

# TE Vwgh Erkenntnis 2009/11/25 2008/15/0220

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.11.2009

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §169;

BAO §20;

BAO §285;

BAO §9 Abs1;

EStG 1988 §78 Abs3;

1. BAO § 169 heute

2. BAO § 169 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 20 heute

2. BAO § 20 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 285 heute

2. BAO § 285 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. BAO § 285 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

4. BAO § 285 gültig von 20.12.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

5. BAO § 285 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

6. BAO § 285 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 9 heute

2. BAO § 9 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 78 heute

2. EStG 1988 § 78 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. EStG 1988 § 78 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

4. EStG 1988 § 78 gültig von 14.08.2002 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002

5. EStG 1988 § 78 gültig von 30.12.2000 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

6. EStG 1988 § 78 gültig von 10.01.1998 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998

7. EStG 1988 § 78 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

8. EStG 1988 § 78 gültig von 30.07.1988 bis 26.08.1994

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des A K in G, vertreten durch Dr. Peter Lechner und Dr. Hermann Pfurtscheller, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 16. Mai 2008, Zl. RV/0058-I/04, betreffend Haftung für Abgaben, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer im Instanzenzug gemäß § 9 Abs 1 BAO zur Haftung für Abgaben der X-KG im Ausmaß von insgesamt 210.489,06 EUR herangezogen (Umsatzsteuer 10/1995, 12/1995, 1/1996, Lohnsteuer 8/1995, 10/1995, 11/1995, 1/1996, 2/1996, 5/1996, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 8/1995, 10/1995, 11/1995, 1/1996 und 2/1996 sowie Nebengebühren). Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer im Instanzenzug gemäß Paragraph 9, Absatz eins, BAO zur Haftung für Abgaben der X-KG im Ausmaß von insgesamt 210.489,06 EUR herangezogen (Umsatzsteuer 10 aus 1995,, 12 aus 1995,, 1 aus 1996,, Lohnsteuer 8 aus 1995,, 10 aus 1995,, 11 aus 1995,, 1 aus 1996,, 2 aus 1996,, 5 aus 1996,, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag 8 aus 1995,, 10 aus 1995,, 11 aus 1995,, 1 aus 1996, und 2 aus 1996, sowie Nebengebühren).

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei seit 12. Dezember 1984 (gemeinsam mit J.E.) Geschäftsführer der X-GmbH gewesen, die geschäftsführende Komplementärin der X-KG gewesen sei.

Die X-KG habe eine Druckerei betrieben. Nach dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in R. im September 1995 habe sie den Betrieb - nach Durchführung umfangreicher baulicher Investitionen und Anschaffung einer neuen Druckmaschine - ab Dezember 1995 in angemieteten Betriebsräumlichkeiten in H. weitergeführt. Am 4. Juli 1996 sei über das Vermögen der X-KG der Konkurs eröffnet worden. Im Konkurs hätten die Konkursgläubiger eine Quote von 2,22 % erhalten.

Das Finanzamt habe den Beschwerdeführer mit Bescheid vom 12. Dezember 2001 zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen und begründend ausgeführt, der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der X-KG entrichtet würden. Bis zum Beweis des Gegenteils müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer diese gesetzliche Verpflichtung hinsichtlich der uneinbringlich gewordenen Abgaben schuldhaft verletzt habe. Das Finanzamt habe den Beschwerdeführer mit Bescheid vom 12. Dezember 2001 zur Haftung gemäß Paragraph 9, BAO herangezogen und begründend ausgeführt, der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der X-KG entrichtet würden. Bis zum Beweis des Gegenteils müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer diese gesetzliche Verpflichtung hinsichtlich der uneinbringlich gewordenen Abgaben schuldhaft verletzt habe.

In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 17. Dezember 2001 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, es sei ihm derzeit nicht möglich, die Abgabenschuldigkeiten der primärschuldnerischen X-KG zu überprüfen, weil er derzeit über keine Buchhaltungsunterlagen verfüge. Da sich die Buchhaltungsunterlagen möglicherweise noch immer beim Masseverwalter befänden, ersuche er um Gewährung einer achtwöchigen Frist, um nach Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen sowohl zu den Haftungsbeträgen als auch zur Haftung als solcher konkret Stellung nehmen zu können.

Infolge mangelnder finanzieller Mittel iZm der Anschaffung notwendiger Maschinen, notorischer Probleme in der Druckereibranche und unvorhersehbarer technischer Mängel einer Maschine sei der Beschwerdeführer nicht in der Lage gewesen, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Das Fehlen ausreichender finanzieller Mittel zur Abgabentrichtung habe keine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründet, weil der Beschwerdeführer selbst unter Einsatz aller ihm zur Verfügung stehenden Kräfte nicht in der Lage gewesen sei, im Unternehmen ausreichende Mittel zur Abgabentrichtung zu erwirtschaften.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 21. Jänner 2002 sei die Berufung u.a. durch folgendes Vorbringen ergänzt worden:

"Denn auch aus dem Behördenakt müsste sich ergeben, dass über das Vermögen der X-KG (...) und über das Vermögen der Komplementärin (...) ein Konkursverfahren eröffnet worden ist. Im Rahmen dieses Konkursverfahrens hat nicht nur der Masseverwalter RA Dr. J.H. Berichte erstattet, sondern wurde zunächst eine Betriebsfortführung genehmigt, welche der über Auftrag des Masseverwalters installierte Unternehmensberater Dr. M.P. begleitet hat. Schon aus diesen Berichten und vorgelegten Unternehmenskonzepten hätte sich die Unrichtigkeit der Unterstellung schuldhafte Verhaltens eindeutig ergeben.

Des Weiteren dürfte wohl amtsbekannt sein, dass im Rahmen des Verfahrens (...) des Landesgerichtes (...) zwangsläufig u.a. auch diese Problematik abgeklärt und das Verfahren eingestellt worden ist. Im Rahmen des Strafverfahrens wurde Prof. Mag. E.M. mit der Erstellung eines Sachverständigengutachtens beauftragt.

Die Ergebnisse dieses Gutachtens seien nachstehend auszugsweise festgehalten:

Die X-KG war mit Gesellschaftsvertrag vom 1. 7. 1981 mit Datum 30. 9. 1981 im Firmenbuch des Landesgerichtes (...) eingetragen, einziger Komplementär derselben war die X-GmbH. Das Stammkapital der GmbH betrug von Anfang an ATS 500.000,--, die Kommandithafteinlagen ebenso ATS 500.000,--. Der Geschäftsführer J.E. war Rechtsnachfolger des Dr. R.E. und als solcher ab 12. Dezember 1994 (richtig: 1984) gemeinsam vertretungsbefugter Geschäftsführer mit A.K. (Beschwerdeführer). Mit 3. 7. 1996 haben die Geschäftsführer gemeinsam beim zuständigen Landesgericht (...) den Antrag auf Eröffnung des Konkurses sowohl über die X-GmbH als auch über die X-KG wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung gestellt. Beide Unternehmen bildeten eine wirtschaftliche Einheit und musste die GmbH das wirtschaftliche Schicksal der KG teilen.

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen ebenso wie zur Erstellung von Jahresabschlüssen über den gesamten Untersuchungszeitraum wurde erfüllt und gab weder formal noch inhaltlich Anlass zu Beanstandungen. Für ein mangelhaftes Rechnungswesen als bestimmte oder Teilursache einer allfällig eingetretenen Zahlungsunfähigkeit haben sich keine Hinweise ergeben. Dem Unternehmen ist es innerhalb des Untersuchungszeitraumes bis inklusive 1994 fast durchgehend gelungen, einen positiven Brutto-Cash-Flow nach Zinsen zu erwirtschaften. Massive Ertragseinbrüche zeigten sich erst ab dem Jahr 1995. Die Liquidität vermochte bis inklusive 1995 aufrechterhalten zu werden. Insbesondere im Jahr 1995 verfügte das Unternehmen, bedingt durch die Realisierung stiller Reserven im Zuge des Liegenschaftsverkaufes, über ausreichend Liquidität, aus der auch die getätigten hohen Investitionen in das Mietobjekt S. unschwer abgedeckt werden konnten. Erst die 1996 erforderlichen zusätzlichen baulichen Investitionen im Ausmaß von rund ATS 3,2 Mio. vermochten zusammen mit den Maschineninvestitionen in Höhe von rund ATS 7,2 Mio. nicht mehr abgedeckt zu werden und hatten eine massive Finanzierungslücke zur Folge.

Die Ergebnisse der Untersuchung zeigen deutlich, dass sich die Liquiditätslage der X-KG in den Jahren 1993 und 1994 gegenüber dem Vorjahr 1992 zwar verschlechterte, insgesamt jedoch noch akzeptable Werte aufwies, die allenfalls Zahlungsstockungen, aber nicht Zahlungsunfähigkeit zur Folge hatten.

Im Jahr 1995 vermochten diese Engpässe, bedingt durch den Verkauf der Betriebsliegenschaft und die damit verbundene Realisierung stiller Reserven sowie die vorgenommene Umstrukturierung, beseitigt zu werden. Hervorgerufen durch Umsatzeinbrüche einerseits und Kostenüberschreitungen andererseits, vermochte die Liquidität jedoch nicht aufrechterhalten zu werden und verschlechterte sich im Laufe des ersten Halbjahres 1996 drastisch. Im Ergebnis zeigt sich eine im ersten Halbjahr 1996 entstandene Deckungslücke in Höhe von rund ATS 18,4 Mio. Diese hatte, nachdem die stillen Reserven des Unternehmens bereits im Vorjahr realisiert wurden, zwangsläufig Illiquidität zur Folge.

Die Umsatzentwicklung verlief bis inklusive 1994 positiv. Im Jahre 1995 erfolgte ein erster drastischer Umsatzeinbruch, der mit der Übersiedlung des Betriebes (...) und damit verbundenen Problemen im Zusammenhang steht. Diese mit der Umstrukturierung bzw. Standortverlegung zusammenhängenden Umsatzeinbußen vermochten jedoch liquiditätsmäßig gut bewältigt zu werden. An seine liquiditätsmäßigen Grenzen stieß das Unternehmen durch die im 1. Halbjahr 1996 neuerlichen massiven Umsatzrückgänge, die ihre Ursachen primär in den Anlaufschwierigkeiten der mit 13. 12. 1995 in Betrieb gegangenen neuen Druckmaschinentype (...) hatte. Diese Schwierigkeiten setzten unmittelbar nach Inbetriebnahme ein und setzten sich bis Juni 1996 fort. Eine Dokumentation dieser Probleme, die zu

Minderauslastungen infolge von Stillstand und Fehlproduktionen im Ausmaß von ca. 18 % führten, findet sich aktenkundig exemplarisch für März 1996 im Maschinenlogbuch. Ergänzende Erhebungen des SV zeigten als Ergebnis das im Vorfeld von Insolvenzverfahren durchaus unübliche Fehlen jeglicher Exekutionen.

Die Sanierungsbemühungen brachten keine Anhaltspunkte für ein die Insolvenz herbeiführendes maßgebliches Fehlverhalten der Geschäftsführung; das an sich sinnhafte, finanziell gesichert erscheinende und professionell zügig abgewinkelte Reorganisationskonzept scheiterte an nicht vorhersehbaren technischen Problemen im Zusammenhang mit der Maschinenumstellung.

Die Entwicklung der Zahlungsunfähigkeit der X-KG stellt sich als ein mit Jahresbeginn 1996 einsetzender und konkret mit den technischen Problemen der Inangsetzung der neu angeschafften Groß-Druckmaschine einhergehender, sukzessiv fortschreitender Prozess dar. Die objektiv im Verlauf des zweiten Quartals 1996 eingetretene Zahlungsunfähigkeit der X-KG musste den Geschäftsführern aufgrund ihrer ständigen Konfrontation mit den die Zahlungsunfähigkeit verursachenden technischen Problemen und deren offensichtlicher Unbehebbarkeit sowie der Umsatzeinbrüche ebenfalls im Laufe des 2. Quartals 1996, spätestens jedoch nach Kenntnis des Ausmaßes der entstandenen Überschuldung und entsprechender Information durch den Steuerberater der Gesellschaft anlässlich einer Besprechung am 20. 6. 1996 subjektiv erkennbar sein.

Ursache für den Vermögensverfall und die Zahlungsunfähigkeit waren letztlich neben Kostenüberschreitungen, Mindererlösen anlässlich des Liegenschaftsverkaufs durch Senkung der Baudichte und dergleichen mehr die im Gefolge der Standortverlegung (1995) sowie der technischen Probleme mit der am neuen Standort installierten Groß-Druckmaschine (1996) aufgetretenen massiven Umsatzeinbrüche.

Was die Gläubigerschädigung nach subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit betrifft, erscheint diese Frage aufgrund von zeitlicher Nähe von subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit (20. 6. 1996) und Konkursbeantragung (3. 7. 1996) sowie im Hinblick auf die 60-Tages-Frist des § 69 KO und das Fehlen jeglicher Hinweise auf eine Gläubigerschädigung im oben angeführten Zeitraum gegenstandslos. Was die Gläubigerschädigung nach subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit betrifft, erscheint diese Frage aufgrund von zeitlicher Nähe von subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit (20. 6. 1996) und Konkursbeantragung (3. 7. 1996) sowie im Hinblick auf die 60-Tages-Frist des Paragraph 69, KO und das Fehlen jeglicher Hinweise auf eine Gläubigerschädigung im oben angeführten Zeitraum gegenstandslos.

Unter Bedachtnahme auf die auch vom Sachverständigen Prof. Dr. E.M. und dem Unternehmensberater Dr. M.P. sowie dem Steuerberater der Gesellschaft, W.R., positiv begutachteten Sanierungskonzepte haben die Geschäftsführer, also auch der Berufungswerber, versucht, zumindest eine anteilige, gleichzeitige Befriedigung der Forderungen aller Gläubiger, also auch der Abgabengläubiger zu erreichen. (...) Solange aufgrund vorhandener Liquidität noch Zahlungen möglich waren, wurden diese von der Geschäftsführung veranlasst und wurde dabei auf die Gleichbehandlung der Gläubiger Rücksicht genommen. An das Finanzamt wurden im Zeitraum 1. 7.1995 bis 31. 5.1996 noch Zahlungen im Gesamtbetrag von ATS 4.228.123,- geleistet."

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Uneinbringlichkeit der betroffenen Abgaben gegeben. Aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der primärschuldnerischen X-KG sei der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich.

Bei einer Mehrheit von Geschäftsführern richte sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, ob zwischen diesen eine Kompetenzabgrenzung bestanden habe. Im gegenständlichen Fall habe zwischen dem Beschwerdeführer und J.E. eine Aufgabenteilung dergestalt bestanden, dass J.E. für den Vertrieb, der Beschwerdeführer für die "kaufmännische und administrative Seite" und beide Geschäftsführer gemeinsam für die technischen Belange des Druckereibetriebes der KG verantwortlich gewesen seien. Im Hinblick auf das Bestehen einer Geschäftsverteilung, der zufolge der Beschwerdeführer auch mit den abgabenrechtlichen Angelegenheiten befasst gewesen sei, entspreche die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung dem Gesetz.

Der Beschwerdeführer werde u.a. zur Haftung für die rückständige Lohnsteuer herangezogen. Bezüglich der Lohnsteuer ordne § 78 Abs 1 EStG 1988 an, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle sei der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Der

Beschwerdeführer werde u.a. zur Haftung für die rückständige Lohnsteuer herangezogen. Bezüglich der Lohnsteuer ordne Paragraph 78, Absatz eins, EStG 1988 an, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Nach Absatz 3, dieser Gesetzesstelle sei der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Mit Schreiben der X-KG vom 10. Februar 1997, welchem die Lohnzettel der ehemaligen Mitarbeiter für das Jahr 1996 angeschlossen gewesen seien, sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Löhne und Gehälter der Dienstnehmer bis einschließlich Mai 1996 ausbezahlt worden seien. Dieser Umstand werde vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Es sei bloß vorgebracht worden, dass das Personal gerade in der Druckereibranche einen entscheidenden Erfolgsfaktor darstelle. Hätte der Beschwerdeführer nicht die vollen Arbeitslöhne ausbezahlt, um die auf die niedrigeren Auszahlungsbeträge entfallende Lohnsteuer abführen zu können, wären zwangsläufig Dienstnehmer aus dem Unternehmen ausgetreten, was wiederum zur Folge gehabt hätte, dass die X-KG nicht mehr in der Lage gewesen wäre, bestehende Aufträge selbst auszuführen.

Dieses Vorbringen schließe eine Haftung für die Lohnsteuer nicht aus, weil die Nichtentrichtung der Lohnsteuer nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel entschuldigt werden könne.

Auch die anderen Abgaben, auf welche sich die Haftung erstrecke, seien nicht einmal anteilig getilgt worden. Könnte allerdings der Geschäftsführer nachweisen, welche Beträge bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wären, bestünde die Haftung nur in diesem Ausmaß.

In der Berufung und im ergänzenden Schriftsatz habe der Beschwerdeführer ein Verschulden am Abgabenausfall im Wesentlichen mit dem Argument bestritten, dass die X-KG aus näher dargestellten Gründen nicht über ausreichende Mittel zur Begleichung sämtlicher Gläubigerforderungen verfügt habe.

Im Hinblick auf dieses Vorbringen habe die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27. März 2007 Gelegenheit zur Erbringung des Nachweises einer anteiligen Mittelverwendung im Zeitraum vom 15. Mai 1995 (Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung 3/1995) bis zur Konkurseröffnung am 4. Juli 1996 gegeben. Der Beschwerdeführer sei um Vorlage einer Aufstellung sämtlicher Gläubiger der X-KG mit den zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ersucht worden, aus der sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die hierauf geleisteten Zahlungen (Quoten) und die zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten verfügbar gewesen liquiden Mittel ersichtlich seien. Im Hinblick auf dieses Vorbringen habe die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27. März 2007 Gelegenheit zur Erbringung des Nachweises einer anteiligen Mittelverwendung im Zeitraum vom 15. Mai 1995 (Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung 3 aus 1995,) bis zur Konkurseröffnung am 4. Juli 1996 gegeben. Der Beschwerdeführer sei um Vorlage einer Aufstellung sämtlicher Gläubiger der X-KG mit den zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ersucht worden, aus der sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die hierauf geleisteten Zahlungen (Quoten) und die zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten verfügbar gewesen liquiden Mittel ersichtlich seien.

Ein solcher Nachweis sei vom Beschwerdeführer nicht erbracht worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juni 2007 sei vielmehr geltend gemacht worden, dass dem Beschwerdeführer die Erbringung des Nachweises einer anteiligen Mittelverwendung erschwert sei, weil "im Rahmen des Konkursverfahrens die zur Führung konkreter Nachweise notwendigen Urkunden nicht mehr an die Geschäftsführer zurückgestellt" worden seien. Der Nachweis einer anteiligen Mittelverwendung könne daher nur "kursorisch" erfolgen. Dem Beschwerdeführer sei aber keine diesbezügliche Fahrlässigkeit vorwerfbar, weil ausschließlich der Masseverwalter "für das Verschwinden der Buchhaltungsunterlagen verantwortlich" sei.

Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich aus dem Schreiben des Masseverwalters vom 19. Oktober 2007 keineswegs, dass dieser das behauptete "Verschwinden" der Buchhaltungsunterlagen der X-KG zu vertreten habe. Vielmehr habe der Masseverwalter in Übereinstimmung mit der Aussage des Beschwerdeführers vom 12. August 1997 in einem gegen ihn geführten Strafverfahren angegeben, dass die Buchhaltungsunterlagen der X-KG seinerzeit über Veranlassung der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH in einem Archiv der V. eingelagert worden seien, dort aber - nach Darstellung des Beschwerdeführers gegenüber dem Masseverwalter - nicht mehr auffindbar seien. Bei der gerichtlichen Einvernahme am 12. August 1997 habe der Beschwerdeführer erklärt, dass die Buchhaltungsunterlagen

der X-KG im Bedarfsfall "jederzeit" an das Gericht herausgegeben werden könnten. Die belangte Behörde könne daher nicht erkennen, warum für den nunmehr ungeklärten Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der Masseverwalter verantwortlich sein solle. Dass der Masseverwalter die Buchhaltungsunterlagen nicht an den Beschwerdeführer ausgehändigt habe, habe nicht an seiner mangelnden Bereitschaft, sondern daran gelegen, dass der Masseverwalter über die Buchhaltungsunterlagen nicht verfügt habe. Im Übrigen habe die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren weder das Schicksal der Buchhaltungsunterlagen der X-KG zu klären noch die Ursachen für deren Unauffindbarkeit zu ergründen, sondern die Feststellung zu treffen, dass es dem Beschwerdeführer oblegen wäre, entsprechende Beweisvorsorgen für einen Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens zu treffen, als die Buchhaltungsunterlagen noch bei der V. vorhanden gewesen seien. Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich aus dem Schreiben des Masseverwalters vom 19. Oktober 2007 keineswegs, dass dieser das behauptete "Verschwinden" der Buchhaltungsunterlagen der X-KG zu vertreten habe. Vielmehr habe der Masseverwalter in Übereinstimmung mit der Aussage des Beschwerdeführers vom 12. August 1997 in einem gegen ihn geführten Strafverfahren angegeben, dass die Buchhaltungsunterlagen der X-KG seinerzeit über Veranlassung der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH in einem Archiv der römisch fünf. eingelagert worden seien, dort aber - nach Darstellung des Beschwerdeführers gegenüber dem Masseverwalter - nicht mehr auffindbar seien. Bei der gerichtlichen Einvernahme am 12. August 1997 habe der Beschwerdeführer erklärt, dass die Buchhaltungsunterlagen der X-KG im Bedarfsfall "jederzeit" an das Gericht herausgegeben werden könnten. Die belangte Behörde könne daher nicht erkennen, warum für den nunmehr ungeklärten Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der Masseverwalter verantwortlich sein solle. Dass der Masseverwalter die Buchhaltungsunterlagen nicht an den Beschwerdeführer ausgehändigt habe, habe nicht an seiner mangelnden Bereitschaft, sondern daran gelegen, dass der Masseverwalter über die Buchhaltungsunterlagen nicht verfügt habe. Im Übrigen habe die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren weder das Schicksal der Buchhaltungsunterlagen der X-KG zu klären noch die Ursachen für deren Unauffindbarkeit zu ergründen, sondern die Feststellung zu treffen, dass es dem Beschwerdeführer oblegen wäre, entsprechende Beweisvorsorgen für einen Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens zu treffen, als die Buchhaltungsunterlagen noch bei der römisch fünf. vorhanden gewesen seien.

Der Beschwerdeführer habe auch vorgebracht, dass gegen ihn kein Strafantrag nach § 158 StGB wegen Begünstigung eines Gläubigers gestellt worden sei, woraus sich ergebe, dass "keiner der Gläubiger besser gestellt" worden sei. Dieses Vorbringen verkenne, dass der Tatbestand der Gläubigerbegünstigung nach § 158 Abs. 1 StGB die beabsichtigte Besserstellung eines Gläubigers mit dem Ziel der Benachteiligung anderer Gläubiger nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit erfasse. Im Haftungsverfahren gehe es aber nicht um ein strafrechtlich relevantes Verhalten ab dem Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit. Aus dem Unterbleiben eines derartigen Strafverfahrens sei daher für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Der Beschwerdeführer habe auch vorgebracht, dass gegen ihn kein Strafantrag nach Paragraph 158, StGB wegen Begünstigung eines Gläubigers gestellt worden sei, woraus sich ergebe, dass "keiner der Gläubiger besser gestellt" worden sei. Dieses Vorbringen verkenne, dass der Tatbestand der Gläubigerbegünstigung nach Paragraph 158, Absatz eins, StGB die beabsichtigte Besserstellung eines Gläubigers mit dem Ziel der Benachteiligung anderer Gläubiger nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit erfasse. Im Haftungsverfahren gehe es aber nicht um ein strafrechtlich relevantes Verhalten ab dem Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit. Aus dem Unterbleiben eines derartigen Strafverfahrens sei daher für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen.

Das Vorbringen in der Berufungsergänzung, aus der Quotenaussschüttung im Konkurs der X-KG sei eine anteilige Befriedigung aller Verbindlichkeiten abzuleiten, gehe ebenfalls fehl, weil die Vertreterhaftung an in der Zeit vor der Konkurseröffnung gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der Abgabentrückung anknüpfe.

Die belangte Behörde habe das im gerichtlichen Strafverfahren eingeholte Gutachten des Buchsachverständigen Mag. E.M. vom 8. Dezember 1998 im Hinblick darauf beigeschafft, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers der Inhalt dieses Gutachtens eine Gläubigerbegünstigung im Sinn einer nicht anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten der X-KG ausgeschlossen erscheinen lasse. In diesem Gutachten werde u.a. ausgeführt, die Entwicklung der Zahlungsunfähigkeit der X-KG stelle sich als ein mit Jahresbeginn 1996 einsetzender, mit den technischen Problemen der Inangsetzung der neuen Druckmaschine einhergehender, sukzessiv fortschreitender Prozess dar, der dazu geführt habe, dass die KG spätestens im Verlauf des zweiten Quartals 1996 nicht mehr in der Lage gewesen sei, ihren fälligen Zahlungsverpflichtungen innerhalb angemessener Frist nachzukommen. Die objektiv im Verlauf des zweiten

Quartals 1996 eingetretene Zahlungsunfähigkeit der KG habe für den Beschwerdeführer spätestens nach Kenntnis des Ausmaßes der entstandenen Überschuldung und Information durch den steuerlichen Vertreter der KG anlässlich einer Besprechung am 20. Juni 1996 erkennbar sein müssen.

Die belangte Behörde verweise darauf, dass es im Haftungsverfahren nicht auf die Ursachen der Insolvenz der X-KG ankomme. Weiters komme es aus haftungsrechtlicher Sicht nicht auf den Zeitpunkt der Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit der X-KG durch den Beschwerdeführer an, weil die abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung an andere Voraussetzungen anknüpfe als der Tatbestand der fahrlässigen Krida. Schließlich gehe es im Haftungsverfahren auch nicht darum, ob der Beschwerdeführer den Konkursantrag schuldhaft verzögert habe, weil eine allfällige Verletzung der im § 69 Abs. 2 KO normierten Pflicht zur rechtzeitigen Stellung eines Konkursantrages keine abgabenrechtliche Haftung begründe. Die belangte Behörde verweise darauf, dass es im Haftungsverfahren nicht auf die Ursachen der Insolvenz der X-KG ankomme. Weiters komme es aus haftungsrechtlicher Sicht nicht auf den Zeitpunkt der Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit der X-KG durch den Beschwerdeführer an, weil die abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung an andere Voraussetzungen anknüpfe als der Tatbestand der fahrlässigen Krida. Schließlich gehe es im Haftungsverfahren auch nicht darum, ob der Beschwerdeführer den Konkursantrag schuldhaft verzögert habe, weil eine allfällige Verletzung der im Paragraph 69, Absatz 2, KO normierten Pflicht zur rechtzeitigen Stellung eines Konkursantrages keine abgabenrechtliche Haftung begründe.

Durch das Gutachten werde aber vor allem deshalb keine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gläubigern der KG aufgezeigt, weil sich die Ausführungen des Sachverständigen zu einer möglichen Gläubigerschädigung nicht auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgaben und die zu diesen Zeitpunkten vorhandenen Mittel, sondern nur auf den Zeitraum zwischen der subjektiven Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit (20. Juni 1996) und der Stellung des Konkursantrages (3. Juli 1996) bezögen. Somit sei das Gutachten schon im Hinblick auf den ihm zugrunde liegenden Untersuchungszeitraum ungeeignet, den vom Finanzamt erhobenen Vorwurf einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu entkräften.

Der Beschwerdeführer habe auch die Einvernahme des Masseverwalters im Konkurs der KG beantragt, welcher eine allfällige Gläubigerbevorzugung bzw. das Vorliegen von Anfechtungstatbeständen geprüft habe. Dazu habe der Masseverwalter der belangten Behörde über schriftliche Befragung vom 18. Juli 2007 im Antwortschreiben vom 19. Oktober 2007 u. a. mitgeteilt, dass er während des gesamten Konkursverfahrens keine Anhaltspunkte für eine Ungleichbehandlung von Gläubigern im Zeitraum vom 15. Mai 1995 bis zur Konkurseröffnung am 3. Juli 1996 gefunden habe. Wie in jedem Insolvenzverfahren habe der Masseverwalter das Vorliegen von Anfechtungstatbeständen geprüft, was auch "im Rahmen der Kridaprüfung" erforderlich gewesen sei. Genaue zahlenmäßige Angaben darüber, welche Mittel der gemeinschuldnerischen X-KG in der Zeit vom 15. Mai 1995 bis zum 3. Juli 1996 zur Verfügung gestanden seien und wie diese verwendet worden seien, könne der Masseverwalter jedoch nicht machen. Dass die Banken eine höhere Befriedigung als die anderen Gläubiger der X-KG erlangt hätten, sei auf die (anfechtungsuntaugliche) pfandrechtliche Besicherung ihrer Forderungen zurückzuführen gewesen.

Nach Ansicht der belangten Behörde entlasteten diese Ausführungen des Masseverwalters den Beschwerdeführer ebenfalls nicht. Zum einen sei ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen, ob bzw. inwieweit von der X-KG geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der KO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen seien, während die für das Haftungsverfahren maßgebliche Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt worden sei, davon unberührt bleibe (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 12. August 1994, 92/14/0125). Aus dem Nichtvorliegen eines Anfechtungstatbestandes ergebe sich auch keineswegs zwingend, dass der Beschwerdeführer die Abgabenforderungen insgesamt nicht benachteiligt habe. Denn die konkursrechtlichen Anfechtungsbestimmungen richteten sich vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger, während es im gegenständlichen Haftungsverfahren um wesentlich länger zurückliegende, teilweise bis in das Jahr 1995 zurückreichende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabentrichtung gehe. Zum anderen stelle die auf der bloßen Erinnerung und einem inhaltlich nicht näher präzisierten "Handakt" basierende, durch keinerlei zahlenmäßige Angaben untermauerte Behauptung, für den Masseverwalter sei im Vorfeld des Konkurses der KG keine Ungleichbehandlung von Gläubigern feststellbar gewesen, keinen hinreichenden Nachweis für eine Gleichbehandlung der Abgabenforderungen mit anderen Forderungen dar.

Der Beschwerdeführer habe zu seiner Entlastung auch auf die betriebswirtschaftlichen Analysen des Unternehmensberaters Dr. M.P. verwiesen, der im Konkurs der X-KG die Möglichkeiten einer eventuellen

Betriebsfortführung im Hinblick auf einen eventuellen Unternehmensverkauf ausgelotet habe. Das von Dr. M.P. entwickelte Fortführungskonzept könne aber zur hier maßgeblichen Beurteilung, ob der Beschwerdeführer dem Gebot der anteiligen Schuldentilgung entsprochen habe, nichts beitragen, weil sich der Unternehmensberater mit dieser Frage in keiner Weise befasst habe. Seine Aufgabe habe vielmehr darin bestanden, mögliche Wege aufzuzeigen, wie der Weiterbestand des insolventen Unternehmens (durch Kosteneinsparungen einerseits und eine Steigerung der Betriebsleistung andererseits) ermöglicht werden könnte.

Die belangte Behörde habe Dr. M.P. mit Schreiben vom 17. Dezember 2007 um Auskunft ersucht, ob er im Rahmen seiner Tätigkeit während des Konkurses der X-KG konkrete Wahrnehmungen bezüglich einer gleichteiligen Befriedigung der Abgabensforderungen gemacht habe, und weiters, ob er zahlenmäßige Angaben über die der KG im Zeitraum 15. Mai 1995 bis zur Konkurseröffnung zur Verfügung gestandenen Mittel und deren Verwendung machen könne. Dazu habe Dr. M.P. im Antwortschreiben vom 10. Jänner 2008 mitgeteilt, dass er nicht in der Lage sei, konkrete Zahlenangaben zu machen, weil er über keine Buchhaltungsunterlagen der X-KG verfüge. Seinerzeit habe er "die im Unternehmen vorhandenen Unterlagen des Rechnungswesens ausführlich studiert"; eine Bevorzugung von Gläubigern wäre Dr. M.P. aufgefallen, er habe eine solche aber nicht feststellen können. Auch diese Ausführungen seien nicht als Nachweis für eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gläubigern der X-KG geeignet, weil sie über die bloße Behauptungsebene nicht hinausreichten. Konkrete Fakten, aus welchen auf eine Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes geschlossen werden könnte, seien dem Schreiben vom 10. Jänner 2008 nicht zu entnehmen. Die Ausführungen des Dr. M.P. bezögen sich in keiner Weise auf die Handhabung offener Forderungen im haftungsrelevanten Zeitraum, sondern auf die für das Haftungsverfahren irrelevante Erkennbarkeit der negativen Unternehmensentwicklung. Dass sich die Vertreter der X-KG nicht persönlich bereichert hätten, sei haftungsrechtlich ebenfalls nicht von Bedeutung.

Nach Ansicht der belangten Behörde spreche auch die Aktenlage eindeutig gegen eine Gleichbehandlung der vor dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der X-KG fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten mit anderen Verbindlichkeiten der KG. Nach den unstrittigen Feststellungen im Sachverständigengutachten vom 8. Dezember 1998 sei die Zahlungsunfähigkeit der X-KG im zweiten Quartal 1996 eingetreten. Weiters sei unstrittig, dass die X-KG im Jahr 1995 bei Umsätzen von rd. 62,8 Mio. S und aufgrund des Verkaufes der Betriebsliegenschaft in R. über ausreichend Liquidität verfügt habe. Der X-KG seien aber auch noch im ersten Quartal 1996 finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden. Zum einen seien in diesem Zeitraum - wenn auch durch Produktionsausfälle verminderte - Umsätze erzielt worden, welche sich laut Umsatzsteuervoranmeldungen auf immerhin rd. 12,1 Mio. S im Jänner, rd. 4,3 Mio. S im Februar und rd. 5,4 Mio. S im März 1996 belaufen hätten. Zum anderen ergebe sich aus dem Schreiben des Rechtsvertreters vom 22. Juni 2007, dass der X-KG Anfang März 1996 von ihrer Hausbank und zwei weiteren Banken Betriebsmittel- bzw. Kontokorrentkreditrahmen über insgesamt 10,25 Mio. S eingeräumt worden seien. Dass von diesen Kreditlinien Anfang März 1996 erst 8,3 Mio. S ausgenutzt worden seien, sei der vom Beschwerdeführer verfassten Darstellung der finanziellen Situation der X-KG zum Stichtag 5. März 1996 zu entnehmen. Nach den vom Beschwerdeführer vorgelegten Berechnungen sei der Finanzbedarf der X-KG für März 1996 (rd. 7,8 Mio. S) zuzüglich der zur Befriedigung alter Lieferverbindlichkeiten erforderlichen Mittel (rd. 1,3 Mio. S) durch erwartete Kundenzahlungen im März (rd. 6 Mio. S) und die noch nicht ausgeschöpften Kontokorrentkredite (rd. 3,2 Mio. S) gedeckt gewesen. Somit seien auch noch im ersten Quartal 1996 Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrückzahlung vorhanden gewesen. Dessen ungeachtet seien die ab 15. Mai 1995 bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der KG im zweiten Quartal 1996 fällig gewordenen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 3/1995 zur Gänze unberichtigt geblieben, während etwa die Verbindlichkeiten aus den im Jahr 1995 getätigten hohen Investitionen im neuen Betriebsstandort H. zur Gänze abgedeckt worden seien. Weiters sei aktenkundig, dass auch noch im Jahr 1996 Zahlungen für Ausbauarbeiten in den neuen Betriebsräumlichkeiten in H. erfolgt seien, und zwar 490.000 S am 9. Jänner 1996 und 48.669 S am 26. April 1996. Ferner sei unstrittig, dass die Lohnansprüche der Dienstnehmer der KG bis Mai 1996 zur Gänze erfüllt worden seien, während der Abgabenrückstand im ersten Quartal 1996 von rund 1,9 Mio. S auf zirka 3,8 Mio. S angewachsen sei. Nach Ansicht der belangten Behörde spreche auch die Aktenlage eindeutig gegen eine Gleichbehandlung der vor dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der X-KG fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten mit anderen Verbindlichkeiten der KG. Nach den unstrittigen Feststellungen im Sachverständigengutachten vom 8. Dezember 1998 sei die Zahlungsunfähigkeit der X-KG im zweiten Quartal 1996 eingetreten. Weiters sei unstrittig, dass die X-KG im Jahr 1995 bei Umsätzen von rd. 62,8 Mio. S und aufgrund des Verkaufes der Betriebsliegenschaft in R. über ausreichend Liquidität verfügt habe. Der X-KG seien aber auch noch im



ersten Quartal 1996 finanzielle Mittel zur Verfügung gestanden. Zum einen seien in diesem Zeitraum - wenn auch durch Produktionsausfälle verminderte - Umsätze erzielt worden, welche sich laut Umsatzsteuervoranmeldungen auf immerhin rd. 12,1 Mio. S im Jänner, rd. 4,3 Mio. S im Februar und rd. 5,4 Mio. S im März 1996 belaufen hätten. Zum anderen ergebe sich aus dem Schreiben des Rechtsvertreters vom 22. Juni 2007, dass der X-KG Anfang März 1996 von ihrer Hausbank und zwei weiteren Banken Betriebsmittel- bzw. Kontokorrentkreditrahmen über insgesamt 10,25 Mio. S eingeräumt worden seien. Dass von diesen Kreditlinien Anfang März 1996 erst 8,3 Mio. S ausgenutzt worden seien, sei der vom Beschwerdeführer verfassten Darstellung der finanziellen Situation der X-KG zum Stichtag 5. März 1996 zu entnehmen. Nach den vom Beschwerdeführer vorgelegten Berechnungen sei der Finanzbedarf der X-KG für März 1996 (rd. 7,8 Mio. S) zuzüglich der zur Befriedigung alter Lieferverbindlichkeiten erforderlichen Mittel (rd. 1,3 Mio. S) durch erwartete Kundenzahlungen im März (rd. 6 Mio. S) und die noch nicht ausgeschöpften Kontokorrentkredite (rd. 3,2 Mio. S) gedeckt gewesen. Somit seien auch noch im ersten Quartal 1996 Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrichtung vorhanden gewesen. Dessen ungeachtet seien die ab 15. Mai 1995 bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der KG im zweiten Quartal 1996 fällig gewordenen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 3 aus 1995, zur Gänze unberichtigt geblieben, während etwa die Verbindlichkeiten aus den im Jahr 1995 getätigten hohen Investitionen im neuen Betriebsstandort H. zur Gänze abgedeckt worden seien. Weiters sei aktenkundig, dass auch noch im Jahr 1996 Zahlungen für Ausbauarbeiten in den neuen Betriebsräumlichkeiten in H. erfolgt seien, und zwar 490.000 S am 9. Jänner 1996 und 48.669 S am 26. April 1996. Ferner sei unstrittig, dass die Lohnansprüche der Dienstnehmer der KG bis Mai 1996 zur Gänze erfüllt worden seien, während der Abgabenrückstand im ersten Quartal 1996 von rund 1,9 Mio. S auf zirka 3,8 Mio. S angewachsen sei.

Mit dem in Teilbeträgen im Oktober 1995 und Februar 1996 zugeflossenen Erlös aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in R. (18,5 Mio. S) seien keine Abgabenschulden, sondern zur Gänze Bankverbindlichkeiten bedient worden, obwohl der Beschwerdeführer dem Finanzamt im Zahlungserleichterungsansuchen vom 9. Oktober 1995 noch zugesichert habe, aus diesen Mitteln sämtliche Abgabenrückstände zu begleichen.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, mit dem Erlös aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in R. seien deshalb keine Abgabenschuldigkeiten getilgt worden, weil die pfandreichtlich besicherten Banken bestimmt hätten, was mit diesen Mitteln zu geschehen habe, sei nicht stichhaltig, weil der Umstand, dass zuerst bestehende Bankverbindlichkeiten bedient wurden, um weitere Bankkredite zu erlangen, an der nicht anteiligen Verwendung der solcherart verfügbar gewordenen Mittel nichts ändere.

Aus all diesen Gründen könne von einer Gleichbehandlung der im Zeitraum 15. Mai 1995 bis Ende März 1996 fällig gewordenen Abgabenschulden mit anderen Schulden der X-KG keine Rede sein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 22. April 2009, 2008/15/0283). Nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenerrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 22. April 2009, 2008/15/0283).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. nochmals das hg Erkenntnis vom 22. April 2009, 2008/15/0283). Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden vergleiche , nochmals das hg Erkenntnis vom 22. April 2009, 2008/15/0283).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde habe den Masseverwalter Dr. J.H. nicht zu den "verfahrensentscheidenden Fragen" befragt. Wie der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht habe, habe der Masseverwalter die "Konkursunterlagen" nicht an den Beschwerdeführer herausgegeben; dessen Darstellung, die Firma V. habe seinerzeit die Buchhaltungsunterlagen eingelagert, sei nicht aussagekräftig. Es hätte nachgefragt werden müssen, wann und ob der Masseverwalter die Buchhaltungsunterlagen aus seiner Sphäre an den Beschwerdeführer (oder den Mitgeschäftsführer) herausgegeben habe. In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde habe den Masseverwalter Dr. J.H. nicht zu den "verfahrensentscheidenden Fragen" befragt. Wie der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht habe, habe der Masseverwalter die "Konkursunterlagen" nicht an den Beschwerdeführer herausgegeben; dessen Darstellung, die Firma römisch fünf. habe seinerzeit die Buchhaltungsunterlagen eingelagert, sei nicht aussagekräftig. Es hätte nachgefragt werden müssen, wann und ob der Masseverwalter die Buchhaltungsunterlagen aus seiner Sphäre an den Beschwerdeführer (oder den Mitgeschäftsführer) herausgegeben habe.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass Dr. J.H. von der belangten Behörde mit deren Schreiben vom

18. Juli 2007 u.a. zum Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der X-KG befragt worden ist. In seinem Antwortschreiben vom 19. Oktober 2007 hat Dr. J.H. mitgeteilt, die Firma V. habe sich seinerzeit bereit erklärt, die umfangreichen Buchhaltungsunterlagen, für welche in der Kanzlei des Dr. J.H. kaum Platz gewesen wäre, einzulagern, und diese Unterlagen seien einer Auskunft des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers zufolge "bedauerlicherweise nicht mehr auffindbar". Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass Dr. J.H. von der belangten Behörde mit deren Schreiben vom 18. Juli 2007 u.a. zum Verbleib der Buchhaltungsunterlagen der X-KG befragt worden ist. In seinem Antwortschreiben vom 19. Oktober 2007 hat Dr. J.H. mitgeteilt, die Firma römisch fünf. habe sich seinerzeit bereit erklärt, die umfangreichen Buchhaltungsunterlagen, für welche in der Kanzlei des Dr. J.H. kaum Platz gewesen wäre, einzulagern, und diese Unterlagen seien einer Auskunft des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers zufolge "bedauerlicherweise nicht mehr auffindbar".

Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30. Oktober 2007 sowohl die schriftlich an Dr. J.H. gerichteten Fragen als auch dessen schriftliche Fragebeantwortung zur Kenntnis gebracht hat. Sie hat dem Beschwerdeführer zugleich eine Frist zur Stellungnahme eingeräumt, die ungenützt verstrichen ist.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid auch darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer am 12. August 1997 bei der Vernehmung als Beschuldigter im Rahmen eines seinerzeit gegen ihn wegen des Vorwurfes der fahrlässigen Krida geführten Strafverfahrens ausgesagt hat, die Buchhaltung der X-KG sei bei dieser selbst geführt worden, die Buchhaltungsunterlagen befänden sich im Archiv der Firma V., von wo sie jederzeit auf Aufforderung herausgegeben werden könnten. Bei dieser Vernehmung hat der Beschwerdeführer dem Gericht angeboten, die Kontenblätter der Geschäftskonten auszudrucken und dem Gericht vorzulegen. Zugleich hat er die Bilanzen für die Jahre 1991 bis 1995 vorgelegt. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid auch darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer am 12. August 1997 bei der Vernehmung als Beschuldigter im Rahmen eines seinerzeit gegen ihn wegen des Vorwurfes der fahrlässigen Krida geführten Strafverfahrens ausgesagt hat, die Buchhaltung der X-KG sei bei dieser selbst geführt worden, die Buchhaltungsunterlagen befänden sich im Archiv der Firma römisch fünf., von wo sie jederzeit auf Aufforderung herausgegeben werden könnten. Bei dieser Vernehmung hat der Beschwerdeführer dem Gericht angeboten, die Kontenblätter der Geschäftskonten auszudrucken und dem Gericht vorzulegen. Zugleich hat er die Bilanzen für die Jahre 1991 bis 1995 vorgelegt.

Entscheidend ist allerdings in diesem Zusammenhang, dass der Verbleib von Buchhaltungsunterlagen als solches nicht Thema des Haftungsverfahrens nach § 9 BAO ist, sodass das Unterbleiben entsprechender Ermittlungen der belangten Behörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden kann. Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082). Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 97/14/0160, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind. Entscheidend ist allerdings in diesem Zusammenhang, dass der Verbleib von Buchhaltungsunterlagen als solches nicht Thema des Haftungsverfahrens nach Paragraph 9, BAO ist, sodass das Unterbleiben entsprechender Ermittlungen der belangten Behörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden kann. Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich

erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082). Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 97/14/0160, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, das Unterbleiben der Einvernahme des Masseverwalters Dr. J.H. und des im Konkurs der X-KG zugezogenen Unternehmensberaters Dr. M.P. verletzte Verfahrensvorschriften. Bei einer entsprechenden Zeugeneinvernahme hätte die Annahme der belangten Behörde widerlegt werden können, dass sich die Angaben dieser Zeugen zur Gleichbehandlung der Abgabengläubiger nur auf den Zeitraum des Konkursverfahrens bezogen hätten.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass es gemäß § 173 Abs 1 BAO der Behörde obliegt zu entscheiden, ob sie den Zeugen zwecks Einvernahme vorlädt oder ob sie seine Aussage schriftlich einholt. Die belangte Behörde hat den Masseverwalter Dr. J.H. und - mit Schreiben vom 17. Dezember 2007 - den Unternehmensberater Dr. M.P. schriftlich befragt. Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darstellt (Seiten 17ff), haben beide lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine Ungleichbehandlung von Gläubigern nicht festgestellt worden sei, dass sie aber nicht in der Lage wären, zahlenmäßige Angaben zu machen. Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass es gemäß Paragraph 173, Absatz eins, BAO der Behörde obliegt zu entscheiden, ob sie den Zeugen zwecks Einvernahme vorlädt oder ob sie seine Aussage schriftlich einholt. Die belangte Behörde hat den Masseverwalter Dr. J.H. und - mit Schreiben vom 17. Dezember 2007 - den Unternehmensberater Dr. M.P. schriftlich befragt. Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darstellt (Seiten 17ff), haben beide lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine Ungleichbehandlung von Gläubigern nicht festgestellt worden sei, dass sie aber nicht in der Lage wären, zahlenmäßige Angaben zu machen.

Zutreffend hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aber auch darauf verwiesen, dass ein durch keinerlei zahlenmäßige Angaben untermauertes abstraktes Vorbringen, im Vorfeld des Konkurses sei keine Ungleichbehandlung von Gläubigern feststellbar gewesen, keinen konkreten Nachweis über die tatsächliche Gleichbehandlung oder einen Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, darstellt. Solcherart wäre für den Beschwerdeführer auch nichts zu gewinnen, sollten sich die angeführten Aussagen von Dr. J.H. und Dr. M.P. bereits auf Zeiträume ab 1994 bezogen haben.

Soweit die Beschwerde rügt, dem Beschwerdeführer sei keine Möglichkeit gegeben worden, die Zeugen Dr. J.H. und Dr. M.P. selbst zu befragen, ist darauf zu verweisen, dass die BAO dem Steuerpflichtigen keinen Rechtsanspruch auf Befragung von Zeugen einräumt (vgl Ritz, BAO-Kommentar3, § 285 Tz 7, und das hg Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0158). Soweit die Beschwerde rügt, dem Beschwerdeführer sei keine Möglichkeit gegeben worden, die Zeugen Dr. J.H. und Dr. M.P. selbst zu befragen, ist darauf zu verweisen, dass die BAO dem Steuerpflichtigen keinen Rechtsanspruch auf Befragung von Zeugen einräumt vergleiche , Ritz, BAO-Kommentar3, Paragraph 285, Tz 7, und das hg Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0158).

Der Beschwerdeführer rügt weiters, dass die belangte Behörde den zweiten Geschäftsführer J.E., den Steuerberater W.R. und einen Harald G. nicht als Zeugen vernommen habe. Alle Zeugen hätten bestätigt, dass eine Ungleichbehandlung von Gläubigern im Zeitraum vom 15. Mai 1995 bis zum 3. Juli 1996 nicht stattgefunden habe.

Die Beschwerde bringt damit zum Ausdruck, die Abgabenbehörde sei nicht schlechter gestellt worden als andere Gläubiger, weil (auch vor der Konkurseröffnung) eine verhältnismäßige Befriedigung aller Gläubigeransprüche erfolgt und daher der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten worden sei; durch die Zeugeneinvernahmen hätte sich die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ergeben.

Nun bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers zwar nicht, dass die Behörde von jeder

Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Geschäftsführer nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (siehe etwa das hg Erkenntnis vom 28. November 2002, 2002/13/0151). Wie der Verwaltungsgerichtshof aber etwa im Erkenntnis vom 13. April 2005, 2004/13/0160, ausgesprochen hat, ist derart allgemein gehaltenes Vorbringen, wie das eben dargestellte Vorbringen des Beschwerdeführers, wenn es vor der Behörde erstattet wird, nicht geeignet, eine Ermittlungspflicht der Behörde im Hinblick auf das Fehlen eines Verschuldens iSd § 9 BAO auszulösen und sie zur Vornahme bestimmter Beweisaufnahmen zu verhalten. Dazu ist ein solches Vorbringen zu wenig konkretisiert, weil es jede zahlenmäßige Festlegung unterlässt und sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgebehauptung erschöpft. Nachvollziehbare - und insoweit einer Beweisführung erst zugängliche - Sachverhaltsbehauptungen bringt ein solches Vorbringen nicht zum Ausdruck. Nur ein konkret - und deshalb auf der Tatsachenebene beweisbarer - behaupteter Sachverhalt ist einer Beweisführung zugänglich. Nun bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers zwar nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Geschäftsführer nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (siehe etwa das hg Erkenntnis vom 28. November 2002, 2002/13/0151). Wie der Verwaltungsgerichtshof aber etwa im Erkenntnis vom 13. April 2005, 2004/13/0160, ausgesprochen hat, ist derart allgemein gehaltenes Vorbringen, wie das eben dargestellte Vorbringen des Beschwerdeführers, wenn es vor der Behörde erstattet wird, nicht geeignet, eine Ermittlungspflicht der Behörde im Hinblick auf das Fehlen eines Verschuldens iSd Paragraph 9, BAO auszulösen und sie zur Vornahme bestimmter Beweisaufnahmen zu verhalten. Dazu ist ein solches Vorbringen zu wenig konkretisiert, weil es jede zahlenmäßige Festlegung unterlässt und sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgebehauptung erschöpft. Nachvollziehbare - und insoweit einer Beweisführung erst zugängliche - Sachverhaltsbehauptungen bringt ein solches Vorbringen nicht zum Ausdruck. Nur ein konkret - und deshalb auf der Tatsachenebene beweisbarer - behaupteter Sachverhalt ist einer Beweisführung zugänglich.

Für das gegenständliche verwaltungsgerichtliche Verfahren ergibt sich aus dem zitierten hg Erkenntnis vom 13. April 2005, 2004/13/0160, dass das Unterbleiben der Zeugeneinvernahmen keine Verletzung von Verfahrensvorschriften begründet und zudem das allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen auch nicht die Relevanz des Unterbleibens der Beweisaufnahme aufzeigen könnte.

Hinsichtlich Harald G. ist weiters darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer dessen Einvernahme mit Eingabe vom 22. Juni 2007 (ausschließlich) zum Beweisthema beantragt hat, aus der Entwicklung der Umsätze der X-KG von 1994 bis 1996 einerseits und der Entwicklung des Material- und Leistungszukaufes sowie der Lieferantenverbindlichkeiten in diesem Zeitraum andererseits könne geschlossen werden, dass die "Lieferantenziele in Relation zur angespannten Finanzsituation entsprechend verlängert worden sind."

Die belangte Behörde hat auf Seite 20 des angefochtenen Bescheides ausgeführt, dass sie dieses Vorbringen des Beschwerdeführers ohnedies nicht in Zweifel zieht, weshalb sich eine Beweisaufnahme erübrigt. Zutreffend hat sie weiters auch darauf verwiesen, dass aus diesem Vorbringen keine konkreten Rückschlüsse auf eine entsprechende Verwendung der liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten gezogen werden können.

Dem Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde hätte von Amts wegen Dr. J.H. und Dr. M.P. um zahlenmäßige Angaben befragen müssen, ist entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist. Der Einwand, die Abgabenbehörde hätte amtswegige Ermittlungen anstellen müssen, liefe mangels einer konkreten Behauptung des Vertreters über die Verwendung der Mittel der X-KG auf einen Erkundungsbeweis hinaus. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen, ist die Behörde aber nicht gehalten (vgl. das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082). Überdies haben Dr. J.H. und Dr. M.P. in ihren schriftlichen Aussagen deponiert, dass sie keine konkreten Angaben über die liquiden Mittel der X-KG und deren Verwendung im haftungsrelevanten Zeitraum machen können. Dem Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde hätte von Amts wegen Dr. J.H. und Dr. M.P. um zahlenmäßige Angaben befragen müssen, ist entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die

Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist. Der Einwand, die Abgabenbehörde hätte amtswegige Ermittlungen anstellen müssen, liefe mangels einer konkreten Behauptung des Vertreters über die Verwendung der Mittel der X-KG auf einen Erkundungsbeweis hinaus. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen, ist die Behörde aber nicht gehalten vergleiche , das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082). Überdies haben Dr. J.H. und Dr. M.P. in ihren schriftlichen Aussagen deponiert, dass sie keine konkreten Angaben über die liquiden Mittel der X-KG und deren Verwendung im haftungsrelevanten Zeitraum machen können.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, ein Verschulden des Beschwerdeführers sei schon deshalb auszuschließen, weil er in seiner kaufmännischen Gebarung von der finanzierenden Bank abhängig gewesen sei. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum seien sämtliche Geldbewegungen ausschließlich von den finanzierenden Banken abhängig gewesen, letztlich habe eine Verfügungsmacht des Beschwerdeführers über die Geldflüsse nicht bestanden. Die Zeugen hätten dies bestätigen können.

Dieses Vorbringen betreffend eine Verfügungsmacht der Banken über die liquiden Mittel der X-KG stellt, wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht aufzeigt, eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Überdies schliesse der Umstand, dass die Bank über die Verwendung der liquiden Mittel der Gesellschaft, insbesondere der Zahlungen der Kunden der Gesellschaft, rechtlich zu bestimmen in der Lage ist, ohne dass die Entrichtung der Abgaben aus diesen Mitteln sichergestellt ist, ein Verschulden des Vertreters nicht aus. Das Verschulden des Geschäftsführers läge diesfalls entweder im Abschluss einer derartigen Vereinbarung mit der Bank, oder, falls eine solche Vereinbarung ohne sein Zutun zustande gekommen sein sollte, darin, dass er unter diesen Umständen seine Geschäftsführungstätigkeit fortsetzt (vgl Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 17). Dieses Vorbringen betreffend eine Verfügungsmacht der Banken über die liquiden Mittel der X-KG stellt, wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht aufzeigt, eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Überdies schliesse der Umstand, dass die Bank über die Verwendung der liquiden Mittel der Gesellschaft, insbesondere der Zahlungen der Kunden der Gesellschaft, rechtlich zu bestimmen in der Lage ist, ohne dass die Entrichtung der Abgaben aus diesen Mitteln sichergestellt ist, ein Verschulden des Vertreters nicht aus. Das Verschulden des Geschäftsführers läge diesfalls entweder im Abschluss einer derartigen Vereinbarung mit der Bank, oder, falls eine solche Vereinbarung ohne sein Zutun zustande gekommen sein sollte, darin, dass er unter diesen Umständen seine Geschäftsführungstätigkeit fortsetzt vergleiche , Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Paragraph 9, Tz 17).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, gegen eine Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten in der Zeit vor Eintritt der Zahlungsunfähigkeit spreche, dass bei der X-KG auch im ersten Quartal 1996 noch liquide Mittel vorhanden gewesen sind und die von 15. Mai 1995 bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der X-KG im zweiten Quartal 1996 fällig gewordenen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 3/1993 zur Gänze unberichtigt geblieben sind, obwohl etwa die Verbindlichkeiten aus den im Jahr 1995 getätigten Investitionen zur Gänze abgedeckt worden sind. Während der Abgabenrückstand im ersten Quartal 1996 von ca 1,9 Mio S auf ca 3,8 Mio S angestiegen sei, seien etwa die Löhne bis Mai 1996 zur Gänze bezahlt worden. In der Beschwerde wird hiezu lediglich vorgebracht, "zählt man zum Finanzbedarf der KG für März 1996 7,8 Mio. ATS die zur Befriedigung alter Lieferverbindlichkeiten erforderlichen Mittel von ca 1,3 Mio ATS hinzu, so ergibt sich ein Gesamtfinanzbedarf von ATS 9,1 Mio. Wenn man nunmehr von den ATS 9,1 Mio die erwarteten Kundenzahlungen im März von 6,0 Mio ATS in Abzug bringt, so ergibt sich ein Betrag von 3,1 Mio ATS, der durch die noch nicht ausgeschöpften Kontokorrentkreditbeträge eben gerade nicht gedeckt war". Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde aber nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer Ungleichbehandlung der Abgabenschulden ausgegangen ist, sondern bringt vielmehr zum Ausdruck, dass auch im März 1996 noch Zahlungen, etwa an Lieferanten, getätigt worden sind. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, gegen eine Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten in der Zeit vor Eintritt der Zahlungsunfähigkeit spreche, dass bei der X-KG auch im ersten Quartal 1996 noch liquide Mittel vorhanden gewesen sind und die von 15. Mai 1995 bis zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der X-KG im zweiten Quartal 1996 fällig gewordenen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer 3 aus 1993, zur Gänze unberichtigt geblieben sind, obwohl etwa die Verbindlichkeiten aus den im Jahr 1995 getätigten Investitionen zur Gänze abgedeckt worden sind. Während der Abgabenrückstand im ersten Quartal 1996 von ca 1,9 Mio S auf ca 3,8 Mio S angestiegen sei, seien etwa die Löhne bis Mai 1996 zur Gänze bezahlt worden. In der Beschwerde wird hiezu lediglich vorgebracht, "zählt man zum Finanzbedarf der KG für März 1996 7,8 Mio. ATS die zur Befriedigung alter Lieferverbindlichkeiten erforderlichen Mittel

von ca 1,3 Mio ATS hinzu, so ergibt sich ein Gesamtfinanzbedarf von ATS 9,1 Mio. Wenn man nunmehr von den ATS 9,1 Mio die erwarteten Kundenzahlungen im März von 6,0 Mio ATS in Abzug bringt, so ergibt sich ein Betrag von 3,1 Mio ATS, der durch die noch nicht ausgeschöpften Kontokorrentkreditbeträge eben gerade nicht gedeckt war". Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde aber nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht von einer Ungleichbehandlung der Abgabenschulden ausgegangen ist, sondern bringt vielmehr zum Ausdruck, dass auch im März 1996 noch Zahlungen, etwa an Lieferanten, getätigt worden sind.

Soweit die Beschwerde vorbringt, dass vom Erlös aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in R zuerst die auf dieser Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Bankkredite hätten getilgt werden müssen, ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Tilgung dieser pfandrechtlich gesicherten Kredite nicht vorgeworfen hat.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhaft Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO darstellt (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 23. April 2008, 2004/13/0142). Daran ändert auch nichts, wenn, worauf in der Beschwerde verwiesen wird, nach Eintritt der Fälligkeit ein Stundungsansuchen gestellt wird, auch wenn, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, "für keinen der Beteiligten auch nur ein Anhaltspunkt dahingehend zu erkennen war, dass die Lohnsteuer nicht im Sinne der Stundungsansuchen befriedigt werden könnte". Aus der Bestimmung des Paragraph 78, Absatz 3, EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhaft Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des Paragraph 9, BAO darstellt vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 23. April 2008, 2004/13/0142). Daran ändert auch nichts, wenn, worauf in der Beschwerde verwiesen wird, nach Eintritt der Fälligkeit ein Stundungsansuchen gestellt wird, auch wenn, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, "für keinen der Beteiligten auch nur ein Anhaltspunkt dahingehend zu erkennen war, dass die Lohnsteuer nicht im Sinne der Stundungsansuchen befriedigt werden könnte".

In der Beschwerde wird schließlich die Ermessensübung der belangten Behörde gerügt und in diesem Zusammenhang eingewendet, dass die belangte Behörde die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers nicht erhoben habe.

Mit diesem Vorbringen wird nicht dargetan, dass die belangte Behörde ihr Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend geübt hätte, zumal auch der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt hat, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (vgl die hg Erkenntnisse vom 28. Mai 2008, 2006/15/0089, und vom 18. Oktober 2005, 2004/14/0112). Es trifft nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2006/15/0007). Mit diesem Vorbringen wird nicht dargetan, dass die belangte Behörde ihr Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend geübt hätte, zumal auch der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht aufgezeigt hat, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde vergleiche , die hg Erkenntnisse vom 28. Mai 2008, 2006/15/0089, und vom 18. Oktober 2005, 2004/14/0112). Es trifft nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen vergleiche , das hg Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2006/15/0007).

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. November 2009

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150220.X00

**Im RIS seit**

27.12.2009

**Zuletzt aktualisiert am**

11.06.2010

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)