

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Uta Straka, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des ED, vertreten durch Mag. Wolfgang Ebner, Steuerberater, 5400 Hallein, Davissstraße 7, vom 2. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günther Narat, vom 14. Juni 2004 betreffend die Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 12. Juli 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb ab 1987 als Einzelunternehmer ein Asphaltfräsunternehmen. Bis zum Jahr 1996 verschlechterte sich die finanzielle und wirtschaftliche Lage des Unternehmens. Dem Berufungswerber wurde daher von seiner Hausbank ein Kreditrahmen von zuletzt rund ATS 8 Mio. eingeräumt. Dieser Kreditrahmen war durch die Hingabe von Blankowechseln und einer stillen Zession sämtlicher offener Forderungen an die finanziierende Hausbank besichert.

Im Jahr 1996 erhielt der Berufungswerber ein Beteiligungsangebot eines großen österreichischen Hoch- und Tiefbau Unternehmens. Dieses Unternehmen wollte sich an einer neu geschaffenen GmbH, die die Asphaltfräsurarbeiten durchführen sollte, nach einem vollen Geschäftsjahr nach Maßgabe der erwirtschafteten Ergebnisse an dieser GmbH beteiligen. Darauf wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. März 1996 die DS GmbH gegründet. Der

Berufungswerber war Geschäftsführer dieser GmbH. Gesellschafter waren zunächst der Berufungswerber und seine Gattin, später übernahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers dessen Anteile.

Die Bankkonten der GmbH wurden wiederum bei dem Kreditinstitut eingerichtet, das bereits das Einzelunternehmen des Berufungswerbers finanziert hatte. Die DS GmbH übernahm weiters eine Verpflichtung als Bürge und Zahler für die offenen Bankverbindlichkeiten des Einzelunternehmens des Berufungswerbers in Höhe von ca. ATS 8 Mio. Weiters wurde wiederum eine stille Zession aller offenen Forderungen der GmbH vereinbart.

Nach der Gründung der DS GmbH beendete der Berufungswerber seine Tätigkeit als Einzelunternehmer. Die Arbeitnehmer wurden von der GmbH übernommen und erhielten auch von der GmbH ihre Löhne bzw. Gehälter.

Die DS GmbH bediente die offenen Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens, wobei nicht nur Zinszahlungen für die Bankverbindlichkeiten des Einzelunternehmens aus den Mitteln der GmbH bezahlt wurden, sondern darüber hinaus auch andere bereits rückständige Verbindlichkeiten gegenüber diversen Gläubigern des Einzelunternehmens.

Im Gegenzug verkaufte der Berufungswerber nach Maßgabe der von der DS GmbH geleisteten Zahlungen das Anlagevermögen des Einzelunternehmens in den Monaten Mai bis August 1996. Dabei wurden vom Berufungswerber die Anlagen des Einzelunternehmens mit einem Verkaufspreis von ca. ATS 7,05 Mio netto bzw. ATS 8,48 Mio brutto an die GmbH fakturiert.

Mit März 1997 wurde über das Vermögen des Berufungswerbers aufgrund eines Antrages des Finanzamtes Salzburg Land der Konkurs eröffnet.

Zu einer Beteiligung des oben angeführten Hoch- und Tiefbauunternehmens an der DS GmbH, die mit 1. April 1997 geplant gewesen war, kam es nicht mehr.

Mit 5. Mai 1997 wurde das Ausgleichsverfahren über das Vermögen der DS GmbH eröffnet.

Nach Eröffnung dieses Insolvenzverfahrens wurde vom Finanzamt Salzburg Land eine Umsatzsteuersonderprüfung zur Feststellung der auf Grund des Insolvenzverfahrens zu korrigierenden Vorsteuern durchgeführt.

Vor Beginn dieser Prüfung gab der Steuerberater für die GmbH Lohnsteueranmeldungen für den Zeitraum Juni bis August, Oktober bis Dezember 1996 sowie Februar und März 1997 ab. Unter Berücksichtigung der Lohnsteueranmeldungen für die noch fehlenden Monate ergaben sich Festsetzungen des Finanzamtes an Lohnabgaben für den gesamten Zeitraum in Höhe von rund ATS 735.000,00, auf die DS GmbH keine Zahlungen geleistet hatte.

Zu Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung bzw. im Zuge dieser Prüfung wurden weiters Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Mai, Juni, Oktober und November 1996 sowie die Zeiträume März bis Mai 1997 vorgelegt. Unter Berücksichtigung der Voranmeldungen für die noch fehlenden Monate ergaben sich Festsetzungen des Finanzamtes an Umsatzsteuerzahllasten für den gesamten Zeitraum in Höhe von rund ATS 1,656.000,00 auf die DS GmbH ebenfalls keine Zahlungen geleistet hatte.

Die Steuernummer der DS GmbH wurde erst im Mai 1997 vergeben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen für die GmbH von Mai 1996 bis Mai 1997 für keinen Voranmeldungszeitraum beim Finanzamt eingereicht worden waren. Zahlungen der GmbH für Umsatzsteuern oder Lohnabgaben waren bis Mai 1997 keine erfolgt.

Mit Bescheid der Salzburger Gebietskrankenkassa vom 9.6.1997 wurde der Berufungswerber von der Salzburger Gebietskrankenkassa zur Haftung wegen schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nach § 67 Abs.10 ASVG in Anspruch genommen. Dem Einspruch des Berufungswerbers, in dem er darlegte, dass er im Zeitraum November 1996 bis Mai 1997 Sozialversicherungsbeiträge und sonstige Schulden in nahezu gleicher Höhe von je rund ATS 1,9 Mio anteilig entrichtet hatte, wurde mit Einspruchsvorentscheidung vom 26. Juli 1997 stattgegeben.

Der Masseverwalter des Einzelunternehmens focht binnen offener Frist die Übertragung der Anlagegüter vom Einzelunternehmen des Berufungswerbers an die DS GmbH an. Mit einer Vereinbarung vom 23. Juli 1997 kamen der Masseverwalter und die DS GmbH überein, bis zur Klärung der Sach- und Rechtslage gemeinsam als Verkäufer aufzutreten, da ein Käufer bereit war, die Anlagen um rund ATS 10,1 Mio (netto) zu verkaufen. Der Masseverwalter veräußerte in der Folge diese Wirtschaftsgüter sowie Werkzeuge, Kleingeräte usw. mehr um ca. ATS 11,877 Mio. netto.

Die Anfechtung des Masseverwalter in weiterer Folge erfolgreich. Der Erlös aus diesem Verkauf führte dazu, dass der Berufungswerber in dem ihn betreffenden Insolvenzverfahren einen Ausgleich zustande brachte.

Mit 2. Juli 1997 wurde der Anschlusskonkurs über die DS GmbH eröffnet.

Mit Juli 1998 wurde der Konkurs über das Vermögen der DS GmbH aufgehoben.

Mit Schreiben vom 25. November 1998 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber mit, dass es beabsichtigte ihn als Vertreter der DS GmbH hinsichtlich der bei der GmbH nicht einbringlichen Umsatzsteuern und Lohnabgaben wegen schuldhafter Pflichtverletzung zur Haftung nach den Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO heranzuziehen. Weiters forderte das

Finanzamt den Berufungswerber zu einer Stellungnahme in Bezug auf die geplante Haftungsanspruchnahme auf.

Der Berufungswerber beantragte zunächst durch seinen steuerlichen Vertreter die Verlängerung der Frist zur Abgabe der Stellungnahme. Nach fruchtlosem Ablauf der Fristverlängerung und nochmaliger Aufforderung zur Abgabe einer entsprechenden Stellungnahme durch das Finanzamt übermittelte der Berufungswerber durch seinen steuerlichen Vertreter im April 1999 dem Finanzamt eine Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse, jedoch keine Begründung, warum ihm die Entrichtung der streitgegenständlichen Abgaben unmöglich gewesen sei.

Mit 5. März 2002 setzte das FA Salzburg Land weitere Vollstreckungsmaßnahmen gegen die DS GmbH, die sich in Liquidation befand. Der Versuch der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. der Vermögenswerte der GmbH scheiterte, da der Berufungswerber als ehemaliger Geschäftsführer seine Mitwirkung ohne Beziehung seines Steuerberaters bzw. Rechtsanwaltes verweigerte. Weitere Vorladungen des Berufungswerbers im Jahr 2002 blieben erfolglos. Weitere Vollstreckungsmaßnahmen im Jahr 2003 gegen die DS GmbH ebenso.

Am 10. Mai 2004 er hob das Finanzamt Salzburg Land die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers selbst.

In weiterer Folge wurde der Berufungswerber mit Haftungsbescheid vom 14. Juni 2004 vom Finanzamt Salzburg Land als Haftungspflichtiger nach den §§ 9, 80 der BAO in Anspruch genommen. Diese Haftung bezog sich auf Lohnsteuern von Juli 1996 bis März 1997, DB und DZ von Juni 1996 bis März 1997 sowie Umsatzsteuern von Mai bis November 1996. Die dieser Vorschreibung zugrunde liegenden Bescheide an die GmbH waren nicht beeinsprucht worden und somit in Rechtskraft erwachsen.

Das Finanzamt begründete diesen Haftungsbescheid dahingehend, dass diese Abgaben beim Primärschuldner (der DS GmbH) uneinbringlich seien. Da während dieser Zeiträume Umsätze getätigt worden seien und auch laufende Ausgaben wie Leasingraten und Mietaufwendungen getilgt worden seien, könne auf das Vorhandensein flüssiger Mittel geschlossen werden. Eine Pflichtverletzung liege vor, sobald Abgabenverbindlichkeiten schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt würden, wobei die Bevorzugung eines Gläubigers ausreichend sei. Es sei Sache des Haftungspflichtigen nachzuweisen, dass für die Begleichung der Schuldigkeiten keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien bzw. wie die Mittel verwendet worden seien. Ebenso obliege es dem Haftungspflichtigen nachzuweisen welcher Betrag – bezogen auf die einzelnen Fälligkeitszeitpunkte – bei Gleichbehandlung sämtlicher

Gläubiger zur Verfügung gestanden habe. Diesfalls hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.

Zudem sei die haftungsgegenständliche Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Der Arbeitgeber habe, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen würden, die Lohnsteuern von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Gegen diesen Bescheid erhab der Berufungswerber durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin – neben der oben dargestellten wirtschaftlichen Entwicklung der beiden Unternehmen und der Entscheidung der Gebietskrankenkasse – aus, dass die DS GmbH ausreichend liquide Mittel zur Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten gehabt habe und sie lediglich durch die Knebelverträge der Bürge- und Zahlerhaftung sowie der Generalzession der Kundenforderungen insolvent geworden sei, wobei die Entscheidungsbefugnis über die Verwendung der liquiden Mittel sich ausschließlich im Bereich der finanzierten Hausbank befunden habe, die offenbar die vom Berufungswerber und seiner Sekretärin pünktlich übermittelten Zahlungsanweisungen an das Finanzamt Salzburg Land nicht durchgeführt habe.

Das Ersuchen des Finanzamtes Salzburg Land um Übermittlung der Haftungs- und Zessionsverträge wurde vom Berufungswerber dahingehend beantwortet, dass nach Rücksprache mit dem Masseverwalter und der finanzierten Bank derartige Unterlagen nicht mehr vorhanden seien.

Mit ergänzendem Antrag vom 11. Juli 2005 führte der Berufungswerber durch seinen steuerlichen Vertreter aus, dass der ausgestellte Haftungsbescheid mangelhaft sei, da ihm jede Begründung der Ermessensübung fehle.

Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen seien mangelhaft erhoben worden, da der Berufungswerber derzeit nur über ein Einkommen von netto € 2.700,00 verfüge, von seiner Gattin Anfang Juli 2005 geschieden worden sei und dieser einen Betrag von € 70.000,00 zu bezahlen habe und für seinen Sohn unterhaltpflichtig sei.

Es bestünde auch ein Mitverschulden der Abgabenbehörde bei der Gefährdung der Einbringung der DS GmbH, da diese nicht verhindert habe, dass die Anlagenverkäufe im Ausgleichsverfahren der GmbH rückabgewickelt worden seien.

Weiters sei die Haftungsanspruchnahme angesichts der lang verstrichenen Zeit zwischen dem Ausfall der Abgabenverbindlichkeit und der Geltendmachung der Haftung unbillig. Die Abgabenbehörde habe unmittelbar nach Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten den Haftungsbescheid zu erlassen.

Letztlich habe der Berufungswerber weder schuldhaft seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt noch wäre ein schuldhaftes Verhalten kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden gewesen. Nur durch die Konkurseröffnung beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers und der im Einvernehmen mit dem Masseverwalter durchgeföhrten Rückabwicklung des Unternehmensverkaufes sei dem Berufungswerber der Zugriff auf Forderungen und dadurch Liquidität entzogen worden. Bei Weiterführung der GmbH und Eingang der Kundenforderungen hätte diese über ausreichend Liquidität verfügt. Im Abschluss eines allgemeinen Mantelzessionsvertrages könne nur dann eine schuldhafte Pflichtverletzung erblickt werden, wenn der Geschäftsförer bei Abschluss damit rechnen müsse, dass durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden insbesondere der Abgabenschulden entzogen werden würden.

Weiters beantragte der Berufungswerber die Einvernahme des Masseverwalters Dr. HB zum Beweis dafür, dass er keine Gäßigerbenachteiligung vorgenommen habe und dass es nur durch die vom Konkursgericht angeordnete Rückabwicklung des Verkaufes der Fräsmaschinen von der Einzelfirma an die GmbH zum Entzug der Liquidität gekommen sei.

In der am 12. Juli 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass was die Wirtschaftsfähigkeit der DS GmbH betroffen habe durchaus eine positive Fortführungsprognose gegeben gewesen wäre. Eine diesbezügliche Aufstellung sei dem Masseverwalter im Insolvenzverfahren zur Verfügung gestellt worden.

Die schlechte wirtschaftliche Situation des Einzelunternehmens des Berufungswerbers habe sich auf Grund einer kurzfristigen Finanzierung der Anlagegüter im Leasingwege ergeben, weswegen ein Liquiditätsengpass entstanden sei, der letztendlich dazu gefördert habe, dass die finanzierende Bank nicht mehr bereit gewesen wäre, den Kreditrahmen von glaublich ATS 4 Mio. auf glaublich ATS 8 Mio. zu erweitern.

Darüber hinaus sei nochmals festzuhalten, dass der im Konkurs rückabgewickelte Verkauf der Anlagen vom Einzelunternehmen des Berufungswerbers an die DS GmbH gezeigt habe, wie viele stille Reserven sich in den Anlagegütern des Unternehmens befunden hätten. Nach den vorliegenden Unterlagen habe der Masseverwalter die Rechnungen über den Verkauf der Anlagegüter im Wert von 11 Mio. Schilling gestellt. In diesen Anlagegütern seien somit im Insolvenzverfahren stille Reserven im Ausmaß von 5 Mio. Schilling realisiert worden.

Letztlich sei in Ergänzung des am 11. Juli 2005 eingebrachten Antrages noch darauf hinzuweisen, dass nach der Erinnerung des Berufungswerbers im März 1997 die Finanzverwaltung die Konkurseröffnung beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers beantragt habe. Auch dies sei als Verschulden der Finanzverwaltung an der Nichteinbringlichkeit der Abgaben zu werten.

In Ergänzung des am 11. Juli 2005 eingebrachten Antrages legt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers weitere Unterlagen aus dem Insolvenzverfahren des Einzelunternehmens bzw. der DS GmbH vor.

Dies betraf unter anderem ein Schreiben des Alpenländischen Kreditorenverbandes im Konkurs der DS GmbH ergangen an den Rechtsanwalt des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers, in dem unter anderem die Rückübertragung des Anlagevermögens auf das Einzelunternehmen des Berufungswerbers und deren Berechtigung thematisiert worden ist.

Weiters die Vereinbarung mit der gemeinsame Veräußerung der in Frage stehenden Anlagegüter zwischen dem Masseverwalter des Einzelunternehmens und der DS GmbH vereinbart wurde. Darin ist dargestellt, mit welchen Rechnungen die fraglichen Anlagegüter vom Einzelunternehmen an die GmbH übertragen worden waren. Weiters wurden die Eigentumsverhältnisse der GmbH (Hauptgesellschafterin war die damalige Ehegattin des Berufungswerbers) und die Geschäftsführerfunktion des Berufungswerbers dargestellt.

Weiters wurden Rechnungen vorgelegt, mit denen der Masseverwalter die in Frage stehenden Anlagegüter, und Werkzeuge, Kleingeräte usgl. mehr an die ALV GmbH im Konkurs der DS GmbH verkauft hatte. Daraus ergab sich ein Nettoverkaufserlös von rund ATS 11,877.000,00.

Weiters wurde eine Aufstellung der Verbindlichkeiten der DS GmbH zum 25. April 1997 mit einer Darstellung von Verbindlichkeiten von rund ATS 6 Mio und Forderungen von ATS 3 Mio. vorgelegt

Letztlich wurde eine Saldenliste der DS GmbH zum April 1997 mit Verbindlichkeiten von rund ATS 14 Mio. und Aktiva von ATS 4,85 Mio. vorgelegt.

Weiters ergänzte der Berufungswerber sein Vorbringen bezüglich des schuldhaften Verhaltens, um den Punkt des Unternehmenskaufes. Nach seiner Ansicht sei der Abschluss einer Bürge- und Zahlerhaftung gegenüber der Hausbank ohne rechtliche Relevanz auf die tatsächliche Haftung, die bereits durch den Verkauf des Unternehmens des Berufungswerbers an die DS GmbH eine Haftung gegeben gewesen sei, die eine Kompletthaftung lt. Handelsrecht vorsehe.

Darüber hinaus stellte der Berufungswerber den Antrag, den Masseverwalter Dr. HB auch zum Thema der aufgeworfenen Frage, warum die Rückabwicklung des Anlagenverkaufes, d.h. die Anfechtung vom Konkursgericht genehmigt und verordnet worden sei

Weiters möge der Masseverwalter darstellen, warum diese Rückabwicklung von ihm durchgeführt worden sei.

Letztlich beantragte der Berufungsweber, das Finanzamt, möge die aufgestellte Behauptung, es hätte vom Berufungswerber eine Aufstellung bzw. einen Zahlungsfluss seiner Verbindlichkeiten abverlangt, zu konkretisieren, wann dies genau erstmalig erfolgte.

Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass die neu eingebrachten Unterlagen des Berufungswerbers vom 11. Juli 2005, soweit sie sich auf die unter Punkt a) angeführten wirtschaftlichen Verhältnisse bezögen, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers jetzt im Jahr 2005 darstellten und somit aus Sicht des Finanzamtes keine Bedeutung für die Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2004 gehabt hätten.

Was das Mitverschulden des Finanzamtes an der Zahlungsunfähigkeit der DS GmbH unter Punkt b) betreffe, so würden dazu von Seiten des Finanzamtes keine Ausführungen getroffen, da die diesbezüglichen Ausführungen des Berufungswerbers für das Finanzamt nicht nachvollziehbar seien.

Was die schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers für die Nichteinbringung der Abgaben der DS GmbH betreffe, so sei darauf hinzuweisen, dass während des Zeitraumes 1996 bis ca. Mai 1997 von Seiten der DS GmbH bzw. ihrer Vertreter keine UVA's und keine Lohnabgaben angemeldet worden seien und bereits darin von Seiten des Finanzamtes eine schuldhafte Pflichtverletzung gesehen werde.

Was die Begründung des Ermessens bei der Erlassung des Haftungsbescheides betreffe, so werde darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber aufgefordert worden sei, die Verbindlichkeiten bzw. die zur Verfügung stehenden Mittel zu den einzelnen Fälligkeitsstichtagen für die GmbH nachzuweisen, Diesbezüglich sei kein Nachweis erfolgt, weswegen die Haftungsinanspruchnahme mittels Haftungsbescheid durchgeführt worden sei.

Die Haftung als Bürge und Zahler für die Schulden des Einzelunternehmens von Seiten der GmbH habe - soweit dies erinnerlich sei - eine Haftung für die volle Höhe der Verbindlichkeiten gewesen. Damit ist gemeint, dass der volle Kreditrahmen des Einzelunternehmens von ca. ATS 8. Mio. durch diese Haftung gedeckt gewesen sei. Die DS GmbH sei im Besitz eines Girokontos gewesen, das sich um Null bewegt habe.

Für die Veräußerung der Anlagegüter sei kein Bargeld an das Einzelunternehmen des Berufungswerbers geflossen. Vielmehr seien die offenen Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens abgedeckt worden, d.h. der Kaufpreis sei zur Begleichung von Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens verwendet worden:

Die Mitarbeiter des Einzelunternehmens seien von der GmbH übernommen worden. Auch die Kunden des Einzelunternehmens seien von der GmbH übernommen worden.

Befragt dazu warum der Datensatz der GmbH beim Finanzamt erst im Mai 1997 eröffnet worden sei, führte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers aus, dass es nach seiner Erinnerung damals sehr lange gedauert habe bis die Steuernummer für die GmbH vergeben worden sei. Was die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer und Lohnabgaben betreffe, so sei es zum damaligen Zeitpunkt ja nicht notwendig gewesen jeden Monat Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Die Zahlungen seien zu berechnen und die entsprechenden Überweisungen zu tätigen gewesen. Es seien auch jeden Monat die entsprechenden Berechnungen für die Umsatzsteuer und auch die Lohnabgaben durchgeführt und dann der Bank zur Überweisung gegeben worden. allerdings seien diese Überweisungen offenbar durch die Bank nicht oder nach eigenem Gutdünken durchgeführt worden.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Berufung.

Der Berufungswerber ersuchte abschließend um Stattgabe der Berufung

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich, soweit im Folgenden nichts anderes ausgeführt wird, auf den Inhalt der Einbringungsakten der DS GmbH, der sie betreffenden Akten der Betriebsprüfung sowie die Ausführungen und Urkunden der Parteien im gegenständlichen Verfahren.

Was die im Antrag vom 11. Juli 2005 bzw. in der mündlichen Verhandlung vom 12. Juli 2005 beantragte Einvernahme des Masseverwalters Dr. HB betrifft, so hat der UFS von dieser Einvernahme aus den folgenden Gründen abgesehen:

Der Berufungswerber beantragte die Einvernahme Drs. HB zunächst zum Beweisthema, dass der Berufungswerber keine Gläubigerbenachteiligung vorgenommen habe.

Weiters sollte der Masseverwalter dazu befragt werden, dass nur durch die vom Konkursgericht angeordnete Rückabwicklung des Verkaufes der Fräsmaschinen zum Entzug von Liquidität gekommen sei.

Letztlich sollte Dr. HB zum Thema einvernommen werden, weswegen diese Rückabwicklung vom Konkursgericht genehmigt worden sei und er diese Rückabwicklung durchgeführt habe.

Wenn man den Antrag des Berufungswerbers so auslegt, dass der Masseverwalter über die Begleichung der Verbindlichkeiten der GmbH im berufungsgegenständlichen Zeitraum befragt werden sollte, ist aus Sicht des erkennenden Senates der Sachverhalt auch ohne eine Aussage des ehemaligen Masseverwalters vollständig erhoben.

Der Masseverwalter hatte dem Berufungswerber – wie vom Vertreter des Berufungswerbers telefonisch mitgeteilt - bereits zuvor dargelegt, dass er keine Unterlagen aus dem

Insolvenzverfahren mehr besitze. Zudem ist bereits durch die in den Verwaltungsakten erliegenden Unterlagen über geleistete Zahlungen an diverse Gläubiger, die anlässlich der Ausgleichseröffnung der GmbH vom steuerlichen Vertreter abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Lohnsteueranmeldungen, sowie seine eigenen Aussagen im Einspruchsverfahren vor der Gebietskrankenkasse ersichtlich, dass der Berufungswerber im strittigen Zeitraum sonstige Verbindlichkeiten in der Höhe von mehreren Millionen ATS beglichen hat. Dies ist ebenso unbestritten, wie der Umstand, dass keine Zahlungen auf die selbst zu berechnenden Abgaben erfolgt sind.

Weiters ist aus Sicht des erkennenden Senates zu sagen, dass eine Aussage Dris. HB zum Thema, dass der Berufungswerber keine Gläubigerbenachteiligung vorgenommen habe, auch deshalb für das Verfahren nicht zielführend erscheint, da ein Zeuge über Tatsachen bzw. Wahrnehmungen berichten sollte. Ein Werturteil über das Verhalten des Berufungswerbers abzugeben bzw. dessen Handlungen (abgaben)rechtlich zu qualifizieren kann nicht Beweisthema eines Zeugen sein.

Eine Einvernahme Dris. HB zum Thema, dass es durch die vom Konkursgericht angeordnete Rückabwicklung des Verkaufes der Fräsmaschinen zum Entzug von Liquidität bei der GmbH gekommen sei, erscheint entbehrlich, da es auch ohne eine diesbezügliche Aussage bereits nach den logischen Denkgesetzen klar ist, dass die Rückabwicklung des Anlagenverkaufes und der Verkauf dieser Güter mit einem Mehrerlös von über ATS 3 Mio. über das Einzelunternehmen zu einem Entzug von Liquidität bei der GmbH geführt hat.

Auch erscheint es nicht notwendig den Masseverwalter zum Thema einzuvernehmen, weswegen diese Rückabwicklung vom Konkursgericht genehmigt worden sei und er diese Rückabwicklung durchgeführt habe. Das Ergebnis der Anfechtung ist bekannt und als solches ein Faktum.

Auch ist dieses Beweisthema aus Sicht des UFS ohne Belang für die gegenständliche Entscheidung. Auch bei einer Veräußerung der fraglichen Wirtschaftsgüter im Namen der GmbH wäre dort keine vollständige Befriedigung der Gläubiger möglich gewesen und somit hätte in einem Ausgleichsverfahren ebenfalls die Frage einer schuldhaften Verletzung der dem Berufungswerber auferlegten Pflichten bestanden.

Letztlich ist aber auch zu diesem Beweisantrag festzuhalten, dass der Grund der Anfechtung auch aus den vom Berufungswerber vorgelegten, fragmentarischen Unterlagen klar erscheint.

Aufgrund der vom Berufungswerber selbst vorgelegten Vereinbarung vom 23. Juli 1997 ist ersichtlich, dass der Masseverwalter die Anfechtung auf die Gesellschaftsverhältnisse der GmbH (Hauptgesellschafterin des Unternehmens war die Ehegattin des Berufungswerbers, der Berufungswerber war Geschäftsführer) und des daraus resultierenden Angehörigen-

verhältnisses zum Berufungswerber bzw. aus dem Verhältnis des Verkaufserlöses zwischen dem Berufungswerber und der GmbH von netto ATS 7,050 Mio. zu dem möglichen Verkaufserlös von netto über ATS 10 Mio. heraus angefochten hat.

Nach den Bestimmungen des Insolvenzrechtes ist auch eine GmbH als naher Angehöriger eines Gesellschafters zu betrachten. Anfechtungen von Verkäufen zwischen nahen Angehörigen gemäß § 28 KO sind aber nicht – wie der Berufungswerber vermeint – binnen einer Frist von sechs Monaten, sondern binnen einer Frist von zwei Jahren anfechtbar, sofern eine Benachteiligung der Gläubiger vorliegt.

Dabei reicht zunächst eine Benachteiligung der Masse des Anfechtungsberechtigten, die zB darin zu erblicken ist, dass der zur Befriedigung der Gläubiger vorhandene Fonds verkleinert wird (Mohr: Konkurs-, Ausgleichs- und Anfechtungsordnung E 18 zu § 27 KO) Dies ist durch den Verkauf der Anlagegüter unter Preis gegeben.

Bei einer Anfechtung zwischen nahen Angehörigen sind auch eine Benachteiligungsabsicht des Gemeinschuldners oder des Käufers kein Tatbestandsmerkmal und müssen daher nicht behauptet werden (Mohr: Konkurs-, Ausgleichs- und Anfechtungsordnung E 39 zu § 28 KO)

Aus den dargestellten Gründen wurde sohin auf die beantragte Einvernahme des ehemaligen Masseverwalters verzichtet.

In rechtlicher Hinsicht ist im gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass nach den Bestimmungen des § 9 Abs.1 der BAO unter anderen auch die Geschäftsführer einer GmbH neben den durch sie zu vertretenden Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Die Haftung eines Vertreters ist eine Ausfallhaftung, die bei objektiver Uneinbringlichkeit der Abgaben subsidiär geltend zu machen. Diese Uneinbringlichkeit kann beispielsweise bei der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eintreten, wobei dies nicht die gänzliche Uneinbringlichkeit bedingen muss.

Ein Insolvenzverfahren wurde über die DS GmbH im Jahr 1997 eröffnet. Die im Haftungswege geltend gemachten Umsatzsteuerzahllasten sowie die Lohnabgaben, waren nach Bezahlung der 16%igen Konkursquote in dem dem Geschäftsführer vorgeschriebenen Ausmaß uneinbringlich, da die Gesellschaft vermögenslos war, sodass dieses Tatbestandsmerkmal im gegenständlichen Verfahren vorliegt.

Eine weitere Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung des Vertreters ist eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter.

Zu den Pflichten eines Geschäftsführers zählt es aus Sicht des UFS auch, dass er für die Erklärung selbstzuberechnender Abgaben sowie deren Entrichtung zu sorgen hat.

Was die in Frage stehenden Umsatzsteuerzahllasten betrifft, so ist dazu noch auszuführen, dass das Vorliegen einer derartigen Pflichtverletzung auch danach zu beurteilen ist, ob und in welchem Umfang Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden vorhanden waren. Dies ist zu dem Zeitpunkt zu beurteilen, zu dem die Abgaben ordnungsgemäß zu entrichten gewesen wären.

Bei nicht ausreichenden Mitteln müssten die Schulden im gleichen Ausmaß bedient werden, um eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten zu vermeiden.

Aus dem oben dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Berufungswerber seinen abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachgekommen ist und eine Benachteiligung des Abgabengläubigers zumindest billigend in Kauf genommen hat, da ihm als Geschäftsführer der GmbH mit einer beinahe zehnjährigen Erfahrung als Einzelunternehmer sehr wohl die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt gewesen sind.

Der Berufungswerber behauptet dazu zunächst, die notwendigen Überweisungsbelege zeitgerecht zur Bank gegeben zu haben. Diese habe die Überweisungen aber nicht durchgeführt, da von Seiten der Bank andere Verbindlichkeiten abgedeckt worden seien.

Soweit diese Verantwortung des Berufungswerbers in die Richtung geht, dass keine Verletzung der Pflichten vorliegen könne, weil überhaupt keine Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten vorhanden waren, geht diese Verantwortung ins Leere, da – wie aus den Unterlagen über die Gegenverrechnung des Anlagenkaufes ersichtlich ist – aufgrund der Umsätze der GmbH durchaus liquide Mittel zur Verfügung gestanden hätten. Diese sind aber zunächst überwiegend zur Begleichung von Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens des Berufungswerbers sowie von anderen Verbindlichkeiten der GmbH verwendet wurden.

Sollte er die Reihenfolge der Begleichung offener Verbindlichkeiten selbst veranlasst haben, wofür die vorliegenden Unterlagen sprechen, da nicht nur Verbindlichkeiten bei der Hausbank abgedeckt worden sind, sondern auch Verbindlichkeiten bei anderen Gläubigern, so ist die Bevorzugung anderer Gläubiger gegenüber den Abgabengläubigern und damit eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten bereits damit gegeben, da er im gesamten Zeitraum überhaupt keine Abgabenschulden beglichen hat.

Doch auch wenn man der Verantwortung des Berufungswerbers folgen wollte, ist daraus für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen. Sollte der Berufungswerber durch die Bürge- und Zahlerhaftung bzw. die verdeckte Globalzession der offenen Forderungen gegenüber der Bank seinen Handlungsspielraum derart eingeschränkt haben, dass er über die Bezahlungen offener

Verbindlichkeiten nicht mehr disponieren konnte, so liegt auch darin eine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten als Vertreter der GmbH.

Denn auch die Abtretung sämtlicher Forderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung ist eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als Bankschulden zu entziehen (so zB VwGH 23.1.1997, 1996/15/0107)

Der Berufungswerber verantwortete sich damit, dass es eine "faktische Geschäftsführung" der Hausbank gegeben habe, die willkürlich einzelne Verbindlichkeiten abgedeckt habe. Diese Verantwortung erscheint jedoch bereits dem Grund nach nicht glaubwürdig, wenn man die Verbindlichkeiten betrachtet, die mit Mitteln der GmbH bezahlt wurden. Aus den im Akt der Betriebsprüfung erliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass dort vorrangig bereits fällige Verpflichtungen des Einzelunternehmens des Berufungswerbers und andere Verpflichtungen der GmbH beglichen wurden. Vom Ende des Jahres 1996 bis Mai 1997 behauptet der Berufungswerber selbst im Haftungsverfahren gegenüber der Gebietskrankenkasse, dass er Schulden bei der Sozialversicherung und bei sonstigen Gläubigern in Höhe von gesamt rund ATS 3,8 Mio. beglichen hat. Es mag daher durchaus so sein, dass er die Gebietskrankenkasse gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt hat. Da jedoch keinerlei Zahlungen an das Finanzamt erfolgten, ergibt sich die Benachteiligung des Finanzamtes bereits aus diesen Umständen.

Für den erkennenden Senat ergibt sich daher schlüssig, dass der Berufungswerber andrängende Gläubiger vorrangig befriedigt hat. Dass zu diesen Gläubigern aufgrund der Haftungserklärung der GmbH für die Schulden des Einzelunternehmens auch die Bank gezählt hat und Zinszahlungen für die Kredite des Einzelunternehmens aus Mitteln der GmbH beglichen wurden, ist nur eine logische Konsequenz.

Ein "Andrägen" der Finanzverwaltung in Bezug auf die selbst zu berechnenden Abgaben der GmbH konnte sich schon deshalb nicht ergeben, da – aus welchen Gründen auch immer – für die GmbH bis Mai 1997 keine Steuernummer vergeben worden war und der Berufungswerber auch die diesbezüglichen Verpflichtungen der GmbH zur Meldung von Selbstberechnungsabgaben insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer und der Lohnabgaben nicht erfüllte.

Dabei mag die Verantwortung des Berufungswerbers, er habe die entsprechenden Abrechnungen im Unternehmen erstellt dahingestellt bleiben. Faktum bleibt jedoch, dass der Berufungswerber keinerlei Schritte gesetzt hat um gegenüber der Behörde zu dokumentieren, dass und in welchem Umfang die entsprechenden Abgabenverbindlichkeiten bestünden. Dies wäre jederzeit durch Abgabe von Voranmeldungen für die Umsatzsteuer unter er Firma der

GmbH und der Bezeichnung StNr. "neu" möglich gewesen. Auch darin ist eine weitere schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters einer GmbH zu sehen.

Zu der vom Berufungswerber dargestellten Begründung, dass es sich bei der GmbH um den Käufer des Einzelunternehmens gehandelt habe und bereits daraus eine Haftung der GmbH für Schulden des Einzelunternehmens ergeben habe, ist folgendes auszuführen.

Unabhängig davon, ob bei der gegenständlichen Sachlage wirklich ein "Unternehmenskauf" vorliegt, geht aus Sicht des UFS die Argumentation des Berufungswerbers am gegenständlichen Problem vorbei. Da der Berufungswerber wie bereits oben dargestellt nach den Erkenntnissen des UFS jegliche Anmeldung seiner selbstzuberechnenden Abgabenschulden unterlassen hat und nach seinen eigenen Darstellungen in diesem Zeitraum andere Schulden von mehr als ATS 10 Mio. beglichen hat, jedoch nicht dafür gesorgt hat, dass die Abgabenschulden im gleichen Ausmaß bedient wurden, ist eine Pflichtverletzung, die nach dem oben Dargestellten auch schuldhaft erfolgt ist, auch aus diesem Grunde gegeben.

Doch auch wenn man den Argumenten des Berufungswerbers in Bezug auf eine Haftung für Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens bereits aus dem Unternehmenskauf folgen würde, so wäre daraus ebenso wie im Bereich der Forderungssezessionen für den Berufungswerber für die Frage der schuldhaften Pflichtverletzung nichts gewonnen.

Wenn nämlich der Berufungswerber seine grundsätzlich bestehende Verpflichtung zur Haftung für Schulden des gekauften Unternehmens gegenüber einem Gläubiger (der Bank) derart erweitert hätte, dass dieser Gläubiger – wie der Berufungswerber selbst dies darstellt – die Möglichkeit hat, ihm jegliche Dispositionsmöglichkeit über flüssige Mittel zu entziehen, so würde auch dies eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten bedeuten.

Was die Lohnabgaben betrifft, ist – wie dies bereits im Erstbescheid ausgeführt wurde - eine andere Betrachtung geboten, da im Bereich der Abfuhrabgaben wie zB die Lohnsteuer eine Ausnahme vom Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorherrscht. Bei den Abfuhrabgaben ist eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nur dann nicht gegeben, wenn bei fehlenden Mitteln die Gesamtauszahlung an die Arbeitnehmer vermindert wird und vom verminderten Betrag die Lohnabgaben in voller Höhe abgeführt werden.

Auch in diesem Bereich ist nach dem vorliegenden Sachverhalt von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Berufungswerbers auszugehen.

Der DS GmbH hat, wie sich bereits aus den bei Eröffnung des Ausgleichsverfahrens abgegebenen Anmeldungen der Lohnabgaben ergibt, die Lohnabgaben für die Bediensteten

der GmbH ebenso wie die Umsatzsteuern überhaupt nicht abgeführt, die Löhne an die Mitarbeiter jedoch für diese Zeiträume ausbezahlt.

Bei dieser Sachlage ist aber auch für den Bereich der Lohnabgaben unter Verweis auf das zuvor Gesagte eine schuldhafte Verletzung der dem Berufungswerber auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten gegeben. Was die Verantwortung des Berufungswerbers zum Thema der faktischen Geschäftsführung der Hausbank betrifft, darf zu Vermeidung von Wiederholungen ebenso auf das oben Gesagte verwiesen werden, wie dies auch für den Bereich der nicht erfolgten Meldung der Lohnabgaben beim Finanzamt gilt.

Der Berufungswerber führt weiter aus, dass sein Verhalten jedenfalls nicht kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben gewesen sei, da nur durch die Konkursöffnung beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers und den vom Konkursgericht im Einvernehmen mit dem Masseverwalter Dr. HB durchgeführte Rückabwicklung des Anlagenverkaufes der Zugriff auf vorhandene Kundenforderungen und dadurch die Liquidität entzogen worden sei.

Dem ist aus Sicht des erkennenden Senates zu entgegnen, dass der Berufungswerber bei dieser Argumentation offenbar übersieht, dass für die Beurteilung der Frage der Kausalität nur darauf abzustellen ist, ob das Verhalten des Berufungswerbers – im gegenständlichen Fall somit die Begleichung von Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens mit Mitteln der GmbH, die Unterlassung der Entrichtung von Umsatzsteuerzahllasten und Lohnabgaben sowie die Unterlassung der Abgabe von Voranmeldungen für Umsatzsteuern und Lohnabgaben – die Uneinbringlichkeit der Abgaben bedingt hat. Dies und nicht die Frage, ob ohne ein Insolvenzverfahren beim Einzelunternehmen irgend wann die rückständigen selbstzuberechnenden Abgaben der GmbH für 12 Monate doch noch bezahlt worden wären bzw. ob im Insolvenzverfahren der GmbH eine höhere oder geringere Quote (auch) für das Finanzamt erzielbar gewesen wäre, wenn keine Rückabwicklung des Verkaufes der Anlagegüter erfolgt wäre, ist im gegenständlichen Verfahren von Bedeutung.

Diese Kausalität der Handlungen des Berufungswerbers als Vertreter der DS GmbH muss bei der gegebenen Sachlage eindeutig bejaht werden. Der Berufungswerber hat de facto über einen Zeitraum von beinahe 12 Monaten jegliche Bezahlung aber auch jegliche Voranmeldung der oben angeführten Abgaben unterlassen. Betrachtet man die wirtschaftliche Situation des Einzelunternehmens des Berufungswerbers sowie der GmbH, so wird – wie bereits oben ausgeführt - deutlich, dass gerade durch die zuvor dargestellten Handlungen des Berufungswerbers die in Frage stehenden Abgaben der GmbH uneinbringlich geworden sind.

Was die Übung des Ermessens für die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen betrifft, so ist dazu zu sagen, dass dabei sowohl die Interessen des Abgabengläubigers an einer Einbringung der Abgaben (Zweckmäßigkeit) als auch die Interessen des Abgabepflichtigen am

Rechtsfrieden (Billigkeit), zB gemessen am steuerlichen Verhalten oder an den wirtschaftlichen Verhältnissen der Partei abzuwägen sind.

Legt man diese Kriterien auf den gegenständlichen Fall um, so ist dem Interesse an der Einbringlichkeit der Abgaben bei der gegenständlichen Ausgangslage der Vorrang vor den Interessen der Partei einzuräumen.

Der Abgabepflichtige hat zunächst – wie oben bereits mehrfach dargestellt – nach den Erkenntnissen des UFS durch sein Verhalten maßgeblich dazu beigetragen, dass die in Frage stehenden Abgaben uneinbringlich geworden sind.

Er hat im erstinstanzlichen Haftungsverfahren auch nicht versucht, an der Erhellung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken, sondern vielmehr versucht die Abführung des Verfahrens zu verzögern bzw. die Erhebung der Grundlagen für die Erlassung eines Haftungsbescheides hinauszuschieben. Daher kann auch dem vom Berufungswerber vorgebrachte Argument, wonach die Vorschreibung im Haftungswege angesichts der lange verstrichenen Zeit unbillig wäre, nicht gefolgt werden.

Auch das Argument, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Berufungswerbers im Jahr 2005 aufgrund einer Scheidung und eines geringeren Verdienstes für die Unbilligkeit einer Haftungsinanspruchnahme sprächen, kann nicht gefolgt werden. Abgesehen davon, dass es dem Berufungswerber durch den Konkurs der GmbH selbst möglich gewesen ist einen Ausgleich zu erreichen, haben sich die wirtschaftlichen Verhältnisse erst im zweitinstanzlichen Verfahren geringfügig geändert haben.

Das vom Berufungswerber behauptete Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kann der UFS schon dem Grunde nach nicht erkennen.

Vorauszuschicken ist, wie bereits mehrfach dargestellt, dass es nach Sicht des UFS die Handlungen des Berufungswerbers selbst waren, die zu einem Ausfall der streitgegenständlichen Abgaben geführt haben.

Darüber hinaus ist es zwar richtig, dass die Finanzverwaltung die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim Berufungswerber selbst betrieben hat, jedoch kann der UFS dieses Verhalten nicht als Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben sehen. Die Überschuldung des Berufungswerber war selbst unter Berücksichtigung der Rückabwicklung der Anlagenverkäufe gegeben, das Unternehmen bereits seit mehreren Monaten eingestellt, Verbindlichkeiten beim Finanzamt waren offen, weswegen ein derartiger Konkursantrag wohl kaum der vom Berufungswerber dargestellten Mitverschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH, sondern einer im Wirtschaftsleben üblichen Vorgangsweise entspricht.

Daher wiegt aus Sicht des UFS das Verschulden des Berufungswerbers an der Uneinbringlichkeit der Abgaben höher und war daher das Ermessen in diesem Sinne zu üben, dass ein Haftungsbescheid gegen den Berufungswerber zu erlassen war.

Die Berufung war daher aus diesen Gründen als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 12. Juli 2005