



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 18. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 14. September 2007 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungssumme wird um 140.865,79 € auf den Betrag von 4.359,19 € eingeschränkt und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	Februar 2006	18. April 2006	4.359,19
Säumniszuschlag	2006	16. Juni 2006	0,00
Säumniszuschlag	2006	18. September 2006	0,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Dezember 2001 wurde die Firma AB GmbH gegründet. Ab 17. Jänner 2002 war der Bw. Geschäftsführer der Firma AB GmbH. Mit Beschluss des Landesgericht S vom 22. November 2006 wurde über das Vermögen der AB GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 28. August 2007 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Rechtskraft der Aufhebung trat mit 13. September 2007 ein.

Am 7. März 2006 wurde über das Vermögen des Haftungsschuldners das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 23. April 2007 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Die Konkursquote betrug 3,150489 %.

Mit Schriftsatz vom 25. Juni 2007 der Abgabenbehörde erster Instanz wurde dem Bw. eine Aufstellung jener Abgabenarten übermittelt, die bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden. Der Bw. wurde aufgefordert darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass die angeführten Abgaben entrichtet würden. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, solle dies durch geeignete Unterlagen belegt werden. Schließlich wurde der Bw. ersucht, seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit Schriftsatz vom 29. August 2007 wurde durch die ausgewiesene Vertretung hiezu bekannt gegeben: Auf Grund des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft K vom 1. September 2005 sei der AB GmbH untersagt worden, aus der Biogasanlage die in dieser Anlage anfallende Biogasgülle abzugeben, was die Betriebsschließung zur Folge gehabt hätte. Auf Grund des Ansuchens der AB GmbH und eines Lokalaugenscheines am 31. Juli 2007 sei mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft K vom 2. August 2006 der AB GmbH neuerlich untersagt worden, die anfallende Biogasgülle abzugeben bzw. für Zwecke der landwirtschaftlichen Düngung auszubringen. Somit seien auch von der Bank spätestens am September 2005 keine Geldmittel mehr zur Verfügung gestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt seien keinerlei Verbindlichkeiten mehr befriedigt und somit auch keine Bevorzugung eines Gläubigers vorgenommen worden. Die Abgabenbehörde habe also durch Bezahlung der Quote jenen Betrag erhalten, den auch alle anderen Gläubiger erhalten hätten. Dem Schriftsatz beigelegt wurde der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft K vom 2. August 2006 in Kopie.

Mit Haftungsbescheid vom 14. September 2007 wurde der Bw. für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 145.224,98 € in Anspruch genommen. Die Haftungssumme wurde wie folgt dargestellt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
02/2006	Umsatzsteuer	140.995,13
2006	Säumniszuschlag 1	2.819,90
2006	Säumniszuschlag 2	1.409,95
Summe		145.224,98

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, da mit Beschluss des Landesgerichtes S vom 22. November 2006 ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Auf Grund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Der Bw. habe am 17. Mai 2006 niederschriftlich dem Finanzamt gegenüber gegeben, dass die AB GmbH seit ca. einem Monat, also seit etwa Mitte April 2006, zahlungsunfähig wäre. Durch die Veräußerung der Betriebsgrundlage (Anlagevermögen) sei der AB GmbH bereits vorher die Möglichkeit einer Weiterführung des Betriebes entzogen worden. Es sei für die Liegenschaftsverkäufe zur Umsatzsteuer optiert worden. Die Umsatzsteuer aus diesen Verkäufen sei jedoch nicht entrichtet worden, obwohl der Kaufpreis, also auch die für das Finanzamt vereinnahmte Umsatzsteuer, durch den Käufer bezahlt worden sei. Auch die Umsatzsteuer aus dem Verkauf der maschinellen Anlagen sei nicht an das Finanzamt abgeführt worden. Es sei daher von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen, da der Bw. bei einem Verkauf der Anlagen durch entsprechende Vertragsgestaltung dafür Sorge tragen hätte müssen, dass die Geldmittel zur Begleichung bzw. anteiligen Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten zur Verfügung stehen würden. Der bloße Hinweis darauf, dass die Bank auf Grund des Stillstandes des Betriebes die Konten geschlossen hätte, könne hier nicht ausreichend sein, zumal bereits vor dem Verkauf absehbar gewesen wäre, dass die Umsatzsteuern unter diesen Umständen nicht entrichtet werden könnten. Die Vereinnahmung des Kaufpreises einschließlich der ausgewiesenen Umsatzsteuer durch die Bank stelle eine eindeutige Bevorzugung dieses Gläubigers dar. Bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes wäre es nicht zum Abgabenausfall gekommen, vielmehr hätte die Abgabenschuldigkeiten zumindest teilweise getilgt werden können. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Weiters könne auf Grund der festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. der künftigen Erwerbsmöglichkeiten nicht von Vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich seien. Der Haftungspflichtige habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2007 wurde durch die ausgewiesene Vertretung das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde im Rahmen des konkursrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes – wie alle anderen anmeldenden Gläubiger auch – bei der Schlussverteilung eben jene Verteilungsquote zugewiesen erhalten hätte, die dem Konkursdikt zu entnehmen sei. Mit Beschluss vom 28. August 2007 sei es nach erfolgter Schlussverteilung zur Aufhebung des Konkurses gekommen und sei die Aufhebung am 13. September 2007 nach eingetreterner Rechtskraft

entsprechend bekannt gemacht worden. Im Rahmen des Konkursverfahrens habe der Bw. als Gemeinschuldner seinen Gläubigern einen Zahlungsplan vorgeschlagen, und zwar auf Zahlung einer Quote von 2 %, zahlbar binnen zwei Jahren ab Annahme des Zahlungsplanes. Dieser Zahlungsplan sei mit der erforderlichen Mehrheit am 27. März 2007 von den Gläubigern angenommen worden und sei es mit Beschluss vom 30. März 2007 zur Bestätigung des Zahlungsplanes gekommen, wobei die Auszahlung der Quote binnen Monatsfrist ab Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplanes vorgesehen sei. Mit Beschluss vom 23. April 2007 sei es in Folge rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes zur Konkursaufhebung gekommen und habe die Zahlungsfrist am 23. Mai 2007 geendet. Die belangte Behörde übersehe nunmehr bei der Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bw. den Umstand, dass es hinsichtlich des persönlich Haftenden zu einem Zahlungsplan gekommen sei und hätte die belangte Behörde im Rahmen des ihr obliegenden Ermessens iSd. § 20 BAO nach Billigkeit berücksichtigen müssen, dass sich die Inanspruchnahme des Bw. betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote zu orientieren gehabt hätte. Dies folge schon denklogisch daraus, dass die Abgabenbehörde die Haftungsforderung im Konkurs des Bw. ebenfalls nur mit der Quote gem. Zahlungsplan bedient erhalten hätte. Auch habe es die belangte Behörde unterlassen die ihr im Konkursverfahren der Primärschuldnerin zukommende Quote betragsmäßig im Rahmen des Haftungsbescheides mildernd zu berücksichtigen, was ebenfalls eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Haftungsbescheides darstelle. Der belangten Behörde wäre es leicht möglich und auch jedenfalls zumutbar gewesen im Rahmen einer früheren Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bw. die Ansprüche im Konkursverfahren anzumelden und wäre es diesfalls zur entsprechenden quotenmäßigen Bedingung gekommen. Die Haftung nach § 9 BAO sei lediglich eine Ausfallhaftung und setze die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Der Bw. übersehe in diesem Zusammenhang nicht, dass der bloße Umstand des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin an sich keinen Grund für die Befreiung aus der Haftung darstelle, jedoch hätte auf die oben angezeigten Parameter entsprechend eingegangen werden müssen. Der bloße Hinweis darauf, dass die Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bw. die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches darstelle, sei keine taugliche Begründung und hätte sich die Behörde mit den Voraussetzungen für eine solche persönliche Haftung des Vertreters nicht dem Gesetz entsprechend auseinander gesetzt. Die Behörde hätte darlegen müssen inwieweit es überhaupt zu einem Forderungsausfall durch den Konkurs der Primärschuldnerin gekommen sei und ab welchem Zeitpunkt die objektive Uneinbringlichkeit der verbleibenden Abgaben festgestanden sei, da eben die objektive Uneinbringlichkeit notwendige Voraussetzung für eine persönliche Haftung des Vertreters

nach § 9 BAO darstelle. Die belangte Behörde setze sich darüber hinaus nicht mit der ihr nach § 20 BAO obliegenden Ermessensprüfung für die Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bw. auseinander. Im Haftungsbescheid würden keinerlei Abwägungen vorgenommen, sodass die Inanspruchnahme des Bw. zur persönlichen Haftung auf einer grob unrichtigen Ermessensentscheidung der Behörde fuße, was wiederum eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Haftungsbescheides bedeute. Das gänzliche Unterlassen einer solchen dem Gesetz entsprechenden Ermessensprüfung stelle jedenfalls einen ergebnisrelevanten Verfahrensmangel dar, der zwingend zur gänzlichen Aufhebung des Haftungsbescheides führen müsse. Dem Bw. hätte von der belangten Behörde das ihm zukommende Parteiengehör zur Darlegung seiner wirtschaftlichen Situation und Verhältnisse gewährt werden müssen und habe aus diesem Grund die Behörde auch eine Verletzung des Parteiengehörs zu verantworten, da im Rahmen einer solchen Anhörung der Bw. hätte darlegen können, dass ihm eine Geltendmachung der persönlichen Haftung in ein neuerliches Konkursverfahren treiben würde. Die finanzielle Situation des Bw. stelle einen zwingend zu berücksichtigenden Billigkeitsaspekt im Rahmen des Ermessensspielraumes dar und könne dem Haftungsbescheid eine Auseinandersetzung mit diesen Kriterien nicht entnommen werden. Nach der Darlegung für die Voraussetzung der Geltendmachung der Haftung wurde schließlich darauf hingewiesen, dass die Ursächlichkeit der nunmehr dem Bw. angelasteten Pflichtverletzung von der Behörde nicht dargelegt worden sei und der Sachverhalt im Haftungsbescheid bestritten werde. Der Bw. habe im Rahmen seiner Vertretertätigkeit für die Primärschuldnerin keine Pflichtverletzung gegenüber der Abgabenbehörde zu verantworten und reiche der Umstand einer Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin für eine solche Haftungsbegründung keinesfalls aus. In diesem Zusammenhang werde jedenfalls die ergänzende Einvernahme des Bw. als Partei beantragt und werde dieser noch weitere ergänzende Urkunden vorlegen, welche belegen würden, dass ihm keine Pflichtverletzung welche zur Haftbegründung führt anzulasten sei. Auf Grund des Spruches der Bezirkshauptmannschaft K wäre es der Primärschuldnerin nicht mehr möglich gewesen, Dritte zur Freigabe von Fremdgeldern zu bewegen und habe dieser Umstand fortfolgend auch zur Einleitung eines entsprechenden Konkursverfahrens geführt. Dem Bw. als Vertreter der Gemeinschuldnerin sei in diesem Zusammenhang jedenfalls kein haftungsrelevanter Vorwurf im Sinne eines pflichtwidrigen Verhaltens vorzuwerfen.

Mit Schriftsatz vom 9. November 2007 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Am 17. Jänner 2008 wurde dem Bw. folgender Vorhalt zugestellt:

1. „Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertretenen und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichen somit die liquiden Mitteln nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Aus der Aktenlage geht hervor, dass in der Zeit zwischen 1. September 2005 und Konkurseröffnung (22. November 2006) an den Abgabengläubiger keine Zahlungen mehr geleistet wurden. Mit Kaufvertrag vom 30. Jänner 2006 hat die Primärschuldnerin sämtliches Anlagevermögen zu einem Verkaufspreis von 546.000,-- € veräußert. Es möge der Kaufvertrag vorgelegt und bekannt gegeben werden, wofür der erzielte Erlös verwendet worden ist. Weiters möge eine Aufstellung vorgelegt werden, aus der hervorgeht, wie hoch die Verbindlichkeiten gegenüber den anderen Gläubigern zu diesem Zeitpunkt gewesen sind.“

2. „Sollte gegenüber der Bank eine Zessionsvereinbarung vorliegen, möge diese zur Einsichtnahme vorgelegt werden.“

Mit Schreiben vom 29. Februar 2008 wurde von der ausgewiesenen Vertretung hiezu bekannt gegeben: Es sei richtig, dass das wesentliche Anlagevermögen an die RG mbH & Co KG verkauft worden sei. Die kaufgegenständlichen Positionen seien in der Rechnung Nr. 1/2006 vom 1. Februar 2006 entsprechend tabellarisch dargestellt. Wie der Seite 2 dieser Rechnung zu entnehmen sei, sei der Veräußerungserlös aufgeteilt jeweils auf Konten der Bank überwiesen worden, wobei es sich beim dort genannten Konto, Kontonummer 123 um das Kreditkonto der AB GmbH auf Grund der Kreditzusage vom 23. September 2002 mit samt der Erhöhung vom 15. April 2003 gehandelt habe. Wie der zitierten Kreditzusage mit samt Erhöhung des Kredits vom 15. April 2003 zu entnehmen sei, habe sich das kreditierende Bankinstitut entsprechende Sicherheiten einräumen lassen und könne in diesem Zusammenhang auf den Punkt "Sicherstellungen" in der Kreditzusage und in der Krediterhöhung verwiesen werden. Zur Folge dieser grundbücherlichen Sicherheiten wäre fortfolgend auch die Bank im Konkurs der AB GmbH als Absonderungsberechtiger im vollen Umfang anzusehen. Dies gehe insbesondere auch aus dem nunmehr vorgelegten Bericht des Masseverwalters entsprechend hervor. In diesem Zusammenhang könne und müsse darauf hingewiesen werden, dass der Masseverwalter im Konkurs der AB GmbH volle Kenntnis über den Kaufvertrag vom 13. Jänner 2006 bezüglich der Baurechtsliegenschaft gehabt hätte und es wären ihm auch die nunmehr vorgelegte Rechnung vom 1. Februar 2006 über die Fahrnisse zu einem Kaufpreis von 546.000,00 € inhaltlich bekannt gewesen. Der Masseverwalter habe diese Vertragswerte geprüft und auch konkursrechtlicher Sicht für in Ordnung befunden. Schon auf Grund des Umfanges der Krediterhöhung gem. Krediterhöhungszusage vom 15. April 2003 ergebe sich, dass der Absonderungsgläubiger im

Umfang der erfolgten Zuweisung bevorrangt zu befriedigen wäre, sodass insofern keinesfalls von einer Gläubigerbegünstigung in diesem Zusammenhang ausgegangen werde könne. Der Schuldenstand der Primärschuldnerin lasse sich dem vorgelegten Anmeldungsverzeichnis detailliert entnehmen und habe sich im Schuldenstand des Unternehmens seit der de facto-Schließung des Betriebes auf Grund des Schließungsbescheides der Bezirkshauptmannschaft K nichts mehr verändert, da der Betrieb auf Grund dieses Bescheides operativ still gelegt werden musste. In diesem Zusammenhang könne auf Grundlage des Anmeldungsverzeichnisses auch auf FA 46 hingewiesen werden und habe die Republik Österreich – Finanzamt X – den ausständigen Steuerbetrag auf Grundlage des erlassenen Rückstandsausweises von 183.279,58 € angemeldet und sei dieser Betrag auch vom Masseverwalter anerkannt worden. In diesem Zusammenhang könne auf die Ausführungen zu Punkt 4. der Berufungsschrift verwiesen werden und hätte zwingend eine auch Berücksichtigung der dem Finanzamt zukommenden Quote im Rahmen des Haftungsbescheides erfolgen müssen. Dem Schriftsatz angeschlossen waren folgende Unterlagen: Kaufvertrag zwischen der AB GmbH und RG & Co KG über die Baurechtsliegenschaft vom 30. Jänner 2006, Rechnung Nr. 1/2006 vom 1. Februar 2006, Rechnung Nr. 2/2006 vom 1. Februar 2006, Kreditzusage vom 23. September 2006, Krediterhöhungszusage vom 15. April 2003, Bericht des Masseverwalters im Konkurs der Primärschuldnerin vom 19. Jänner 2007 und das Anmeldeverzeichnis im Konkurs der Primärschuldnerin per 29. Jänner 2007.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin grundsätzlich unberichtet aus. Allerdings wurde der Rückstand hinsichtlich der Umsatzsteuer Februar 2006 um den Betrag von 2.629,69 € vermindert. Die Umsatzsteuer Februar 2006 war im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides, am 14. September 2007, nicht mehr in voller Höhe sondern nur mehr mit einem Betrag von 139.022,44 € im Rückstand. Durch die Gutschrift, die sich aus der Verbuchung der Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/2007 am 20. September 2007 iHv. 657,00 € kam erfolgte eine neuerliche Reduzierung auf den Betrag von 138.365,44 €.

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabenpflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben aufgrund schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können. Nach § 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.

Daraus ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme sind: die Stellung des Haftungsschuldners als für die abgabenrechtlichen Belange der Primärschuldnerin zuständiger Vertreter der Primärschuldnerin, die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben, eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter und die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Unbestritten ist jedenfalls die Stellung des Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Im vorliegenden Fall wurde vor Erlassen des Haftungsbescheides das Unternehmen geschlossen und die Konkursquote überwiesen. Allerdings haftete im Zeitpunkt der Erlassung des berufungsgegenständlichen Haftungsbescheides die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer nicht mit 140.995,13 €, sondern mit 139.022,44 € aus. Eine weitere Reduzierung erfolgte durch die Gutschrift in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 7-9/2007 in Höhe von 657,00 €, sodass insofern die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin nicht gegeben war und die Umsatzsteuer 2/2006 auf den Betrag von 138.365,44 € zu reduzieren war.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist die schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers dar zu tun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die 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. Eine Bevorzugung eines

einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Der Vertreter haften nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ im § 9 BAO eindeutig ergibt – nur mehr in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichen somit die liquiden Mitteln nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen 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 dem Vertreter. 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 erbracht, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Im Zeitraum zwischen 1. September 2005 und 22. November 2006 wurden an die Abgabenbehörde keine Zahlungen mehr geleistet. Auf Grund des Verkaufes des Baurechtes sowie des Anlagevermögens im Februar 2006 standen der Primärschuldnerin grundsätzlich finanzielle Mittel zur Verfügung (laut Rechnung 1/2006 546.000,00 € und laut Rechnung 2/2006 300.000,00 €, je vom 1.2.2006). Auf Grund des Kreditvertrages mit der Bank vom 23. September 2002 und dessen Erhöhung vom 15. April 2003, insbesondere auf Grund des Vertragspunktes „Sicherstellungen“, war die Primärschuldnerin nicht in der Lage, über die eingehenden Mittel frei zu verfügen. Hätte sie Gelder der Abgabenbehörde zukommen lassen, wäre sie gegenüber dem Bankinstitut vertragsbrüchig geworden. Bei Unterfertigung des Kreditvertrages hat der Bw. keine Vorsorge dafür getroffen, künftig so über die eingehenden Mittel verfügen zu können, dass alle andrägenden Gläubiger gleichmäßig befriedigt werden können. Mit Abschluss des Kaufvertrages vom 30. Jänner 2006 (vgl. Punkt „Drittens“) wurde neuerlich verhindert, dass Gelder zumindest anteilig an das Finanzamt abgeführt werden hätte können. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, führt ein Vertragsabschluss, auf Grund dessen der Geschäftsführer die Disposition über die eingehenden Mittel verliert, somit nicht mehr in der Lage ist, die andrägenden Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen, zur Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftenden für die Abgabenschulden. Durch den Eingang von 846.000,-- € bei der Hausbank wurde diese

nämlich gegenüber den andrängenden Gläubigern und damit auch gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt. Dies geht aus der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Februar 2008 wörtlich hervor: „Schon aufgrund des Umfanges der Krediterhöhung gemäß Krediterhöhungszusage vom 15.4.2003 ergibt sich, dass der Absonderungsgläubiger im Umfang der erfolgten Zuweisungen **bevorzugt zu befriedigen** war, sodass insofern keinesfalls von einer Gläubigerbegünstigung in diesem Zusammenhang ausgegangen werden kann.“ Warum gleichzeitig die Gläubigerbegünstigung verneint wird, ist nicht nachvollziehbar. Denn gerade durch die bevorzugte Behandlung des einen Gläubigers muss ja der oder die andere/n Gläubiger benachteiligt werden. Es lag daher eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes und damit eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vor. In diesem Fall spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung. Es wurden keine Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig. Die Geltendmachung der Haftung erfolgte daher grundsätzlich zu Recht.

Seitens des Bw. wurde kein Nachweis erbracht, in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger befriedigt worden wäre, wenn sämtlich zum 18. April 2006 (Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer) andrängenden Gläubiger gleichmäßig befriedigt worden wären. Das vorgelegte Anmeldeverzeichnis im Konkursverfahren kann dafür kein geeignetes Beweismittel sein, zumal das Konkursverfahren erst um mehr als ein halbes Jahr nach der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2/2006 eröffnet wurde.

Aus dem Umstand, dass der Bw. unstrittig die Forderung der Bank zumindest noch teilweise befriedigte, während dies für die Abgabenschulden unstrittig nicht zutraf, darf auf eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers auch dann geschlossen werden, wenn diese Ungleichbehandlung auch anderen Gläubiger der Primärschuldnerin widerfahren sein sollte.

Allerdings muss davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge, am 16. Juni 2006 bzw. am 18. September 2006, die Primärschuldnerin über keine finanziellen Mittel mehr verfügt hat. Mit den Verkäufen im Februar 2006 hat sich die Primärschuldnerin selbst jede Grundlage entzogen, um noch Einnahmen erzielen zu können. Diesbezüglich liegt daher keine Benachteiligung des Abgabengläubigers vor, sodass dem Bw. insoweit kein schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen ist. In Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung für die Säumniszuschläge 2006 war dem Berufungsbegehren Folge zu geben

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2/2006 lag daher eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes und damit eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO

vor. In diesem Fall spricht nach der ständigen Judikatur eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung. Es wurden keine Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Im gegenständlichen Fall ist außerdem folgender Umstand zu würdigen: Am 7. März 2006 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des Bw. eröffnet. Mit Beschluss vom 23. April 2007 wurde der Konkurs aufgehoben. In einen Konkurs fallen grundsätzlich solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Gemeinschuldner, die im Zeitpunkt der Konkureröffnung schon bestanden haben. Die Gruppe der Konkursgläubiger ist mit dem Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen. Die gegenständliche Haftungsschuld wurde von der Abgabenbehörde im Konkursverfahren des Bw. nicht geltend gemacht. Es ist allerdings zu beachten, dass der Haftungsbescheid dem Haftenden gegenüber insoweit konstitutive Wirkung hat, als Letzterer erst hierdurch zum Gesamtschuldner wird. Die mit Bescheid vom 14. September 2007 geltend gemachte Haftung stellt daher im Hinblick auf das Vermögen des Bw. betreffende Konkursverfahren keine Konkursforderung dar. Das Konkursverfahren wurde am 23. April 2007 aufgehoben. Wenn der Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 14. September 2007 zur Haftung herangezogen wurde, ohne dass dabei die Rechtswirkungen des Konkursverfahrens berücksichtigt worden sind, so entspricht dies dem Gesetz.

Die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung liegt im Ermessen der Behörde. Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessenentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Haftungsschuldners beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ kommt die Bedeutung „öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgaben“ zu.

Für den vorliegenden Haftungsfall sind im Rahmen der Ermessensübung folgende Überlegungen maßgeblich: Sowohl dem Einzelunternehmen als auch der Primärschuldnerin wurden jeweils vor Konkureröffnung durch die Veräußerung der Betriebsgrundlagen (Anlagevermögen) die Möglichkeit einer eventuellen Weiterführung des Betriebes bzw. der Teilbetriebe entzogen. Es wurde für die Liegenschaftsverkäufe (grundsätzlich steuerfreie Umsätze) zur Umsatzsteuer optiert. Die Umsatzsteuer aus diesen Verkäufen wurde nicht entrichtet. Nach ho. Meinung hat der Bw. bereits vor dem Verkauf gewusst, dass er aufgrund

der Vertragsgestaltungen (vgl. Ausführungen oben) die Umsatzsteuer nicht entrichten wird können. Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 15. Februar 2007 geht hervor, dass beim Bw. monatlich ein Betrag von 66,50 € pfändbar ist. Es ist daher nicht von vornherein als ausgeschlossen zu erachten, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben beim derzeit erst 50 – jährigen Bw. eingebracht werden können. Unter Abwägung dieser Kriterien kommt die Berufungsbehörde daher zum Ergebnis, dass gegenständlich den erwähnten Zweckmäßigkeitssgründen Vorrang vor dem berechtigten Interessen des Rechtsmittelwerbers, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen und dieser daher in Übereinstimmung mit der Entscheidung der Erstbehörde zur Haftung heranzuziehen ist.

Bei der Geltendmachung der Haftung hat sich die Ermessensübung außer der Heranziehung dem Grunde nach auch auf das Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens zu beziehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt Folgendes ausgesprochen: „Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich (bzw. ein Zahlungsplan) zustande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Primärschuldner, schuldhafte und für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters) vor der Konkursöffnung verwirklicht, so entspricht es grundsätzlich der nach § 20 BAO im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiert. In diesem Zusammenhang ist es aber der Behörde nicht verwehrt, in ihren Überlegungen allenfalls den Umstand zu berücksichtigen, dass es ihr im Hinblick auf den späteren Zeitpunkt des Feststellbarkeit der Uneinbringlichkeit nicht möglich war, ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren zu verfolgen und dabei die entsprechenden Gläubigerrechte wahrzunehmen.“ Dieser Judikatur liegt, da eine erst nach einem abgeschlossenen Zahlungsplan bescheidmäßig geltend gemachte Haftung wie dargelegt keine Konkursforderung darstellt und daher auch nicht von den Rechtswirkungen des Zahlungsplanes erfasst sein kann, der Gedanke zugrunde, dass im Fall früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderungen von den Rechtswirkungen gemäß § 156 abs. 1 KO erfasst worden wäre. Bringt man diese Rechtsansicht des Höchstgerichtes nun auf den gegenständlichen Haftungsfall zur Anwendung, so ergibt sich Folgendes:

Die Bestimmung der Geschäftsführerhaftung nennt als Tatbestandserfordernisse einerseits die Stellung als Geschäftsführer und andererseits den Bestand einer Abgabenschuld (im Sinne des § 4 Abs. 1 BAO bzw. im Sinne spezieller Regelung in einem Abgabengesetz). Da der Bw. bescheidmäßig erst nach rechtskräftig bestätigtem Zahlungsplan zur Haftung herangezogen wurde, wird im Folgenden zu untersuchen sein, wann im Hinblick auf die im Haftungsbereich angeführten Abgabenschulden der Primärschuldnerin dem Bw. gegenüber der

Haftungsanspruch jeweils entstanden ist. Maßgeblich ist dabei der jeweilige Entstehungszeitpunkt der Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin. Für die am 18. April 2006 fällig gewesene Umsatzsteuer 2/2006 ist der Abgaben- und damit auch der Haftungsanspruch (nicht jedoch die Haftungsschuld als Gesamtschuld, weil diese erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung begründet wurde) jedenfalls vor Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Bw. entstanden. Zur Entstehung der Steuerschuld normiert § 19 Abs. 2 UStG 1994 wie folgt: "Die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist." Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass Lieferdatum und Rechnungsdatum hinsichtlich des Baurechtes und hinsichtlich des Anlagevermögens der 1. Februar 2006 war. Das heißt, der Abgabenanspruch hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer ist mit Ablauf des Februars 2006, also vor Konkurseröffnung über das Vermögen des Bw. am 7. März 2006 entstanden. Daher ist der entsprechende Haftungsanspruch ebenfalls bereits vor Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden.

Resümierend ist also festzuhalten, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 2/2006 die Tatbestanderfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches gegenüber dem Bw. vor dessen Konkurseröffnung verwirklicht wurde. Im Sinne obiger Rechtsprechung wird der Bw. daher aus Anlass dieser Berufungsentscheidung für die bei der Primärschuldnerin derzeit noch im Umfang von 138.365,44 € aushaltende Umsatzsteuer 2/2006 trotz grundsätzlichen Vorliegens der Haftungsvoraussetzungen im Sinne der §§ 9, 80 BAO und Nichtanwendbarkeit der §§ 156 Absatz 1 und 197 KO im Rahmen dieser Ermessensübung aus Billigkeitsüberlegungen nur im Ausmaß der 3,150489 %-igen Zahlungsplanquote, das sind 4.359,19 €, als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen. Demgemäß war der Haftungsbetrag zur Umsatzsteuer 2/2006 gegenüber dem angefochtenen Bescheid spruchgemäß einzuschränken und war dieser Berufung damit auch aus vorstehenden Gründen teilweise Folge zu geben.

Unter Berücksichtigung aller genannten Umstände erfolgte die Heranziehung des Bw. zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 4.359,79 € zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 12. März 2008