgaben wurden aktenkundig rechtzeitige Stundungsansuchen, und zwar im ersten Fall bis 21. November 1998 und im zweiten Fall bis 31. Dezember 1998, gestellt, die jeweils mit momentanen Liquiditätsengpässen der Gesellschaft begründet wurden. Diese Zahlungserleichterungsansuchen wurden abgewiesen, aufgrund ihrer Rechtzeitigkeit wurde dabei jedoch zur Entrichtung der im November fällig gewesenen Selbstbemessungsabgaben eine Nachfrist bis 31. Dezember 1998 und der im Dezember 1998 fällig gewesenen Selbstbemessungsabgaben eine solche bis 21. Jänner 1999 eingeräumt. Sämtliche antragsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurden von der Gesellschaft in der Folge nicht mehr entrichtet.

Die Veranlagung der primärschuldnerischen Gesellschaft erfolgte antragsgemäß nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr für 1. April bis 31. März. Die Gesellschaftsumsätze beliefen sich

in den Wirtschaftsjahren 1996/97 auf rund 4.546.000,00 S, 1997/98 auf rund 34.961.000,00 S und 1998/99 auf rund 28.000.000,00 S. Mit den bis einschließlich November 1998 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen erklärte die Gesellschaft für die haftungsgegenständlichen Monate August 1998 Umsätze von 2.302.694,27 S, für September 1998 von 3.553.225,14 S, für Oktober 1998 von 3.982.341,92 S und für November 1998 von 2.794.839,08 S. Für Dezember 1998 und Jänner 1999 wurden die Umsatzsteuern anlässlich der Voranmeldungsprüfung bei Konkurseröffnung festgesetzt und dabei Umsätze von 836.608,21 S und 6.837,60 S festgestellt. Da die Gesellschaft für den Veranlagungszeitraum 1999 keine Erklärungen mehr einreichte, wurden unter anderem auch die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für diesen Zeitraum geschätzt. Mit Bescheid vom 6. August 2002 wurde dabei eine Jahresumsatzsteuerschuld 1999 in Höhe des Vorsolls der Voranmeldungszeiträume 4/98 bis 3/99 von 325.028,60 € festgesetzt. Dieser Umsatzsteuerbescheid 1999 blieb unangefochten.

Die Gesellschaft war aktenkundig während des gesamten Tätigkeitszeitraumes steuerlich vertreten. Sämtliche aus Anlass ihrer steuerlichen Ersterfassung beim Finanzamt eingegangenen Anzeigen und Anträge und auch die von der steuerlichen Vertreterin erstellten Jahressteuererklärungen weisen die Unterschrift des Berufungswerbers auf. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden teils vom Berufungswerber und teils von der steuerlichen Vertretung unterfertigt.

Anlässlich der UVA-Prüfung im Februar 1999 wurden vom Prüfer auch Kopien vom Kassabuch der Gesellschaft und von Kontoauszügen des bei der R-Bank geführten Kontokorrentkreditkontos Nummer 1000 bzw. des Subkontos 1001 erstellt und im Veranlagungsakt abgelegt. Anhand dieser Kassabuchauszüge ergibt sich für die Monate Oktober 1998 bis Jänner 1999 folgender Mittelbestand bzw. Mittelzu- und -abgang bei der Gesellschaft:

|                  | <b>Oktober 1998</b> | <b>November 1998</b> | <b>Dezember 1998</b> | <b>Jänner 1999</b> |
|------------------|---------------------|----------------------|----------------------|--------------------|
| Anfangsbestand   | 221.852,43 S        | 4.982,06 S           | 100.764,65 S         | 31.603,26 S        |
| Zahlungseingänge | 996.612,00 S        | 466.800,00 S         | 645.973,83 S         | 90.000,00 S        |
| Zahlungsausgänge | 1.213.482,37 S      | 371.017,41 S         | 715.135,22 S         | 121.603,26 S       |
| Endbestand       | 4.982,06 S          | 100.764,65 S         | 31.603,26 S          | 0,00 S             |

Laut Kassabucheinträgen wurden aus diesen Mitteln im Wesentlichen Treibstoffe, Telefonrechnungen, Büroartikel, Strafmandate, Porti, Postgebühren, die monatlichen Geschäftsführerhonorare, Diäten und Reisekosten des Berufungswerbers, Provisionen, Prämien und A - conto – Beträge an einzelne namentlich angeführte Personen sowie Löhne und Trennungsgelder bezahlt. In den Kassabuchauszügen Oktober, November und Dezember 1998 scheinen Auszahlungen von Löhnen und Trennungsgeldern für den "Lohnzahlungszeitraum

Oktober 1998“ iHv. 234.212,00 S bzw. 211.012,00 S und den "Lohnzahlungszeitraum November 1998“ iHv. 89.696,00 S bzw. iHv. 44.235,00 S auf. Weiters ergibt sich daraus, dass der Berufungswerber im Zeitraum Oktober bis Dezember 1998 für die Abrechnungszeiträume September bis Dezember 1998 Geschäftsführerhonorare von gesamt 125.000,00 S, Reisekosten von gesamt 134.803,50 S und Diäten von gesamt 21.990,00 S erhalten hat. Im Jänner 1999 erfolgte an ihn ebenfalls noch eine Zahlung ohne Widmung iHv. 30.686,26 S. Anhand der nicht lückenlos vorliegenden Auszüge zum Kreditkonto 1000 sind für den Zeitraum 9. Oktober 1998 bis 19. Jänner 1999 jedenfalls noch Gutschriften in Gesamthöhe von 1.483.814,00 S feststellbar. Als Lastschriften scheinen unter anderem regelmäßige Abbuchungen mit Widmung "Telefonmiete“(rund 4.200,00 S) und "LKW-Leasing“ (4.470,00 S) auf. Das Subkonto 1001 war am 29. Oktober 1998 mit 70.708,00 S und per 31. Dezember 1998 mit 608,00 S im Haben. Zu den anhand der Gesellschaftsbilanz 1997/98 ersichtlichen weiteren Subkonten zum Kreditkonto 1000 (1002, 1003, 1004 und 1005) und zu den ebenfalls aktienkundigen Konten bei der V-Bank und der U-Bank liegen entsprechende Auszüge nicht vor.

Bei Einsichtnahme in den Konkursakt der Primärschuldnerin war festzustellen, dass insgesamt dreiundneunzig Gläubiger Konkursforderungen angemeldet haben. Davon betrafen dreiundsechzig Forderungsanmeldungen Dienstnehmer bzw. rückständige Löhne und Gehälter für die Monate Oktober 1998 bis Jänner 1999. Elf Dienstnehmer machten dabei offene Lohnzahlungen für Oktober 1998 und einundsechzig Dienstnehmer solche für November 1998 geltend. Sämtliche angemeldeten Dienstnehmerforderungen blieben unbestritten und wurden quotenmäßig befriedigt. Bei den weiteren Forderungsanmeldungen handelte es sich im Wesentlichen um rückständige öffentliche Abgaben und Beiträge, Bankverbindlichkeiten gegenüber der R-Bank iHv. 3.910.962,00 S, offene Rechnungen für Steuerberatung, Warenlieferungen, Werkleistungen und Personalgestellung an die Gesellschaft bzw. Beherbergung von deren Dienstnehmern, nicht bezahlte Telefongebühren iHv. 8.625,66 S und offene Tankrechnungen bzw. sonstige Kfz - Kosten in Gesamthöhe von rund 106.000,00 S. Zur Forderungsanmeldung der R-Bank wurde im Anmelungsverzeichnis vermerkt, dass diese aufgrund bestehender Aus- und Absonderungsrechte gedeckt wäre. Laut Gesellschaftsbilanz zum 31. März 1998 hatte die Primärschuldnerin im Wirtschaftsjahr 1997/98 Aufwendungen für Sach- und Kfz - Versicherungen iHv. 485.855,00 S, Miete und Pacht iHv. 201.000,00 S, Leasing iHv. 158.490,00 S, Strom iHv. 10.927,00 S, Kfz – Kosten iHv. 807.604,00 S, Geschäftsführerentgelt iHv. 250.000,00 S, Telefon iHv. 147.552,00 S und Telefonmiete iHv. 10.809,00 S. Bis auf die bereits oben erwähnten Forderungsanmeldungen wegen rückständiger Telefongebühren und Kfz – Kosten finden sich im Konkursakt bzw. im Anmelungsverzeichnis keine weiteren Forderungsanmeldungen, die mit den vorstehenden laufenden Aufwendungen der Gesellschaft in Zusammenhang gebracht werden könnten.

Der Masseverwalter stellte in seinem Bericht vom 22. März 1999 fest, dass das gemeinschuldnerische Unternehmen durchgehend hohe Umsätze erzielt, bis Dezember 1998 auch eine gute Auftrags- und Ertragslage bestanden hätte, und aufgrund bis zuletzt ausgeübter Geschäftstätigkeit auch die Bestandsverträge betreffend Anmietung der Geschäftsräumlichkeiten und Pacht eines Lagerplatzes aufrecht gewesen wären. Weiters hielt er fest, dass mit Ausnahme der Hafrücklässe sämtliche übrigen im Konkursöffnungszeitpunkt fällig gewesenen Gesellschaftsforderungen iHv. 2.108.549,60 S aufgrund bereits am 20. Mai 1997 und 2. Oktober 1997 mit der R-Bank abgeschlossenen Globalzessionsverträgen anfechtungsfest abgetreten gewesen wären. Diese Feststellung deckt sich mit dem aktenmäßig dokumentierten entsprechenden Vorbringen des Berufungswerbers anlässlich dessen Finanzamtsvorsprache am 23. Juli 1998.

Mit Schreiben vom 12. April 2005 teilte die Referentin dem Berufungswerber zur gegenständlichen Haftungsangelegenheit mit, dass sich der vorgeschriebene Haftungsbetrag inzwischen um 12.552,03 € auf 316.669,75 € reduziert hätte. Durch Verrechnung mit der Konkursquote und mit diversen sonstigen Abgabengutschriften wären die Umsatzsteuer 1997, der Säumniszuschlag 1997, die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/98 und die beiden Säumniszuschläge 1999 zur Gänze bzw. die Lohnsteuer 1997, die noch mit 5.116,37 € aushafte, teilweise getilgt worden. Soweit Haftungsabgaben noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gewesen wären, werde dies im Zuge der Berufungsentscheidung jedenfalls berücksichtigt werden. Alle übrigen Haftungsabgaben wären allerdings noch mit den im Haftungsbescheid ausgewiesenen Beträgen rückständig.

Zum Rechtsmittelvorbringen selbst wurde nochmals auf die im Haftungsverfahren für das Verschulden geltende Beweislastumkehr hingewiesen und dazu angemerkt, dass das bisherige Vorbringen und die dazu vorgelegten Beweismittel für eine dem Berufungsbegehren Rechnung tragende Entscheidung nicht ausreichten.

Hinsichtlich jener Haftungsabgaben, die Gegenstand des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens gegen den Berufungswerber gewesen, vom Schuldspruch umfasst und noch rückständig wären (Lohnsteuer 1997, Dienstgeberbeitrag 1997), müsse aufgrund rechtskräftiger Verurteilung des Berufungswerbers nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG (Hinterziehung von Lohnsteuer 1997 und Dienstgeberbeiträgen 1997 infolge getätigter Schwarzlohnzahlungen) im Haftungsverfahren jedenfalls auch von vorsätzlichen Vertreterpflichtverletzungen ausgegangen werden.

Das finanzbehördliche Strafverfahren betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997 wäre für den Berufungswerber zwar eingestellt worden, daran bestehe im Haftungsverfahren aber eben so wenig eine Bindung wie an seinen gerichtlichen Freispruch vom Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Monate 4-12/97 und 4-5/98. Betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997 sei beabsichtigt, auch im Haftungsverfahren von vorsätzlichen Vertreterpflichtverletzungen seinerseits auszugehen. Dieser Abga-

bensschuld lägen nämlich jene Schwarzlohnzahlungen der Jahre 1996 und 1997 zugrunde, die der Berufungswerber im gerichtlichen Finanzstrafverfahren eingestanden hätte, und für die er wegen Hinterziehung von Lohnsteuer 1997 und Dienstgeberbeiträgen 1997 rechtskräftig verurteilt worden wäre.

Der Freispruch vom Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehungen für die Monate 4-12/97 und 4-5/98 schließe nicht aus, dass ihm im Haftungsverfahren diesbezüglich allenfalls fahrlässige Vertreterpflichtverletzungen zum Vorwurf gemacht werden könnten. Den rückständigen Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98 lägen vorsätzliche Abgabenverkürzungshandlungen des Mitarbeiters SD zugrunde. Da der Geschäftsführer durch Agendenübertragung an einen Dritten nicht automatisch exkulpiert werde, müsse der Berufungswerber daher nachweisen, dass ihn in Bezug auf diesen Mitarbeiter bzw. dessen Tätigkeit weder ein Auswahl- noch Überwachungsverschulden treffe. Dazu wurde vorgehalten, dass schon die Begründung von SD, weshalb nicht er selbst, sondern der Berufungswerber eine neue Gesellschaft gründen sollte, Anlass zu entsprechenden Erkundigungen des Berufungswerbers geben hätte müssen. Da der Berufungswerber bei Gesellschaftsgründung ortsansässig und bereits in der Baubranche tätig gewesen wäre, erscheine es auch unrealistisch, dass ihm entgangen sein sollte, dass SD bereits vor seiner Anstellung bei der C-GmbH ein eigenes Bauunternehmen in Konkurs geführt habe und damit in Zusammenhang auch strafgerichtlich verurteilt worden sei. Im Übrigen wäre es auch schon bei der C-GmbH, bei der auch der Berufungswerber beschäftigt gewesen sei, unter der De facto - Geschäftsführung von SD zu Abgabenhinterziehungen unter anderem wegen jahrelanger umfangreicher Schwarzlohnzahlungen gekommen. Gegen das Vorbringen, dass der Berufungswerber bis zum Sommer 1998 keinen Anlass für Zweifel an der Korrektheit von SD gehabt hätte, spreche überdies auch, dass der Berufungswerber und SD bereits 1996 und 1997 erwiesenermaßen gemeinsam vorsätzliche Abgabenverkürzungshandlungen bei der Primärschuldnerin gesetzt hätten. Was die Kontrollpflichten des Berufungswerbers in Bezug auf die Tätigkeit von SD anlange, wären bisher nur Überwachungsmaßnahmen für den Zeitraum nach Aufdeckung von dessen Malversationen, nicht aber auch für davor gelegene Zeiträume glaubhaft gemacht worden.

Soweit behauptet werde, dass im Haftungszeitraum unmittelbar vor Konkurseröffnung keine ausreichenden liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen wären, um außer den hohen Abgabennachforderungen aus der Selbstanzeige auch die laufenden Gesellschaftsabgaben entrichten zu können, liege es am Berufungswerber auch diese Behauptung im fortgesetzten Verfahren anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Da für den Haftungszeitraum 15. Oktober 1998 bis 15. Jänner 1999 aufgrund des Rechtsmittelvorbringens, der für diesen Zeitraum vorliegenden Kassabuch- und Bankkontoauszüge und der mit Umsatzsteuervoranmeldungen bis November 1998 erklärten hohen Umsätze jedenfalls von noch vorhanden gewesen Gesellschaftsmitteln ausgegangen werden müsse, habe der Berufungswerber

nicht nur die behauptete quantitative Unzulänglichkeit an Gesellschaftsmitteln und sein Vorbringen, dass erklärte Umsätze der Monate Oktober und November 1998 bei der Gesellschaft wegen Bestreitung tatsächlich gar nicht eingegangen wären, nachzuweisen, sondern auch zu beweisen, dass er die tatsächlich vorhanden gewesenen Mittel anteilmäßig verwendet, er den Abgabengläubiger bei Mittelverwendung also gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt hätte.

Wegen der aktenkundigen globalen Abtretung der Gesellschaftsforderungen zugunsten der R-Bank wurde weiters vorgehalten, dass im Abschluss eines solchen Vertrages ebenfalls eine dem Vertreter vorwerfbare schuldhafte Pflichtverletzung liegen könne, sodass verfahrensgegenständlich auch nachgewiesen werden müsse, dass der Berufungswerber bei Abschluss der Mantelzessionsverträge entsprechend für eine dadurch ungehinderte Befriedigungsmöglichkeit der übrigen Gesellschaftsschulden, insbesondere der der Abgabenschulden der Gesellschaft, gesorgt hätte. Außer diesen Globalzessionsverträgen ergäben sich im Berufungsfall Anhaltspunkte für eine im konkreten Haftungszeitraum stattgefundene Gläubigerungleichbehandlung bzw. Benachteiligung des Abgabengläubigers anhand der Aktenlage auch noch daraus, dass zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendige Zahlungen (Versicherungen, Pacht, Miete, Treibstoffe, Strom etc.) wie auch Zahlungen des vereinbart gewesenen Geschäftsführerentgeltes offensichtlich bis zuletzt ungekürzt erfolgt, die laufenden Gesellschaftsabgaben hingegen nicht mehr entrichtet worden wären. Komme der Berufungswerber den mit diesem Schreiben abverlangten Nachweisen nicht nach, dann könne er für die unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Abgabenrückstände der Primärschuldnerin unbeschränkt zur Haftung herangezogen werden. Weise er zumindest nach, welche Quote an den Abgabengläubiger im Falle anteiliger Befriedigung aus den vorhanden gewesenen Mitteln zu bezahlen gewesen wäre, dann hafte er nur für die Differenz zwischen dieser und den tatsächlich entrichteten Abgaben.

Für die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern 10/98 und 11/98 gelte der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht. Diesbezüglich hafte der Berufungswerber wegen schuldhafter Verletzung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 schon dann, wenn er Löhne ausbezahlt, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht abgeführt hätte. Zum Berufungsvorbringen, dass die Gesellschaft für die Monate Oktober und November 1998 keine Löhne mehr ausbezahlt hätte, wurde vorgehalten, dass sich der Inhalt der im Zuge der Haftungsberufung vorgelegten Liste der offenen Löhne zwar mit der Aktenlage des Konkursaktes der Gesellschaft und den dort ersichtlichen Forderungsanmeldungen von Dienstnehmern der Gesellschaft im Wesentlichen decke, der behaupteten Nichtauszahlung sämtlicher Löhne aber entgegen stehe, dass in den vorliegenden Kassabuchauszügen noch Lohnzahlungen und Zahlungen von Trennungsgeldern für diese beiden Lohnzahlungszeiträume ersichtlich seien. Außerdem sei in beiden Lohnsteuerprüfungsberichten über diesen Haftungszeitraum festgehalten, dass die Gesellschaft damals achtzig Beschäftigte gehabt hätte, wogegen in der vorgelegten Liste der offe-

nen Löhne insgesamt nur dreiundsechzig Dienstnehmer aufschienen.

Anschließend an diese Ausführungen und Vorhaltungen wurde dem Rechtsmittelwerber Gelegenheit gegeben, binnen dreier Wochen ab Vorhaltszustellung dazu Stellung zu nehmen, und innerhalb selber Frist nachstehende Fragen zu beantworten und Nachweise zu erbringen. Der Berufungswerber sollte darlegen, wann und in welcher Eigenschaft (privat oder geschäftlich) er SD kennen gelernt hätte, in welcher Beziehung SD und der Minderheitsgesellschafter der B-GmbH. HD zueinander stünden, wer das Gesellschaftsgründungskapital gestellt hätte, weshalb SD zwecks Gesellschaftsgründung gerade an ihn heran getreten wäre, ob er SD nach den Gründen für sein Unvermögen einer eigenen Gesellschaftsgründung gefragt oder sonst etwas zur Klärung dieser Frage unternommen hätte, ob er von den Schwarzlohnzahlungen bei der Vorgängerfirma C-GmbH Kenntnis gehabt und wenn ja, ob auch er und gegebenenfalls von wem Löhne schwarz ausbezahlt erhalten hätte, und schließlich inwieweit unter steuerlichen Gesichtspunkten zwischen seiner und der Tätigkeit von SD Schnittstellen bestanden hätten.

Im Zusammenhang mit diesen Fragestellungen wurde der Rechtsmittelwerber auch ausdrücklich zum Nachweis eines ihn in Bezug auf SD und dessen Tätigkeit nicht treffenden Auswahl- und Überwachungsverschuldens aufgefordert. Ferner sollte anhand einer vollständigen Liquiditäts- und Mittelverwendungsaufstellung nachgewiesen werden, welche Gesellschaftsmittel im Zeitraum 15. Oktober 1998 bis 15. Jänner 1999 noch vorhanden gewesen wären, und dass der Abgabengläubiger daraus zumindest anteilmäßig unter Beachtung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes bedient worden wäre. Zu den behaupteten Forderungsbestreitungen sollten Zeitpunkt und Ausmaß derselben belegt werden. Schließlich sollte noch bekannt gegeben und belegmäßig nachgewiesen werden, wie viele Dienstnehmer bei der Gesellschaft im Oktober und November 1998 beschäftigt gewesen, in welcher Höhe in diesen beiden Monaten noch Lohnzahlungen getätigt worden, und welche Lohnabgaben danach tatsächlich noch angefallen wären. Abschließend wurde der Rechtsmittelwerber darauf hingewiesen, dass über die Haftungsberufung im Falle Nichtbeantwortung dieses Vorhaltes anhand der Aktenlage entschieden werde.

Am 27. April 2005 ersuchte der Berufungswerber die Referentin innerhalb eingeräumter und am 6. Mai 2005 abgelaufener Vorhaltbeantwortungsfrist telefonisch um die Möglichkeit einer persönlichen Vorsprache. Dabei wurde ihm mitgeteilt, dass dies grundsätzlich möglich, aber nur dann Sinn machend wäre, wenn gleichzeitig den Aufforderungen im Vorhalt nachgekommen würde. Im Gesprächsverlauf wurde nochmals die schon im Vorhalt dargestellte und für schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen sprechende Fakten- und Beweislage dargelegt. Diese Mitteilungen nahm der Berufungswerber im Wesentlichen widerspruchsfrei zur Kenntnis und räumte dabei auch selbst ein, dass es im Haftungszeitraum vor Konkurseröffnung zu Begünstigungen einzelner Gesellschaftsgläubiger gegenüber dem Fiskus gekommen wäre. Zum Mantelzessionsvertrag teilte er mit, dass die Gesellschaft von der Hausbank bei Legung

einer Ausgangsrechnung vorweg 80 % des Rechnungsbetrages und bei Zahlungseingang den Rest erhalten hätte. Die Rückzahlung der Kreditschulden wäre im Wesentlichen mit den eingegangenen Hafrücklässen erfolgt. Im weiteren Gesprächsverlauf erklärte der Berufungswerber, dass er zuletzt Geschäftsführer der PL-GmbH gewesen, und über deren Vermögen im Dezember 2004 ebenfalls das Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Er erhalte daher vom Masseverwalter derzeit nur rund 1.300,00 € monatlich und könne die hohe Haftungsschuld somit frühestens nach Abschluss dieses Insolvenzverfahrens, bei dem ein Zwangsausgleich angestrebt werde, bezahlen. Er versuche in den nächsten Tagen für den Haftungsfall die Quoten zu ermitteln, damit er wenigstens nur beschränkt hafte, und werde sich dann mit dem Finanzamt wegen einer Generalbereinigung dieser Haftungsangelegenheit in Verbindung setzen. Längstens in einer Woche werde er anher über das Ergebnis seiner Berechnungen und Finanzamtsverhandlungen Bescheid geben.

Bis zum gegenwärtigen Entscheidungszeitpunkt hat sich der Berufungswerber bei der Referentin nicht mehr gemeldet. Ebenso ist bei der Berufungsbehörde bis dato auch keine schriftliche Vorhaltsbeantwortung eingegangen.

Die mit dem angefochtenen Bescheid vorgeschriebenen Haftungsabgaben sind am Abgabenkonto der Primärschuldnerin im Entscheidungszeitpunkt noch im Gesamtbetrag von 316.669,75 € aushaftend. Dieser einbringungsausgesetzte Rückstand deckt sich sowohl betragsmäßig als auch inhaltlich mit jenem, der dem Rechtsmittelwerber bereits im Haftungsvorhalt mitgeteilt und entsprechend aufgeschlüsselt wurde.

### ***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 Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung beim Vertretenen, die Stellung als Vertreter, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass der Rechtsmittelwerber vom 9. November 1996 bis zur Konkurseröffnung am 20. Jänner 1999 alleiniger Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft und damit Vertreter im Sinne des § 80 BAO war. Aufgrund dieser

Bestimmung trifft den Geschäftsführer als gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft (§§ 18 ff GmbHG) grundsätzlich persönlich die Verpflichtung, Rechte und Pflichten für die vertretene Gesellschaft wahrzunehmen bzw. zu erfüllen, und insbesondere auch dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaftsabgaben aus den verwalteten Mitteln entrichtet werden. Eine uneingeschränkte Überwälzung dieser Verantwortlichkeit auf andere Personen ist außer bei rechtsgeschäftlicher Übertragung regelmäßig nicht möglich. Berufungsgegenständlich wurde durch Vorlage entsprechender Urkunden belegt, dass der Rechtsmittelwerber als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft dem Angestellten SD notariell uneingeschränkte Handlungsvollmacht für diese im Sinne der §§ 54 ff. HGB eingeräumt hat. Infolge dieser Bevollmächtigung war SD zur Vornahme aller Geschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb der primärschuldnerischen Baugesellschaft gewöhnlich mit sich brachte, ermächtigt und damit zweifellos ebenfalls zur Vertretung der Gesellschaft befugt. Zur sich damit aus haftungsrechtlicher Sicht aufwerfenden Frage, wer im vorliegenden Fall konkret für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Rechte und Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zuständig war, ist dieser Entscheidung aufgrund der Veranlagungsaktenlage der Gesellschaft, die ausnahmslos vom Berufungswerber bzw. von der steuerlichen Vertretung unterfertigte Finanzamtseingaben bzw. Abgabenerklärungen ausweist, und insbesondere aufgrund des Haftungsberufungsvorbringens selbst bedenkenlos zugrunde zu legen, dass für die steuerlichen Belange der Gesellschaft der Rechtsmittelwerber verantwortlich war. SD war laut Rechtsmittelvortrag aufgrund interner Agendenverteilung mit der Auftragsbeschaffung und -abwicklung der Gesellschaft befasst.

Der Bestand von Abgabeforderungen gegenüber der primärschuldnerischen Gesellschaft, die konkret aus Abgabennachforderungen anlässlich der im Herbst 1998 wegen Selbstanzeige vom Juli 1998 durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung, weiters aus erklärten Selbstbemessungsabgaben und schließlich aus Vorschreibungen von Körperschaftsteuervorauszahlung und von Nebengebühren resultieren, ist im Berufungsfall aufgrund ausdrücklicher Außerstreitstellung in der Haftungsberufung ebenso unstrittig wie die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderungen bei der Primärschuldnerin selbst.

Bei der Haftung nach § 9 BAO handelt es sich um eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Ihre Geltendmachung gegenüber dem Vertreter im Sinne des § 80 BAO setzt somit voraus, dass in diesem Zeitpunkt Abgabeforderungen beim Abgabenschuldner objektiv uneinbringlich sind (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen beim Primärschuldner erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.5.2002, 99/14/0233). Nach Abschluss eines Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte regelmäßig davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderungen beim Abgabenschuldner uneinbringlich sein wird (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Über das Vermögen der primärschuldnerischen Gesellschaft wurde im Jänner 1999 das

Konkursverfahren eröffnet und dieses im November 2001 nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 Konkursordnung aufgehoben. Die dabei an die Konkursgläubiger zur Ausschüttung gelangte Konkursquote betrug 0,80 %. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufungswerber unmittelbar nach dieser Insolvenzeröffnung für bei der gemeinschuldnerischen Gesellschaft voraussichtlich uneinbringliche, noch vor Konkurseröffnung und während seiner Vertreterstellung fällig gewesene Abgabenrückstände im Gesamtbetrag von 4.530.190,50 S (329.221,78 €) zur Haftung herangezogen. Nach dieser Haftungsinanspruchnahme kam es aus Anlass der Beendigung des Konkursverfahrens am 18. Oktober 2001 und 2. November 2001 zur Überweisung von Quotenzahlungen iHv. 37.196,00 S und 3.205,10 S an den Abgaben- als Konkursgläubiger. Diese Zahlungen wurden je zur Gänze auf die im Konkurs angemeldete, haftungsgegenständliche Lohnsteuer 1997 verrechnet. Die übrigen Haftungsabgaben fanden in der überwiesenen Konkursquote keine Deckung. Allerdings kam es für Haftungsabgaben nach Haftungsbescheiderlassung noch aufgrund Verrechnung mit sonstigen Abgabengutschriften zu Tilgungen. Die Umsatzsteuer 1997, der Säumniszuschlag 1997, die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/98 und die Säumniszuschläge 1999 wurden dabei je zur Gänze entrichtet. Die Lohnsteuer 1997 wurde nach Haftungsbescheiderlassung aufgrund Verrechnung mit der Konkursquote und mit weiteren sonstigen Abgabengutschriften im Umfang von 8.954,69 € getilgt und haftet derzeit noch im Betrag von 5.116,37 € aus. Alle übrigen Haftungsabgaben sind gegenwärtig noch mit den im Haftungsbescheid ausgewiesenen Beträgen rückständig. Insgesamt sind im Zeitpunkt dieser Entscheidung noch Haftungsabgaben im Ausmaß von 316.669,75 € unberichtigt. Da die Gesellschaft mit Insolvenzeröffnung aufgelöst, ihr Vermögen im Zuge des Konkurses verteilt wurde, und diese Abgabenrückstände weder in der Konkursquote noch in den später noch erfolgten Abgabengutschriften Deckung fanden, steht für sie die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin daher fest.

Seit der Haftungsinanspruchnahme des Einschreiters konnten aus vorgenannten Gründen allerdings Haftungsabgaben im Umfang von 12.552,03 € noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gemacht werden. Da bei meritorischer Berufungserledigung von der im Berufungsentscheidungszeitpunkt gegebenen Sach- und Rechtslage auszugehen und auf inzwischen eingetretene Änderungen im Sachverhalt daher Bedacht zu nehmen ist (VwGH 27.4.2000, 98/15/0129), kommt für die noch bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich gewesenen Abgabenschuldigkeiten ein Haftungsausspruch gegenüber dem Berufungswerber aus Anlass dieser Entscheidung daher nicht (mehr) in Betracht. Schon aus diesem Grund war der Haftungsberufung daher teilweise stattzugeben, indem aus dem erstinstanzlich vorgeschriebenen Haftungsbetrag spruchgemäß die Umsatzsteuer 1997, der Säumniszuschlag 1997, die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/98 und die beiden Säumniszuschläge 1999 gänzlich auszuschneiden waren, und die Lohnsteuer 1997 nur mehr im tatsächlich noch rückständigen reduzierten Ausmaß von 5.116,37 € zu berücksichtigen war.

Außer den bereits erörterten und für den Berufungsfall bejahten Haftungsvoraussetzungen bedingt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO weiters, dass die Uneinbringlichkeit einer Abgabeforderung auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen, ist. Das tatbestandsmäßige Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder fahrlässigen Handeln (Tun oder Unterlassen) bestehen. Haftungsbegründend sind im Übrigen nur Verletzungen von abgabenrechtlichen Pflichten. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers zählen außer jener zur Entrichtung der Gesellschaftsabgaben aus den verwalteten Mitteln jedenfalls auch die zur (chronologischen und lückenlosen) Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 124 ff. BAO), vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen (§§ 119 ff. BAO), zur pünktlichen Einreichung von Abgabenerklärungen (§§ 133 ff. BAO), zur ordnungsgemäßen Führung der Lohnkonten für die vertretene Gesellschaft (§ 76 EStG 1988) und zur Beachtung des § 78 Abs. 3 EStG 1988.

Sind Abgabeforderungen gegenüber einer GmbH wie im Berufungsfall uneinbringlich geworden, so ist es im Haftungsverfahren Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (Ritz, BAO<sup>2</sup> § 9 Rz 22, VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149). Hat der Geschäftsführer solche Pflichten schuldhaft verletzt, dann spricht eine allerdings widerlegbare Vermutung auch für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabeneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; Ritz, BAO<sup>2</sup> § 9 Rz 24). Auch wenn die dem Vertreter im Haftungsverfahren auferlegte Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde damit jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es doch dem (potenziell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen darzulegen (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; Ritz, BAO<sup>2</sup> § 9 Rz 22).

Im vorliegenden Fall wurde der Rechtsmittelwerber in der Haftungsbescheidbegründung auf die im Haftungsverfahren für das Verschulden geltende Beweislastumkehr hingewiesen. In der Haftungsberufung erstattete er danach ein umfangreiches und teilweise auch urkundlich belegtes Vorbringen, demzufolge sich seine Haftungsinanspruchnahme insgesamt als rechtswidrig erweise, weil der Nichtentrichtung sämtlicher Haftungsabgaben keine von ihm zu verantwortenden schuldhaften und für den Abgabenausfall kausalen Pflichtverletzungen zugrunde lägen. Da die Umsatzsteuer 1997, der Säumniszuschlag 1997, die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/98 und die Säumniszuschläge 1999 nicht mehr rückständig und damit nicht mehr haftungsrelevant sind, bleibt aufgrund des Vorbringens des Rechtsmittelwerbers daher zu prüfen, ob dieser als für die steuerlichen Belange der Gesellschaft unstrittig verantwortlich gewesener Vertreter im Zusammenhang mit den übrigen Haftungsabgaben Vertreterpflichten

schuldhaft verletzt hat, und wenn ja, ob diese Pflichtverletzungen vorliegend auch ursächlich für die Abgabeneinbringlichkeit bei der Gesellschaft waren.

Die Haftungsanspruchnahme für Lohnsteuer 1997, Dienstgeberbeitrag 1997, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997, Umsatzsteuer 4-12/97 und Umsatzsteuer 4-5/98 bekämpft der Berufungswerber deshalb, weil es hinsichtlich dieser Haftungsabgaben nicht nur an schuldhaften, sondern überhaupt an Vertreterpflichtverletzungen seinerseits fehle. Vorgenannte Haftungsabgaben resultierten laut Rechtsmittelvorbringen aus bei der Gesellschaft im Herbst 1998 durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfungen, bei denen es für den Zeitraum 1996 bis Mitte 1998 zu Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen in Millionenhöhe (S) gekommen wäre. Diesen Prüfungen wäre eine am 17. Juli 1998 vom Berufungswerber und von SD gemeinsam erstattete Selbstanzeige vorausgegangen, mit der für den vorerwähnten Zeitraum bei der Gesellschaft vorgenommene Erlösverkürzungen, zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuern und getätigte Schwarzlohnzahlungen offen gelegt worden wären. Sämtliche dieser angezeigten Verfehlungen hätte laut Rechtsmittelausführungen jedoch nicht der Berufungswerber, sondern allein SD zu verantworten. Der Rechtsmittelwerber hätte erst im Sommer 1998 veranlasst durch polizeiliche Einvernahmen im Zusammenhang mit der Geschäftsgebarung bei seiner früheren Dienstgeberin C-GmbH und durch merkwürdige Fragestellungen in Bezug auf die Person SD bei anschließenden Recherchen entdeckt, dass dieser jahrelang hinter seinem Rücken bei der Gesellschaft Erlösverkürzungen und Vorsteuerschwindel begangen und Schwarzlohnzahlungen getätigt habe. Bis dahin hätte er SD, den er bereits aus seiner früheren Tätigkeit bei der C-GmbH als damaligen Vorgesetzten gekannt hätte, mangels Anlasses voll vertraut und ihm deshalb auch umfassende Handlungsvollmacht für die Gesellschaft eingeräumt.

Der Berufungswerber selbst wäre stets verantwortungsbewusst um die ordnungsgemäße Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der vertretenen Gesellschaft bemüht gewesen. Er hätte für eine geordnete Büroorganisation und den Einsatz verantwortungsbewusster Mitarbeiter gesorgt und eine Steuerberatungskanzlei mit der Lohnverrechnung, laufenden Buchhaltung und Erstellung der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen der Gesellschaft beauftragt. Selbst nach Aufdeckung der Malversationen des SD wäre er seinen Geschäftsführerpflichten verantwortungsvoll nachgekommen, indem er sofort Selbstanzeige erstattet, intern wie extern alles Notwendige zur Vermeidung weiterer Verfehlungen seitens dieses Mitarbeiters veranlasst und auch versucht hätte, die daraus entstandenen hohen Steuernachforderungen zu entrichten. Letzteres sei jedoch nicht mehr vollständig gelungen, weil die Abgabennachforderungen mangels Zuflusses der verkürzten Erlöse bei der Gesellschaft aus den laufenden Gesellschaftseinnahmen bezahlt werden hätten müssen. Diese wären aufgrund eines Zessionsrahmens mit Hausbank jedoch nur zu 75 % tatsächlich verfügbar gewesen. Außerdem wäre es bei der Gesellschaft im Spätherbst 1998 aufgrund verschleppter

Zahlungseingänge und bestrittener Forderungen zu nicht erwarteten Liquiditätseinbußen gekommen, die die Konkursantragstellung unvermeidbar gemacht hätten.

Mit diesem Rechtsmittelvorbringen ist für eine Abstandnahme vom Haftungsausspruch für die rückständige (mittlerweile reduzierte) Lohnsteuer 1997 und den Dienstgeberbeitrag 1997 schon deshalb nichts zu gewinnen, weil der Berufungswerber inzwischen am 14. Februar 2001 strafgerichtlich unter anderem wegen Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG verurteilt wurde. Spruchgegenständlich waren dabei die Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragsschuldigkeiten der Gesellschaft für 1997, die dem Finanzamt im Juli 1998 mittels Selbstanzeige als verkürzt angezeigt, in der Folge darauf basierend bescheidmäßig festgesetzt, zum Teil jedoch nicht mehr entrichtet und deshalb dem Einschreiter mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vorgeschrieben wurden. Mit diesem Strafurteil wurde der Berufungswerber schuldig erkannt, als Wahrnehmender der steuerlichen Angelegenheiten der B-GmbH. und Beteiligter im gemeinsamen Zusammenwirken mit SD in den Jahren 1996 bis 1998 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten für den Zeitraum 1/96 bis 12/97 eine Verkürzung an Lohnsteuer iHv. 181.946,00 S und an Dienstgeberbeitrag iHv. 464.834,00 S bewirkt zu haben, indem Löhne, Einmalprämien, Diäten, Trennungs- und Kilometergelder "schwarz" abgerechnet wurden, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine rechtskräftige Verurteilung im Haftungsverfahren zur Frage, ob haftungsgegenständliche Abgaben hinterzogen wurden, bindend. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auf den Schuldspruch und auch auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 7.5.1990, 88/15/0044). Zu diesen Tatumständen gehören im Berufungsfall aufgrund strafgerichtlicher Feststellungen, dass es bei der primärschuldnerischen Gesellschaft in den Jahren 1996 bis 1998 zu Schwarzlohnzahlungen aufgrund Nichtaufnahme oben genannter Lohnbestandteile in die Lohnkonten gekommen ist, und dass diese Manipulationen vom Berufungswerber und von SD in beiderseitigem Wissen und in der Absicht, dadurch Verkürzungen an Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen herbeizuführen, begangen wurden. Aufgrund dieser rechtskräftigen Verurteilung des Berufungswerbers, die sich nach den Urteilsfeststellungen auch auf sein Geständnis zu den angelasteten Lohnabgabenhinterziehungen gestützt hat, ist im Haftungsverfahren zwingend davon auszugehen, dass der noch rückständigen Lohnsteuer 1997 und dem Dienstgeberbeitrag 1997 schuldhafte Pflichtverletzungen des Berufungswerbers im Sinne des § 9 BAO zugrunde liegen. Es ist dem Rechtsmittelwerber auch in diesem Verfahren vorzuwerfen, im Zeitraum Ende 1996 bis Mai 1998 die ihm als Vertreter obliegende Pflicht zur Führung gesetzmäßiger Lohnkonten (§ 76 EStG 1988) für die Gesellschaft durch Auszahlung von Schwarzlöhnen und Nichtaufnahme derselben in die Geschäftsbücher vorsätzlich verletzt und dadurch die bzw. den auf diese Schwarzlohnzahlungen entfallene(n) Lohnsteuer 1997

und Dienstgeberbeitrag 1997 bei gesetzlicher Fälligkeit absichtlich nicht abgeführt bzw. entrichtet zu haben. Dass der vom Schuldspruch des Strafurteils als hinterzogen umfasste Lohnsteuerbetrag 1997 geringfügig niedriger als der im Haftungsbescheid ursprünglich vorgeschriebene ist, schadet dabei nicht, weil sich diese Differenz allein daraus ergibt, dass für Lohnsteuer 1997 wegen erfolgter Zahlungen teilweise strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eingetreten ist, diesem Strafaufhebungsgrund im Haftungsverfahren aber keine entscheidungsrelevante Bedeutung für die Frage des Verschuldens des Vertreters zukommt (SWK 1981, A V 41).

Wegen der bei der Gesellschaft in den Jahren 1996 bis 1998 vorgenommenen Schwarzlohnzahlungen kam es aus Anlass der Lohnsteuerprüfung auch zur bescheidmäßigen Nachforderung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 1997 iHv. 53.149,00 S. Diese Abgabenschuld wurde von der Gesellschaft in der Folge nicht mehr entrichtet und ist deshalb ebenfalls haftungsgegenständlich. Auch dieser Haftungsausspruch erweist sich aus nachstehenden Gründen als rechtmäßig. Hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 1997 war gegen den Berufungswerber als Wahrnehmenden der Abgabenangelegenheiten der B-GmbH. auch ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren wegen Verdachtes der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, also wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung dieser Lohnabgabe spätestens bis am fünften Tag nach Fälligkeit, anhängig. Dieses Verfahren wurde schon im Voruntersuchungsstadium eingestellt. Im konkreten Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch eine Einstellung von Vorhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bindet (VwGH 28.3.1990, 89/13/0189; VwGH 2.7.2002, 96/14/0068). In vorangeführten Fällen kann die Frage des Vorliegens schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen im Haftungsverfahren somit eigenständig beurteilt werden, wobei der Ausgang des Strafverfahrens auf der Ebene der Beweiswürdigung nicht ohne jede Indizienwirkung bleibt. Eine vom eingestellten Strafverfahren abweichende Beurteilung der rechtserheblichen Verschuldensfrage im Haftungsverfahren zulasten des Vertreters setzt allerdings eine nähere Auseinandersetzung mit den für die Verfahrenseinstellung maßgeblich gewesenen Gründen voraus (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wurde laut Bescheidbegründung vom 14. Mai 2002 deshalb eingestellt, weil eine Täterschaft des Berufungswerbers aufgrund dessen Vorbringens in der schriftlichen Rechtfertigung vom 7. Oktober 1999 nicht erweislich war. Im konkreten Schriftsatz hatte sich der Berufungswerber analog zur davor eingebrachten Haftungsberufung dahingehend gerechtfertigt, dass die Verantwortlichkeit für sämtliche mit Selbstanzeige für die Gesellschaft offen gelegten Abgabenverkürzungen ausschließlich SD treffe. Da sich im vorgelegten Finanzstrafakt des Berufungswerbers keine Ausfertigung des

Strafurteils vom 14. Februar 2001 befindet, und in den Einstellungsgründen auf dieses damals bereits ergangen gewesene Strafurteil auch nicht Bezug genommen wurde, legte die Finanzstrafbehörde erster Instanz ihrer Entscheidung zur Verfahrenseinstellung betreffend den Berufungswerber offensichtlich allein die Beweislage zugrunde, die sich anhand dessen Rechtfertigung vom Oktober 1999 ergab. Faktum ist jedoch, dass Bemessungsgrundlage des haftungsgegenständlichen Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 1997 dieselben Schwarzlohnzahlungen bei der Gesellschaft aus den Jahren 1996 bis 1998 sind, die in der Selbstanzeige offen gelegt, vom Berufungswerber im gerichtlichen Finanzstrafverfahren auch eingestanden wurden, und daher auch zu seiner Verurteilung wegen Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragshinterziehungen für 1997 nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG geführt haben. Angesichts dieser Sachlage, des gerichtlichen Geständnisses des Rechtsmittelwerbers zu den Schwarzlohnzahlungen der Jahre 1996 bis 1998 und schließlich, weil dem Einstellungsbescheid vom 14. Mai 1999 keine Bindungswirkung zukommt, geht die erkennende Behörde im gegenständlichen Haftungsverfahren abweichend zur Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz davon aus, dass der Nichtentrichtung des von der Gesellschaft geschuldeten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 1997 ebenfalls haftungsbegründende schuldhaftes Pflichtverletzungen des Berufungswerbers dadurch zur Last liegen, dass er bei der Gesellschaft in den Jahren 1996 bis 1998 Schwarzlöhne zur Auszahlung gebracht, diese vorsätzlich nicht in den Lohnkonten erfasst und den darauf entfallenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1997 mit Absicht bei gesetzlicher Fälligkeit nicht entrichtet hat.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98 waren wegen Verdachtes der Umsatzsteuerhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gleichfalls Gegenstand des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens gegen den Berufungswerber und gegen SD. Hinsichtlich dieses Tatvorwurfes, dem bei der Gesellschaft in den Jahren 1997 und 1998 nicht erklärte Erlöse und unberechtigt in Anspruch genommene Vorsteuern zugrunde lagen, wurde mit dem erwähnten Strafurteil allein SD schuldig erkannt. Für den Berufungswerber erging dazu ein Freispruch nach § 259 Z 3 StPO, weil es SD laut Urteilsfeststellungen aufgrund ihm eingeräumter Handlungsvollmacht und der Unerfahrenheit des Berufungswerbers möglich war, im inkriminierten Zeitraum namens der Gesellschaft, jedoch ohne Wissens des Berufungswerbers, umfangreiche Schwarzgeschäfte zu tätigen, bzw. durch selbst erstellte Eingangsrechnungen Vorsteuerabzüge vorzutäuschen. Für das gegenständliche Haftungsverfahren ergibt sich aus diesem Freispruch und den entsprechenden Urteilsgründen ohne Bindungs- jedoch mit Indizienwirkung, dass der Berufungswerber von den in den Jahren 1997 und 1998 von SD namens der Gesellschaft getätigten Schwarzumsätzen sowie den zwecks Vorsteuerschwindel fingierten Eingangsrechnungen und den dadurch bei der Gesellschaft für die Monate 4-12/97 und 4-5/98 bewirkten Umsatzsteuerhinterziehungen keine Kenntnis hatte. Nicht hingegen ist daraus abzuleiten, dass dem Rechtsmittelwerber im Zusammenhang mit den Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98 auch eine für die

Haftungsinanspruchnahme ausreichende Fahrlässigkeit nicht anzulasten wäre.

Im Vorhaltsschreiben vom 12. April 2005 wurde der Rechtsmittelwerber daher unter Hinweis, dass es sich bei diesen Haftungsabgaben um vom bei der Gesellschaft angestellten SD hinterzogene handle, und der Geschäftsführer bei Agendenübertragung an einen Dritten im Haftungsverfahren nicht per se entschuldigt sei, zum Nachweis aufgefordert, dass ihn in Bezug auf SD bzw. dessen Tätigkeit bei der Gesellschaft weder ein Auswahl- noch Überwachungsverschulden trifft. Gleichzeitig wurde der berufliche Werdegang von SD, dessen strafgerichtliche Verurteilung wegen Krida und Gläubigerbegünstigung aus dem Jahr 1996, dessen Anlass zu Zweifel gebende dubiose Begründung, weshalb nicht er, sondern der Berufungswerber die B-GmbH. gründen sollte, weiters die Tatsache, dass SD 1996 bis 1998 bei der Gesellschaft erwiesenermaßen gemeinsam mit dem Berufungswerber Abgabenhinterziehungen begangen hat, und schließlich vorgehalten, dass Kontrollmaßnahmen in Bezug auf die Tätigkeit von SD bislang nur für die Zeit nach Aufdeckung von dessen Malversationen, nicht jedoch auch für die davor gelegenen Zeiträume behauptet und nachgewiesen wurden. Außerdem sollte der Einschreiter im konkreten Zusammenhang auch diverse Fragen zum Ablauf bei Gründung der B-GmbH., zu seinem und dem Betätigungsfeld von SD bei der Gesellschaft und schließlich auch noch zu den bereits bei der Vorgängerfirma C-GmbH erfolgten Schwarzlohnzahlungen beantworten.

Diese Nachweise und Fragenbeantwortungen blieb der Berufungswerber allerdings bisher schuldig. Da seine Behauptungen allein, den Geschäftsführerpflichten stets verantwortungsbewusst nachgekommen zu sein, bis zum Sommer 1998 keinen Anlass für Zweifel an der Korrektheit von SD gehabt und nach Aufdeckung von dessen Verfehlungen die notwendigen und auch urkundlich belegten Kontrollmaßnahmen gesetzt zu haben, diese ausdrücklich abverlangten Nachweise und Stellungnahmen aber nicht ersetzen konnten, ist der Berufungswerber seiner Beweispflicht zur Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung der Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98 im abgeführten Verfahren somit insgesamt nicht nachgekommen. Zufolge der besonderen Beweislastverteilung im Haftungsverfahren kann entscheidungsgegenständlich daher davon ausgegangen werden, dass den rückständigen Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98 ebenso schuldhafte Pflichtverletzungen des Berufungswerbers im Sinne des § 9 BAO und zwar aufgrund eines ihm in Bezug auf SD vorwerfbaren Auswahl- und Überwachungsverschuldens zugrunde liegen (VwGH 22.2.1993, 91/15/0065; VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; 19.11.1998, 98/15/0159).

In der Berufung wurde behauptet, dass die Gründung der B-GmbH. nicht der Rechtsmittelwerber, sondern sein damaliger Vorgesetzter bei der C-GmbH SD initiiert hätte. SD wäre 1996 wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten dieses Unternehmens an den Berufungswerber herangetreten, eine neue Baugesellschaft zu gründen, weil er selbst nach eigenen Angaben einen solchen Schritt zum damaligen Zeitpunkt nicht tun hätte können. Da sich SD bereit erklärt hätte, sowohl das Gründungskapital als auch seine einschlägigen

Kontakte und Erfahrungen in der Baubranche zur Verfügung zu stellen, hätte sich der Berufungswerber nicht zuletzt auch wegen der wesentlich verbesserten Einkommensmöglichkeiten letztlich überzeugen lassen und bei der neu gegründeten B-GmbH. alle wesentlichen Gesellschaftsfunktionen übernommen. Wenn im Berufungsschriftsatz mit dem Hintergrund eines dem Rechtsmittelwerber in Bezug auf SD gegenständlich nicht vorwerfbaren Auswahl- bzw. Überwachungsverschuldens nun behauptet wird, dass der Rechtsmittelwerber diesen bei Gesellschaftsgründung bereits aufgrund dessen Vorgesetztenstellung bei der C-GmbH gekannt, er SD vollkommen vertraut, und bis zu den polizeilichen Einvernahmen Mitte des Jahres 1998 für ihn auch kein Anlass für Zweifel an dessen Korrektheit bestanden hätte, so ist dem entgegen zu halten, dass schon die vom Berufungswerber selbst beschriebenen Umstände, wie es zur Gesellschaftsgründung kam, weshalb sich dabei er und nicht SD für die Gesellschaftsfunktionen zur Verfügung stellen sollte, und dass SD ohne an der Gesellschaft selbst beteiligt zu sein, offensichtlich auch die finanziellen Mittel zur Gesellschaftsgründung bereit stellte, Anlass genug für ihn sein hätten müssen, die Integrität von SD ernsthaft in Frage zu stellen, und deshalb vor Einlassung auf diesen entsprechende Erkundigungen zu dessen Person einzuholen. Dass er SD nach den Gründen für sein Unvermögen einer eigenen Gesellschaftsgründung befragt, oder er sonstige Nachforschungen zur Klärung dieser Frage bzw. zur Person von SD angestellt hätte, hat der Rechtsmittelwerber im Verlauf dieses Haftungsverfahrens trotz entsprechender Vorhaltungen aber nicht einmal behauptet, geschweige denn glaubhaft gemacht.

Damit ist ihm jedenfalls schon ein haftungsbegründendes Auswahlverschulden zur Last zu legen, weil er SD trotz der aufgezeigten und Anlass zu Zweifel gebenden Ungereimtheiten offensichtlich ungeprüft bei der neu gegründeten Gesellschaft angestellt und ihn zudem mit uneingeschränkter handelsrechtlicher Handlungsvollmacht für die Gesellschaft ausgestattet hat, was diesem in der Folge ermöglichte, jahrelang an der Geschäftsführung vorbei namens der Gesellschaft Schwarzgeschäfte in Millionenhöhe (S) zu tätigen, Vorsteuerschwindel zu betreiben und dadurch Umsatzsteuern zu hinterziehen, die die Gesellschaft nach Tataufdeckung letztlich nicht mehr zur Gänze entrichten konnte. Bei Anwendung der anlassgegenständlich aufgrund der aufgezeigten Umstände jedenfalls geboten und dem Berufungswerber aufgrund seiner Fähigkeiten auch persönlich zumutbar gewesenen Sorgfalt wären ihm die wahren Gründe für das Unvermögen von SD zur Gründung einer eigenen Gesellschaft, und zwar dessen Scheitern mit der D-GmbH . und die damit in Zusammenhang gestandene Verurteilung wegen Krida und Gläubigerbegünstigung aus dem Frühjahr 1996, jedenfalls zur Kenntnis gelangt, was unzweifelhaft dazu geführt hätte, dass eine Anstellung desselben bei der Gesellschaft entweder überhaupt unterblieben, oder dieser zumindest nicht mit so weit reichenden Kompetenzen wie geschehen ausgestattet worden wäre. Dem Berufungswerber ist also, soweit ihm das sowohl in beruflicher als auch strafrechtlicher Hinsicht belastete Vorleben von SD bei Gesellschaftsgründung nicht ohnedies bereits bekannt

war, vorzuwerfen, zumindest fahrlässig durch Unterlassen der gebotenen und ihm auch zumutbaren Erkundigungen nicht erkannt zu haben, dass er in leitender Position bei der Gesellschaft eine keinesfalls vertrauenswürdige zuverlässige Person eingesetzt hat. Das fahrlässige Nichteinholen solcher Auskünfte bzw. die Tatsache, dass der Berufungswerber den Angaben von SD offenkundig ungeprüft Glauben schenkte, war im vorliegenden Fall somit ausschlaggebend dafür, dass in den im Verantwortungsbereich des Berufungswerbers gelegenen Geschäftsbüchern der Gesellschaft infolge der Malversationen dieses unredlichen Mitarbeiters Gesellschaftsumsätze und Vorsteuern nicht bzw. nicht im gesetzlich zustehenden Ausmaß erfasst, und von der Gesellschaft geschuldete Umsatzsteuern für 4-12/97 und 4-5/98 vom Berufungswerber deshalb bei gesetzlicher Fälligkeit nicht in gesetzmäßiger Höhe entrichtet wurden.

Im Zusammenhang mit diesen rückständigen Umsatzsteuerschuldigkeiten der Gesellschaft sind dem Rechtsmittelwerber aber auch fahrlässige Vertreterpflichtverletzungen veranlasst durch nicht gehörige Überwachung der Tätigkeit des SD zum Vorwurf zu machen. Durch die mit der Haftungsberufung gleichzeitig vorgelegten Beweismittel wurde zwar glaubhaft gemacht, dass der Berufungswerber im zeitlichen Zusammenhang mit der Selbstanzeige vom Juli 1998 intern wie extern entsprechende Kontrollmaßnahmen gesetzt hat, um von der Geschäftsführung nicht mitgetragene "Schwarzgeschäfte" des SD zukünftig zu verhindern. Da im Rechtsmittelschriftsatz jedoch für den davor gelegenen Zeitraum Ende 1996 bis Mai 1998 in Bezug auf diesen Mitarbeiter stattgefundenen Überwachungsmaßnahmen nicht einmal behauptet worden waren, wurde der Einschreiter im erwähnten Vorhaltsschreiben auch aufgefordert, für den Zeitraum zwischen Gesellschaftsgründung und Sommer 1998 das Nichtvorliegen eines Überwachungsverschuldens ebenfalls nachzuweisen. Da dieser Beweis gleichfalls nicht angetreten wurde, muss davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber die Tätigkeit des SD vor dem Sommer 1998 nicht kontrolliert hat. Dafür spricht auch, dass in der Haftungsberufung zur Rechtfertigung wiederholt auf dessen uneingeschränkte Handlungsvollmacht und darauf verwiesen wird, dass bis zum Sommer 1998 kein Anlass für Zweifel an der Korrektheit des SD bestanden hätte.

Nun trifft es zwar zu, dass der Geschäftsführer bei Übertragung von so weit reichenden Befugnissen an einen Mitarbeiter, wie sie mit der Einräumung einer handelsrechtlichen Handlungsvollmacht schon von Gesetzes wegen (§§ 54 ff. HGB) verbunden sind, grundsätzlich nicht dazu gehalten ist, die Tätigkeit eines solchen Mitarbeiters selbst auch nur stichprobenweise zu überprüfen (VwGH 4.5.1982, 81/14/0190). Liegen dem Geschäftsführer allerdings erkennbare, gegen die Zuverlässigkeit eines mit so umfassenden Kompetenzen ausgestatteten Mitarbeiters sprechende Anhaltspunkte vor, dann kann er sich im Haftungsverfahren betreffend Steuerrückstände der Gesellschaft, die in der Tätigkeit eines solchen Mitarbeiters begründet liegen, seiner Verantwortlichkeit nicht mit Hinweis auf dessen uneingeschränkte Handlungsvollmacht entziehen (Ritz, BAO<sup>2</sup> § 9 Rz 13 bzw. 23). Dies umso weniger dann,

wenn der Geschäftsführer wie im vorliegenden Fall unbestritten für die steuerlichen Belange des Unternehmens verantwortlich war.

Dass es sich bei SD um keinen zuverlässigen, ja sogar um einen mit den rechtlichen Werten nicht verbundenen Mitarbeiter handelte, war dem Berufungswerber im hier in Rede stehenden Haftungszeitraum 1997 und 1998 (Umsatzsteuern 4-12/97 und 4-5/98) trotz seiner gegenteiligen Behauptungen jedenfalls bekannt und bewusst, weil sich aus dem Strafurteil vom 14. Februar 2001 ergibt, dass SD und der Berufungswerber bereits in den Jahren 1996 und 1997 im gemeinsamen Zusammenwirken vorsätzliche Abgabenverkürzungshandlungen bei der Gesellschaft gesetzt haben. Wenn der Rechtsmittelwerber aber im Bewusstsein der Neigung des SD zu ungesetzlichen Handlungen die Auftragsbeschaffung und Abwicklung der Gesellschaft aufgrund eingeräumter Handlungsvollmacht weiterhin allein und ungeprüft in dessen Verantwortlichkeit gelegt, bzw. er steuerlich relevantes Datenmaterial aus dessen Tätigkeitsbereich ungeprüft in die in seiner Verantwortung gelegenen Grundaufzeichnungen übernommen hat, so hat er damit als Geschäftsführer zweifelsohne jene Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der er vorliegend aufgrund der geschilderten Umstände verpflichtet und die ihm auch persönlich zumutbar war. Bei entsprechender Überwachung der Tätigkeit des SD im konkreten Haftungszeitraum hätten dessen Malversationen entweder überhaupt verhindert werden können, bzw. wären dem Berufungswerber die dessen Schwarzgeschäfte und Vorsteuerschwindel augenscheinlich machenden Unterlagen nicht erst im Zuge der Nachforschungen aus Anlass der polizeilichen Einvernahmen im Sommer 1998, sondern jedenfalls so rechtzeitig zur Kenntnis gelangt, dass es nicht zu Verletzungen der in seinem Verantwortlichkeitsbereich gelegenen Pflichten zur Führung von ordnungsgemäßen Büchern und Aufzeichnungen und zur Offenlegung richtiger Umsatzsteuerdaten für die Gesellschaft gekommen wäre. Dies hätte auch dazu geführt, dass Umsatzsteuern bei Fälligkeit in gesetzmäßiger Höhe entrichtet worden wären (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Dem Einschreiter ist im Zusammenhang mit den für die Voranmeldungszeiträume 4-12/97 und 4-5/98 unrichtig erklärten und bei gesetzlicher Fälligkeit in zu niedriger Höhe entrichteten Umsatzsteuern somit auch eine haftungsbegründende fahrlässige Verletzung vorgenannter abgabenrechtlichen Pflichten aufgrund fahrlässigen Unterlassens der Kontrolle der Tätigkeit des SD und kritikloser Übernahme des ihm von SD gelieferten Zahlenmaterials vorzuwerfen.

Im Zusammenhang mit den aus der Selbstanzeige resultierenden Haftungsabgaben wird auch eingewendet, dass es der Gesellschaft bzw. dem Einschreiter im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Nachforderung dieser Abgaben an den zu ihrer Entrichtung erforderlichen Mitteln gefehlt hätte. Dieser Einwand steht der Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers für bei der Gesellschaft rückständige und uneinbringliche Lohnsteuer 1997, Dienstgeberbeitrag 1997, Umsatzsteuer 4-12/97 und Umsatzsteuer 4-5/98 ebenfalls nicht entgegen, weil sich unter dem Blickwinkel der §§ 9 Abs. 1 und 80 BAO der Zeitpunkt, zu dem Abgabennachforderungen zu entrichten waren, nicht erst aufgrund der Bescheide, die diese Nachforderungen festsetzten,

ergibt. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabenerichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung hatte, bestimmt sich vielmehr danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben wie den vorstehenden ist dies regelmäßig der Zeitpunkt, zu dem diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten gewesen wären (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Maßgebend ist diesfalls also der Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Selbstbemessungsabgabe, unabhängig davon ob eine bescheidmäßige Festsetzung erfolgt (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Dass bei Fälligkeit des Dienstgeberbeitrages 1997 und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 1997 je am 15. Jänner 1998, der Umsatzsteuer 4-12/97 am 16. Februar 1998 bzw. der Umsatzsteuer 4-5/98 am 15. Juli 1998 keine Gesellschaftsmittel zur Entrichtung dieser Abgaben mehr vorhanden gewesen wären, wurde berufungsgegenständlich aber nicht einmal behauptet noch ergeben sich Anhaltspunkte in diese Richtung aus der Aktenlage, die für die vorgenannten Fälligkeitszeitpunkte eine gute Auftragslage der Gesellschaft und damit verbunden jeweils hohe Gesellschaftsumsätze ausweist. Zur Lohnsteuer 1997 genügt es darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser um eine Abfuhrabgabe handelt. Da der Lohnsteuer 1997 erwiesenermaßen Schwarzlohnzahlungen zugrunde liegen, war diese bei Fälligkeit am 15. Jänner 1998 jedenfalls daraus einzubehalten und abzuführen.

Zur Nichtentrichtung der übrigen, unmittelbar vor Konkurseröffnung zwischen 15. Oktober 1998 und 15. Jänner 1999 fällig gewesenenen Gesellschaftsabgaben (Umsatzsteuern für August bis November 1998, Kammerumlage für 7-9/98, Lohnabgaben für Oktober und November 1998 und Stundungszinsen 1998) wird in der Berufung rechtfertigend auf Fehlen entsprechender Gesellschaftsmittel verwiesen. Dem Rechtsmittelvorbringen sinngemäß folgend wären in diesem Haftungszeitraum sehr wohl noch Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen, diese jedoch, soweit es der bei der Hausbank bestandene Zessionsrahmen zugelassen hätte, nicht für die Entrichtung der nunmehr haftungsgegenständlichen laufenden Gesellschaftsabgaben, sondern vorrangig für die Tilgung der aus der Selbstanzeige resultierenden Umsatzsteuer- und Lohnabgabennachforderungen und der dazu angelasteten Nebengebühren verwendet worden. Zwischen Selbstanzeige im Juli 1998 und Konkurseröffnung im Jänner 1999 wären auf das Abgabenkonto der Gesellschaft für diesen Verwendungszeck noch Zahlungen von über 1.450.000,00 S geleistet worden. Weitere liquide Mittel wären nicht zur Verfügung gestanden, weil es im Herbst 1998 trotz guter Auftragslage der Gesellschaft plötzlich zu unvorhersehbaren Liquiditätseinbußen aufgrund stockender Zahlungseingänge und Bestreitung von Forderungen gekommen wäre. Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 10/98 und 11/98 basierten damit auch auf Erlösen, die infolge der Forderungsbestreitungen bei der Gesellschaft gar nicht eingegangen wären. Für die rückständigen Lohnabgaben

Oktober und November 1998 komme eine Vertreterhaftung des Einschreiters überdies auch deshalb nicht in Betracht, weil die Gesellschaft die Löhne für diese Monate gar nicht mehr ausbezahlt hätte.

Wird das Nichtvorliegen schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen wie berufungsgegenständlich für die zwischen 15. Oktober 1998 und 15. Jänner 1999 fällig gewesenen Haftungsabgaben auf das Fehlen von Gesellschaftsmitteln zur Abgabentrichtung gestützt, so hatte im abgeführten Haftungsverfahren aufgrund der Beweislastumkehr nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen, sondern der Berufungswerber das von ihm behauptete Nichtausreichen der Mittel nachzuweisen. Waren Gesellschaftsmittel, wie für den konkreten Haftungszeitraum schon aufgrund des Rechtsmittelvorbringens unstrittig und auch durch die vorliegenden Kassabuch- und Kontoauszüge der Gesellschaft erhärtet, noch vorhanden, reichten diese behauptungsgemäß jedoch nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsverbindlichkeiten aus, dann wäre es ebenfalls am Rechtsmittelwerber gelegen gewesen, im Verlauf des Haftungsberufungsverfahrens weiters nachzuweisen, dass er den Abgabengläubiger bei Verwendung der tatsächlich noch verfügbar gewesenen Mittel gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern nicht benachteiligt hat (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Im Haftungsvorhalt wurde der Rechtsmittelwerber unter Hinweis auf die ihn treffende Beweispflicht und die bei Nichtentsprechung eintretenden Rechtsfolgen ausdrücklich aufgefordert, für den Haftungszeitraum 15. Oktober 1998 bis 15. Jänner 1999 einen Liquiditäts- und Zahlungsnachweis der Gesellschaft betreffend zu erbringen, und außerdem auch Zeitpunkt und Ausmaß der behaupteten Forderungsbestreitungen bekannt zu geben bzw. zu belegen. Diesen Aufforderungen ist er ebenfalls nicht nachgekommen. Damit ist es im gegenständlichen Verfahren aber sowohl was das Fehlen von Gesellschaftsmitteln in diesem Haftungszeitraum als auch was den Nichteingang bestrittener Gesellschaftsforderungen betrifft, gleichfalls nur bei nicht bewiesenen Behauptungen des Einschreiters geblieben. Vor allem hat er damit auch nicht nachgewiesen, dass es bei Verwendung der im konkreten Haftungszeitraum noch verfügbar gewesenen Gesellschaftsmittel zu keiner Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes gekommen, bzw. dass der Abgabengläubiger aus diesen Mitteln zumindest anteilmäßig bedient worden ist. Da diese Nachweise nur er allein erbringen konnte, trotz entsprechender Aufforderung aber nicht erbracht hat, kann die Berufungsbehörde daher gestützt auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung annehmen, dass es im hier in Rede stehenden Haftungszeitraum bei Verteilung der noch zur Verfügung gestandenen Gesellschaftsmittel zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes gekommen ist, dabei insbesondere auch der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern benachteiligt wurde, und der Berufungswerber dadurch im Hinblick auf die in diesem Haftungszeitraum fällig gewesenen und unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Abgaben (alle Haftungsabgaben außer den Lohnsteuern) Vertreterpflichten schuldhaft verletzt und er damit ein haftungsbegründendes Verhalten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gesetzt hat (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Diese Annahme findet auch Deckung in der zugrunde liegenden Aktenlage. Diese zeigt nämlich auf, dass sämtliche zwischen 15. Oktober 1998 und 15. Jänner 1999 fällig gewesenen Haftungsabgaben ausgenommen die Umsatzsteuer 8/98, die nach erklärungskonformer Verbuchung (351.124,00 S) noch im Umfang von 200.000,00 S teilweise getilgt wurde, zur Gänze unberichtigt geblieben sind. Aus den Einträgen im Kassabuch der Gesellschaft und den Abbuchungen vom Kreditkonto Nummer 1000 bei der R-Bank ergibt sich demgegenüber jedoch unzweifelhaft, dass in den Monaten Oktober 1998 bis Jänner 1999 die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes der Gesellschaft notwendigen Zahlungen für Treibstoffe, Porti, Büroartikel, Leasingraten und dergleichen ebenso noch getätigt wurden, wie auch der Berufungswerber sein bilanzmäßig ausgewiesenes monatliches Geschäftsführerentgelt von 25.000,00 S zuzüglich Diäten und Reisekosten bis einschließlich Jänner 1999 noch in ungekürzter Höhe und teilweise sogar auch höhere monatliche Beträge erhalten hat. Außerdem erfolgten im Konkurs der Gesellschaft laut Konkursaktenlage keine Forderungsanmeldungen wegen rückständiger Stromkosten, Versicherungsentgelte, Mieten und Pachtzinse, was ebenfalls bedenkenlos darauf schließen lässt, dass auch diese Gesellschaftsgläubiger bis zuletzt vollständig befriedigt wurden. Schließlich ist im Berufungsfall auch der Bestand eines Mantelzessionsvertrages betreffend sämtlicher Gesellschaftsforderungen zugunsten der kreditgewährenden Hausbank R-Bank und weiters aktenkundig, dass sämtliche bei Konkurseröffnung fällig gewesenen Gesellschaftsforderungen in Höhe von 2.108.549,60 S aufgrund dieses Vertrages anfechtungsfest an das genannte Kreditinstitut abgetreten und damit auch einer Verwertung als Konkursmasse entzogen waren.

Im Schreiben vom 12. April 2005 wurde dem Rechtsmittelwerber diese für eine Gläubigerungleichbehandlung und damit für schuldhaftes Vertreterpflichtverletzungen sprechende Aktenlage dezidiert vorgehalten. Diesen Vorhaltungen trat er im weiteren Verfahrensverlauf im Grundsätzlichen nicht entgegen. Anlässlich seines Telefonates mit der Referentin am 27. April 2005 gestand der Berufungswerber vielmehr sogar zu, dass im konkreten Haftungszeitraum einzelne Gesellschaftsgläubiger noch Vollzahlungen erhalten haben bzw. bevorzugt befriedigt wurden. Bei unzureichend vorhandenen Gesellschaftsmitteln stellt schon die bevorzugte Befriedigung eines einzigen Gesellschaftsgläubigers eine schuldhaftes Vertreterpflichtverletzung dar. Dem Berufungswerber sind aufgrund vorstehender Fakten- und Beweislage daher im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Umsatzsteuer für 8/98, 9/98, 10/98 und 11/98 und der Kammerumlage 7-9/98 somit haftungsbegründende schuldhaftes Pflichtverletzungen wegen Nichtbeachtung des Gläubigergleichbehandlungsgebotes zur Last zu legen (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096; VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Dem steht auch nicht entgegen, dass für die am 16. November 1998 fällig gewesene Umsatzsteuer 9/98 und die Kammerumlage 7-9/98 bzw. die am 15. Dezember 1998 fällig gewesene Umsatzsteuer 10/98 aktenkundig rechtzeitige Stundungsansuchen gestellt wurden. Dem

Rechtsmittelwerber sind gegenständlich im Zusammenhang mit der Stellung dieser erstinstanzlich abgewiesenen Zahlungserleichterungsansuchen trotz Antragsrechtzeitigkeit und Gewährung von Nachfristen zur Abgabentrückhaltung nämlich ebenfalls schuldhaftes Pflichtverletzungen vorzuwerfen, weil er damit für die antragsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben unter Vorspiegelung des Vorliegens der Bewilligungsvoraussetzungen im Sinne des § 212 BAO und insbesondere des Nichtvorliegens einer Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit Zahlungsaufschub begehrt hat, obwohl ihm die massive Gefährdung der Einbringlichkeit dieser Abgaben bei der Primärschuldnerin aufgrund der zeitlichen Nähe zur unmittelbar später erfolgten Konkursantragstellung unzweifelhaft bereits bekannt gewesen sein musste (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Der Berufungswerber führt rechtsmittelbegründend, weshalb Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft im Haftungszeitraum unmittelbar vor Konkurseröffnung nicht mehr entrichtet werden hätten können, auch an, dass ihm damals ausschließlich die Mittel des Zessionsrahmens bei der Hausbank mit einer Maximalhöhe von circa 75 % des Monatsumsatzes der Gesellschaft tatsächlich zur Verfügung gestanden wären. Wegen dieses Vorbringens, und weil die Abtretung sämtlicher Buchforderungen der Gesellschaft an die Hausbank auch aktenkundig ist, teilte die Berufungsbehörde bereits im Haftungsverhalt mit, dass dem Rechtsmittelwerber der Abschluss der Mantelzessionsverträge zugunsten der Hausbank dann als schuldhaftes Pflichtverletzung vorgeworfen werden könne, wenn er nicht nachweise bzw. nachweisen könne, dass er bei Vertragsabschluss durch entsprechende Vertragsgestaltung auch für den Fall einer Änderung der Verhältnisse für eine dadurch unbeeinträchtigte Befriedigungsmöglichkeit der übrigen Gesellschaftsverbindlichkeiten, insbesondere der der Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft, vorgesorgt hätte (u.a. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149, VwGH 23.1.1997, 96/15/0107). Zur Erbringung dieses Nachweises sollten daher die beiden aktenkundigen Forderungsabtretungsverträge und weitere sachdienliche Unterlagen vorgelegt werden, was bis zum Ergehen dieser Entscheidung aber ebenfalls nicht geschehen ist. Anlässlich des Telefonates vom 27. April 2005 schilderte der Rechtsmittelwerber zwar nochmals im Wesentlichen übereinstimmend zu seinem diesbezüglichen Haftungsberufungsvorbringen den Inhalt dieser Zessionsverträge und die Vorgangsweise bei Legung von Ausgangsrechnungen für die Gesellschaft, den ausdrücklich abverlangten urkundlichen Nachweis konnten aber auch diese fernmündlichen Behauptungen nicht ersetzen. Damit ist dem Einschreiter gegenständlich auch der Abschluss dieser aktenkundigen Globalzessionsverträge als haftungsbegründende schuldhaftes Pflichtverletzung vorzuwerfen, weil er nicht nachgewiesen hat, dass er dabei seiner vorerwähnten Vorsorgepflicht nachgekommen, und daher auch unbewiesen geblieben ist, dass es der R-Bank aufgrund dieser Verträge nicht ermöglicht gewesen wäre, sich aus eingegangenen Gesellschaftsforderungen vorrangig vor anderen Gesellschaftsgläubigern, insbesondere auch vor dem Abgabengläubiger, zu befriedigen. Mangels dieses Nachweises und vor allem

deshalb, weil der Berufungswerber selbst vorgebracht hat, dass ihm aufgrund dieses zugunsten der Hausbank bestandenen Zessionsvertrages nur rund 75 % der monatlichen Gesellschaftsumsätze tatsächlich frei verfügbar waren, wird entscheidungsgegenständlich daher davon ausgegangen, dass es im konkreten Haftungszeitraum auch aufgrund dieser globalen Forderungszession zu einer dem Berufungswerber haftungsrechtlich vorwerfbaren Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes dadurch gekommen ist, dass aus den zugeflossenen Gesellschaftsmitteln einerseits die Hausbank als andrängende Gläubigerin begünstigt, und andererseits andere andrängende Gläubiger, insbesondere auch der Bund als Abgabengläubiger, benachteiligt bedient wurden. Dafür, dass die kreditgewährende Hausbank vorliegend vorrangig befriedigt wurde, spricht überdies auch, dass der Rechtsmittelwerber im Zuge des erwähnten Telefongesprächs mitteilte, dass die Tilgung der Kreditschulden wesentlich auch über die bei der Gesellschaft eingegangenen Haftrücklässe erfolgt ist.

Im Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern Oktober und November 1998 wird auch eingewendet, dass in diesen Haftungsabgaben selbst erklärte Umsätze enthalten wären, die bei der Gesellschaft aufgrund von Forderungsbestreitungen tatsächlich gar nicht eingegangen wären. Dazu ist, abgesehen davon dass diese Behauptung im abgeführten Verfahren trotz entsprechender Aufforderung zur Glaubhaftmachung letztlich unbewiesen geblieben ist, festzuhalten, dass Einwendungen gegen die Höhe einer Abgabenschuld im Berufungsverfahren gegen einen Haftungsbescheid nicht mit Erfolg geltend gemacht werden können (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281). § 248 BAO räumt dem (potenziell) Haftungspflichtigen die Möglichkeit ein, innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabanspruch zu berufen. Die Umsatzsteuern Oktober und November 1998 basieren auf von der Gesellschaft mittels Umsatzsteuervoranmeldungen selbst erklärten und demgemäß verbuchten Beträgen. Mit dem am 6. August 2002 wegen Nichtabgabe von Erklärungen im Schätzungsweg ergangenen Jahresumsatzsteuerbescheid 1999 wurden unter anderem auch die für Oktober und November 1998 selbst erklärten Umsatzsteuern gegenüber der Gesellschaft bescheidmäßig festgesetzt. Da die Berufungsbehörde im Haftungsverfahren des Vertreters an diese für die Primärschuldnerin bescheidmäßig festgestellte Umsatzsteuerschuld gebunden, und vom Rechtsmittelwerber innerhalb der Haftungsberufungsfrist nicht auch gegen Jahresumsatzsteuerbescheid 1999 berufen worden ist, sind dieser Haftungsentscheidung daher betragsmäßig zwingend die für Oktober und November 1998 aufgrund Selbsterklärung veranlagten Umsatzsteuerschuldigkeiten zugrunde zu legen.

Zur Unrechtmäßigkeit seiner Haftungsinanspruchnahme für rückständige Lohnabgaben der Gesellschaft für Oktober und November 1998 moniert der Berufungswerber, dass für diese Zeiträume entsprechende Lohnzahlungen gar nicht mehr erfolgt wären. Zum Nachweis dafür wurde gleichzeitig mit der Haftungsberufung eine Liste der bei Konkurseröffnung der Gesellschaft offen gewesenen Löhne vorgelegt. Die Überprüfung dieser Aufstellung anhand der im

Konkursakt für Dienstnehmer aufscheinenden Forderungsanmeldungen ergab im Wesentlichen übereinstimmend, dass elf Dienstnehmer der Primärschuldnerin offene Löhne für Oktober 1998 und einundsechzig Dienstnehmer offene Löhne für November 1998 letztlich unbestritten im Gesellschaftskonkurs angemeldet haben. Da die Veranlagungsaktenlage für Herbst 1998 jedoch achtzig Dienstnehmer der primärschuldnerischen Gesellschaft ausweist, und in den vorliegenden Kassabuchauszügen der Gesellschaft noch als "Lohnzahlungen und Trennungsgelder für Oktober 1998 und November 1998" bezeichnete Auszahlungen aufscheinen, wurden dem Berufungswerber aus Anlass des Haftungsvorhalts auch diese Widersprüchlichkeiten zum eigenen Rechtsmittelvorbringen vorgehalten, und er um Bekanntgabe ersucht, in welcher Höhe Löhne und Gehälter für Oktober und November 1998 tatsächlich noch ausbezahlt worden, und welche Lohnabgaben danach noch abzuführen bzw. zu entrichten gewesen wären. Auch dieser Aufforderung wurde nicht entsprochen.

Trotz dieser Säumigkeit des Berufungswerbers kommt aus Anlass dieser Entscheidung aber eine Haftungsinanspruchnahme des Einschreiters für die gesamten erklärungsgemäß verbuchten Lohnabgaben für Oktober und November 1998 wie im angefochtenen Haftungsbescheid nicht in Betracht. Da schon aufgrund der aktenmäßigen Beweislage davon auszugehen ist, dass den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben dieser beiden Monate zumindest teilweise tatsächlich nicht mehr zur Auszahlung gelangte Löhne zugrunde liegen, kann dem Rechtsmittelwerber insoweit eine Verletzung der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr bzw. Entrichtung der Lohnabgaben nicht mit Recht zum Vorwurf gemacht werden. Indem die im Schreiben vom 12. April 2005 im Zusammenhang mit den Lohnabgaben 10/98 und 11/98 gemachten Vorhaltungen unwidersprochen geblieben sind, geht die erkennende Behörde gestützt auf die Veranlagungsaktenlage und insbesondere auf die diesbezüglichen Feststellungen in den Lohnsteuerprüfungsberichten davon aus, dass bei der Gesellschaft im Oktober und November 1998 achtzig Dienstnehmer beschäftigt waren. Da verfahrensgegenständlich mangels Vorhaltsbeantwortung auch nicht dargetan wurde, in welcher Höhe für Oktober und November 1998 Lohnabgaben aufgrund erwiesenermaßen teilweise noch ausbezahlter Löhne noch angefallen wären, werden diese im Folgenden durch Verhältnisrechnung im Schätzungsweg ermittelt. Aufgrund der Konkursaktenlage ist gesichert, dass für Oktober 1998 elf und für November 1998 einundsechzig Dienstnehmer keine Löhne mehr erhalten haben. Bemessen an der Gesamtbeschäftigtenzahl von achtzig (100 %) entspricht dies im ersten Fall einem Prozentanteil von 13,75 und im zweiten Fall von 76,25. Vice versa erhielten im Oktober 1998 noch 86,25 % und im November noch 23,75 % der Dienstnehmer Löhne und Gehälter. Bringt man vorstehende Prozentsätze auf die für Oktober und November 1998 erklärten Lohnabgaben zur Anwendung, so errechnen sich daraus folgende auf nicht ausbezahlte bzw. ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnabgaben:

|  |            |                    |                             |
|--|------------|--------------------|-----------------------------|
|  | Lohnsteuer | Dienstgeberbeitrag | Zuschlag Dienstgeberbeitrag |
|--|------------|--------------------|-----------------------------|

|  |                            |                          |                       |
|--|----------------------------|--------------------------|-----------------------|
| <b>Oktober 1998 erklärt</b>            | 253.816,00 S (18.445,53 €) | 90.540,00 S (6.579,80 €) | 9.658,00 S (701,87 €) |
| Anteil nicht ausbezahlte Löhne 13,75 % | 34.900,00 S (2.536,28 €)   | 12.449,25 S (904,72 €)   | 1.327,97 S (96,50 €)  |
| Anteil ausbezahlte Löhne 86,25 %       | 218.916,00 S (15.909,25 €) | 78.090,75 S (5.675,08 €) | 8.330,03 S (605,37 €) |
| <b>November 1998 erklärt</b>           | 247.113,00 S (17.958,40 €) | 88.127,00 S (6.404,44 €) | 9.399,00 S (683,05 €) |
| Anteil nicht ausbezahlte Löhne 76,25 % | 188.423,66 S (13.693,28 €) | 67.196,84 S (4.883,39 €) | 7.166,74 S (520,83 €) |
| Anteil ausbezahlte Löhne 23,75 %       | 58.689,34 S (4.265,12 €)   | 20.930,16 S (1.521,05 €) | 2.232,26 S (162,22 €) |

Soweit haftungsgegenständliche Lohnabgaben für Oktober und November 1998 laut vorstehender Tabelle auf nicht mehr ausbezahlte Löhne dieser Monate entfallen (LSt 10/98 iHv. 34.900,00 S, DB 10/98 iHv. 12.449,25 S, DZ 10/98 iHv. 1.327,97 S, LSt 11/98 iHv. 188.423,66 S, DB 11/98 iHv. 67.196,84 S und DZ 11/98 iHv. 7.166,74 S), waren sie im Zuge dieser Entscheidung mangels dem Berufungswerber hierfür vorwerfbarer schuldhafter Pflichtverletzungen aus den im Haftungsbescheid angeführten Beträgen auszuscheiden, und war der Haftungsberufung insoweit daher ebenfalls stattzugeben.

Soweit Lohnabgaben allerdings auf noch ausbezahlte Löhne für die Monate Oktober und November 1998 entfallen, also für nunmehr jeweils reduzierte LSt 10/98 iHv. 218.916,00 S, DB 10/98 iHv. 78.090,75 S, DZ 10/98 iHv. 8.330,03 S, LSt 11/98 iHv. 58.689,34 S, DB 11/98 iHv. 20.930,16 S und DZ 11/98 iHv. 2.232,26 S, erweist sich die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers jedoch als rechters.

Für die unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 10/98 und 11/98 genügt es dabei an dieser Stelle auf die obigen Ausführungen zu verweisen, dass der Rechtsmittelwerber für den Haftungszeitraum 15. Oktober 1998 bis 15. Jänner 1999 trotz behaupteter fehlender Mittel seiner Beweispflicht einer Nichtverletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aus den tatsächlich noch vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln im gegenständlichen Verfahren nicht nachgekommen, die Ungleichbehandlung von Gesellschaftsgläubigern aus den verfügbar gewesenen Mitteln für diesen Haftungszeitraum auch aktenmäßig dokumentiert, und diese im Verlauf des Verfahrens vom Einschreiter selbst sogar eingestanden worden ist. Dem Berufungswerber liegen aus diesen Gründen somit auch für die im konkreten Haftungszeitraum fällig gewesenen, jedoch nicht entrichteten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 10/98 und 11/98, soweit sie im oben dargestellten Ausmaß auf noch ausbezahlte Löhne entfallen, haftungsbegründende schuldhafter Vertreterpflichtverletzungen zur Last.

Für die auf ausbezahlte Löhne entfallende, jedoch nicht abgeführte Lohnsteuer 10/98 iHv. 218.916,00 S und Lohnsteuer 11/98 iHv. 58.689,34 S haftet der Berufungswerber schon deshalb, weil es sich bei der Lohnsteuer um eine nicht dem Gleichbehandlungsgebot unterlie-

gende Abfuhrabgabe handelt, deren Nichtabfuhr gegenständlich nicht erfolgreich mit dem Hinweis auf nicht ausreichend vorhanden gewesene Gesellschaftsmittel gerechtfertigt werden konnte. § 78 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt nämlich, dass dann, wenn die Mittel zur Vollauszahlung der vereinbarten Löhne nicht ausreichen, entsprechend niedrigere Beträge zur Auszahlung gelangen müssen, damit auch die darauf entfallende Lohnsteuer noch einbehalten und abgeführt werden kann. Da sich aus den Kassabucheinträgen der Gesellschaft eindeutig ergibt, dass für die Lohnzahlungszeiträume Oktober und November 1998 noch Löhne und Trennungsgelder ausbezahlt wurden, anhand der Konkursaktenlage ebenfalls ersichtlich ist, dass nicht alle bei der Gesellschaft beschäftigt gewesenen Dienstnehmer entsprechende Konkursforderungen angemeldet haben, der Berufungswerber jedoch für Oktober und November 1998 überhaupt keine Lohnsteuer abgeführt hat, haftet er daher für die oben bezifferten, auf ausbezahlte Löhne der Monate Oktober und November 1998 entfallenden Lohnsteuern wegen schuldhafter Verletzung der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 22.2.1989, 85/13/0214). Vorstehenden Erwägungen steht auch nicht entgegen, dass die Lohnabgaben 10/98 und 11/98 von den Stundungsansuchen vom 16. November 1998 bzw. 15. Dezember 1998 ebenfalls mit umfasst waren, weil dem Einschreiter, wie bereits dargelegt, entscheidungsgegenständlich auch schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen im Zusammenhang mit der Stellung dieser Zahlungserleichterungsansuchen zum Vorwurf zu machen sind.

Was den Haftungsausspruch für Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 2 BAO (Stundungszinsen 1998) betrifft, reicht es auf § 7 Abs. 2 BAO hinzuweisen, wonach sich persönliche Haftungen (§ 7 Abs. 1 BAO) auch auf diese Nebenansprüche erstrecken. Da für den Haftungszeitraum unmittelbar vor Konkurseröffnung von schuldhaften Pflichtverletzungen des Berufungswerbers unter anderem wegen Nichtbeachtung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen ist, erfolgte somit auch dessen Haftungsinanspruchnahme für die bei der Primärschuldnerin rückständigen Stundungszinsen 1998 zu Recht.

Insgesamt ist die Berufsbehörde daher, soweit der Haftungsberufung nicht aus den dargestellten Gründen teilweise Folge zu geben war, zur Entscheidung gelangt, dass sämtlichen im Spruch dieser Entscheidung angeführten rückständigen Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft schuldhafte Vertreterpflichtverletzungen des Berufungswerbers zugrunde liegen. Da es der Rechtsmittelwerber trotz entsprechender Ankündigung im Telefonat vom 27. April 2005 bis dato auch unterlassen hat, für die unter das Gleichbehandlungsgebot fallenden Haftungsabgaben die Quoten, die bei pflichtgemäßer anteilmäßiger Befriedigung der Abgabensforderungen an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wären, bekannt zu geben, kommt aus Anlass dieser Entscheidung auch eine Haftungsbeschränkung nicht in Betracht. Der Rechtsmittelwerber haftet daher für die im obigen Spruch angeführten Abgabenrückstände der Gesellschaften zur Gänze (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Hat der Geschäftsführer Vertreterpflichten schuldhaft verletzt, dann streitet wie bereits eingangs festgehalten eine Vermutung für den Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabeneinbringlichkeit. Der Berufungswerber hat im Verlauf dieses Haftungsverfahrens, außer dass er das Nichtvorliegen eines Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhanges behauptete, selbst keine tauglichen Gründe aufgezeigt, die diese Vermutung widerlegen könnten. Da sich Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhanges auch nicht anhand der vorliegenden Akten ergeben, spricht im Berufungsfall daher die Vermutung dafür, dass die aufgezeigten schuldhaften Pflichtverletzungen des Berufungswerbers auch ursächlich dafür waren, dass die im Spruch dieser Entscheidung dargestellten, noch rückständigen Abgaben der Gesellschaft bei dieser selbst uneinbringlich geworden sind.

Die Haftungsinanspruchnahme stellt eine Ermessensentscheidung dar. 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 Berufungswerbers 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 vor allem 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 anlassgegenständlich, da die primärschuldnerische Gesellschaft wegen Konkurses aufgelöst ist, die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Da der Berufungswerber laut eigenem Vorbringen und damit im Einklang stehender Aktenlage der für die abgabenrechtlichen Belange der primärschuldnerischen Gesellschaft verantwortliche Vertreter war, und auf Grund seines Alters und der künftigen Erwerbsmöglichkeiten nicht von vorne herein davon ausgegangen werden kann, dass die Haftungsschuldigkeiten auch bei ihm uneinbringlich sind, erweist sich seine Haftungsinanspruchnahme somit jedenfalls als zweckmäßig. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Rechtsmittelwerber im Zuge des Berufungsverfahrens vorgebracht hat, die Haftungsschuld derzeit nicht entrichten zu können, weil die von ihm zuletzt geführte Personalleasinggesellschaft mittlerweile ebenfalls insolvent geworden wäre, er deshalb zurzeit nur 1.300,00 € monatlich vom Masseverwalter zugewiesen bekomme, und er im Übrigen hoch verschuldet und vermögenslos sei. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht die Vermögenslosigkeit eines Vertreters im Sinne des § 80 BAO nämlich mit der Geltendmachung der Haftung gegenüber diesem in keinem erkennbaren Zusammenhang (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Im Zusammenhang mit den Billigkeitserwägungen könnte dem Einschreiter entscheidungs-

gegenständlich allenfalls die bei der Primärschuldnerin im Haftungszeitraum unmittelbar vor Konkurseröffnung offensichtlich bereits vorgelegene angespannte finanzielle Lage und weiters zugute gehalten werden, dass er selbst vom Mitarbeiter SD hintergangen wurde. Dem steht allerdings gegenüber, dass der Berufungswerber als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft abgabenrechtliche Pflichten der Gesellschaft schuldhaft und zwar teils sogar in Form vorsätzlicher Handlungsweisen verletzt hat. Angesichts solcher Sachlage ist im Berufungsfall den vorerwähnten Zweckmäßigkeitsgründen aber jedenfalls Vorrang vor den berechtigten Parteiinteressen einzuräumen, und der Berufungswerber daher gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 BAO in Anspruch zu nehmen.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 28. Mai 1999 war aus obigen Entscheidungsgründen somit dem Grunde nach keine Folge zu geben. Eine teilweise Stattgabe hatte jedoch zu erfolgen, weil die im angefochtenen Haftungsbescheid enthaltene Umsatzsteuer 1997, der Säumniszuschlag 1997, die Körperschaftsteuervorauszahlung für 10-12/98 und die beiden Säumniszuschläge 1999 seit Bescheiderlassung noch zur Gänze und die Lohnsteuer 1997 noch teilweise bei der Primärschuldnerin selbst einbringlich waren, und im abgeführten Berufungsverfahren außerdem erweislich war, dass den Lohnabgaben 10/98 und 11/98 teilweise von der Gesellschaft tatsächlich nicht mehr ausbezahlte Löhne zugrunde liegen.

Linz, am 14. Juli 2005