



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0405-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.M., vertreten durch T. GmbH, Wirtschaftstreuhänder, vom 23. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes K., vertreten durch J.K., vom 28. März 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf € 40.275,-- eingeschränkt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) wurde mit Bescheid des Finanzamtes K. vom 28. März 2006 für die uneinbringlich aushaftende Umsatzsteuernachforderung des Jahres 2002 der Firma H. GmbH iHv. € 250.563,13 zur Haftung herangezogen. Unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen stellte das Finanzamt fest, dass die Bw. die selbst zu berechnenden Abgaben nicht abgeführt hat und dadurch eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe.

Die Firma H. GmbH firmierte ursprünglich unter der Firma W.X.GmbH. und erwarb mit Kaufvertrag vom 27. April 2000 ein Geschäftshaus (Hotel, Restaurant) um ATS 25,000.000,--. Die geltend gemachten Vorsteuern betrugen ATS 5,000.000,-- (Umsatzsteuervoranmeldung für April 2000 vom 15.6.2000).

Das Finanzamt ersuchte die Bw. mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2006 unter Hinweis auf die geltende Rechtslage um Darlegung der Gründe, die zur Nichtentrichtung der Abgabenschulden geführt haben. Die Uneinbringlichkeit der Abgabe liege vor, weil per

Stichtag 10.1.2006 noch Abgabenschulden iHv. € 339.520,20 unberichtet aushalten würden.

Das Finanzamt stellte fest, dass die Bw. im Zeitraum 6.5.1988 bis 13.8.2003 als Geschäftsführerin allein vertretungsbefugt war. Unter Hinweis auf die *qualifizierte Mitwirkungspflicht* im Verfahren ersuchte das Finanzamt um Nachweis des Fehlens ausreichender Mittel, insbesondere um Darstellung der finanziellen Mittel im Zeitraum 1.1.2002 bis zur Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung des Jahres 2002 (15.1.2003).

Das Finanzamt ersuchte weiters ausdrücklich um Bekanntgabe der Bank-, Lieferverbindlichkeiten und um Darstellung der Entwicklung der gesamten Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe. Um Übermittlung von Bilanzen, Saldenlisten, Kassabüchern, Kontoauszügen und um Bekanntgabe bestehender Kreditverträge und deren Besicherungen wurde ersucht.

Mit schriftlicher Eingabe vom 6. März 2006 des steuerlichen Vertreters ersuchte die Bw. um Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes, weil es der Bw. aufgrund ihrer Erkrankung nicht möglich sei, alle für die Beantwortung des Vorhaltes nötigen Unterlagen bereitzustellen.

Mit schriftlicher Eingabe vom 28.3.2006 brachte die Bw. vor, dass im Oktober 1999 über die Firma B.M.&S. der Konkurs eröffnet worden wäre und im April 2000 die Firma H.G. gegen Schuldübernahme der grundbürgerlich sichergestellten Forderungen der I.B. AG die Geschäftsiegenschaft gekauft habe. Geplant sei die Verpachtung des Gebäudes an die Fa. BMT. GmbH gewesen. Die Vorschauberechnungen der Experten über die Wirtschaftlichkeit des Projektes hätten zu diesem Zeitpunkt ein absolut positives Szenario ergeben.

Nachdem erkennbar wurde, dass die Pächterin den Pachtzins nicht erwirtschaften könne, wurde aufgrund massiven Druckes der Bank vereinbart, dass erste und zweite Obergeschoss zu verkaufen. Der Druck der Bank habe die psychische Gesundheit der Bw. derart angegriffen, dass diese nicht in der Lage gewesen sei, der de facto Übernahme der Entscheidungsgewalt durch die Bank faktisch Widerstand zu leisten. Eine Vollmacht zu Gunsten der Hausbank musste ausgestellt werden, sodass die Hausbank de jure die Verwertung von Teilen des Geschäftshauses in die Hand genommen habe.

Nachdem die Pächterin in weiterer Folge die vorausberechneten Erträge nicht erwirtschaften konnte, habe diese den Betrieb eingestellt und die Bank die Parifizierung und den Teilverkauf der gesamten Liegenschaft verlangt. Im Zuge der Umbauarbeiten sei es zu weiteren Komplikationen und Überschreitungen der ursprünglich geplanten Baukosten gekommen. Gleichzeitig blieben die Verkaufserlöse hinter den Erwartungen der Immobilienexperten.

Schriftlich führte die Bw. zur wirtschaftlichen Entwicklung aus:

„Sowohl von der I1.B., als auch vom Generalunternehmer, wie auch vom Architekten und den begleitenden Experten wurde eine notarielle Garantie für die Bezahlung verlangt. Jeder einzelne Verkauf musste von der I1.B. AG einzeln genehmigt werden, und die eingenommenen Gelder wurden treuhändig vom Notar direkt an die einzelnen am Bau tätigen Professionisten, bzw. an die Bank ausbezahlt.“

Die Bw. sei seit Ende des Jahres 2001 fast laufend im Krankenstand gewesen und habe keine Wahrnehmungs- und Entscheidungskraft mehr gehabt. Der Gesundheitszustand habe sich derart verschlechtert, dass der Bw. schließlich im Jahr 2003 die Berufsunfähigkeitspension zuerkannt worden sei. Der Bescheid und eine ärztliche Bestätigung vom 11.12.2002 wurden beigelegt. Demnach leide die Bw. an massiven Wirbelsäulenproblemen und einem allgemeinen Erschöpfungszustand, welcher zu depressiver Verstimmung führe. Am 8.1.2003 brachte die Bw. Klage beim Arbeits- und Sozialgericht auf Gewährung der Berufsunfähigkeitspension ein, welche schließlich ab 1.12.2003 iHv. € 1.983,23 brutto/monatlich gewährt wurde.

Die Primärschuldnerin reichte am 15.1.2003 eine Umsatzsteuervoranmeldung ein, in welcher die Umsatzsteuerzahllast iHv. 111.200,-- für den Verkauf eines Geschäftslokales im November 2007 zum Preis von € 566.000,-- ausgewiesen ist. Die Erklärung wurde von der Bw. gefertigt. Im Jahr 2002 verkaufte die Gesellschaft, vertreten durch die Bw., Wohnungen und Geschäftslokale zum Preis von ca. € 1.384.000,--.

Das Finanzamt führte im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung durch und setzte im Abgabenverfahren mit Bescheid vom 2. Mai 2005 die Umsatzsteuernachforderung des Jahres 2002 iHv. € 245.451,51 anstatt der bisherigen Gutschrift iHv. € 12.748,49 fest. In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Ergebnisse der durchgeführten Betriebsprüfung. Die Zahllast iHv. € 245.451,51 wurde nicht mehr entrichtet und haftet uneinbringlich aus.

In der Begründung der Berufung führte die Bw. schriftlich aus:

„Frau M.M. war als Geschäftsführer lt. Firmenbuch im Zeitraum von 06.05.1988 bis 22.08.2003 für obige Gesellschaft tätig. Aufgrund der sich überschlagenden Ereignisse (Konkurs der Firma B.M.&S., Kauf der Liegenschaft durch obige Gesellschaft, sowie umfangreicher Bankverhandlungen) war Frau M.M. seit Herbst 2001 fast durchgehend aufgrund schwerer psychischer Probleme im Krankenstand, welche im Jahr 2003 auch durch die Löschung der Geschäftsführung im Firmenbuch seinen Niederschlag fand, nachdem unsere Mandantschaft krankheitsbedingt pensioniert wurde.“

Aufgrund der schweren Erkrankung war Frau M. nicht in der Lage die Geschäfte der Gesellschaft zu führen. Zum Zeitpunkt Ihres Ausscheidens aus der Geschäftsführung bestand am Finanzamtskonto kein Rückstand. Im Zuge der Betriebsprüfung im Jahre wurde die Umsatzsteuer für 2002 in Höhe von Euro 245.451,51 vorgeschrieben, darin ist eine Vorsteuerkorrektur gem. § 12 UStG in Höhe von Euro 145.000,-- enthalten. Die Umsatzsteuer der im Jahre 2002 verkauften Wohnung (Ot.) Euro 111.200,-- wurde durch Überrechnung bezahlt, somit würden für die Haftung lediglich der Betrag der Vorsteuerkorrektur offen bleiben, diese wurde jedoch erst nach der Betriebsprüfung und somit nach der Zeit der Geschäftsführung unserer Mandantschaft schlagend.“

Die Verkäufe der Liegenschaften wurden aufgrund massivsten Drucks seitens der I.B. durchgeführt. Die vereinnahmten Beträge wurden zur Gänze zur Abdeckung der Bankverbindlichkeiten verwendet, und unserer Mandantschaft ua die Verfügung über die Bank- sowie Treuhandkonten nicht gewährt, und somit konnte sie auch über die Geldbeträge in keiner Weise verfügen.“

Nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung den Haftungsbetrag eingeschränkt hat, beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an den UFS und führte aus, eine weitere Begründung zu übermitteln.

Die Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Unumstritten ist, dass Sie in der Zeit vom 6.5.1988 bis 13.8.2003 die Gesellschaft als Geschäftsführerin vertreten haben. Den Vertreter einer Gesellschaft trifft die Pflicht, für eine Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, Sorge zu tragen. Wie Sie richtig vorbringen, wurde die in Haftung gezogene Umsatzsteuer 2002 erst mit Bescheid vom 2.5.2005, und somit nach Beendigung Ihrer Geschäftsführung festgesetzt. Allerdings ist der Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Haftungsinanspruchnahme nicht relevant. Maßgeblich ist allein der Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuldigkeit, welche im vorliegenden Fall unumstritten am 15.1.2003 und folglich noch während Ihrer Vertreter-Tätigkeit eingetreten ist.

Die auf die Veräußerung der Wohnung entfallende Umsatzsteuer (€ 111.200,--) wurde sowohl von Ihnen als auch vom Käufer in der Voranmeldung für 12/2002 erfasst und durch Überrechnung des Vorsteuer-Guthabens am 15.1.2003 entrichtet. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Wohnungsverkauf allerdings nicht dem Dezember 2002 zugeordnet, sondern bereits bei der Veranlagung 2002 berücksichtigt, welche das abweichende Wirtschaftsjahr 12/2001 bis 11/2002 umfasst. Aus dem Umsatzsteuerbescheid vom 2.5.2005 resultierte daher eine Nachforderung in Höhe von € 258.200,--. Gleichzeitig wurde allerdings verabsäumt, die für Dezember 2002 gemeldete Umsatzsteuer betreffend den Wohnungsverkauf zu korrigieren. Die Berichtigung erfolgte erst im Zuge der Umsatzsteuer-Bescheide 2003 vom 19.10.2005 bzw. 17.3.2006.

Die Umsatzsteuer 2002 wurde mit € 258.200,-- festgesetzt. Im Hinblick auf die am 15.1.2003 pünktlich entrichtete Umsatzsteuer betreffend den Wohnungsverkauf an Herrn Ot. wird der Betrag über € 111.200,-- aus der Haftung ausgeschieden, zumal er nur formal auf Grund der Buchungskonstellation im Zusammenhang mit dem abweichenden Wirtschaftsjahr aushaftet. Für den verbleibenden Teil der Umsatzsteuer-Nachforderung 2002 (€ 147.000,-- abzüglich Vorsteuern € 12.748,49), der zum Großteil auf die Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 (10) UStG zurückzuführen ist, besteht die Haftung allerdings unumstritten zu Recht.

Ihr Hinweis auf Ihren schlechten Gesundheitszustand, der Ihnen die Wahrnehmung der Geschäftsführung faktisch unmöglich machte, vermag Ihrer Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Wenn Sie vorbringen, bereits seit Herbst 2001 nahezu ununterbrochen im Krankenstand gewesen zu sein, wäre es Ihre Verpflichtung gewesen, rechtzeitig für eine geeignete Vertretung während der Zeit Ihrer Verhinderung Sorge zu tragen oder Ihre Funktion niederzulegen und als Geschäftsführerin auszuscheiden. Der Antrag auf Änderung der Geschäftsführung wurde erst am 13.8.2003 eingebracht. Mit der Untätigkeit eines Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – liegt bereits ein haftungsrelevantes Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit vor.

Ihr Argument, das Finanzamt nicht schlechter als die übrigen Gläubiger behandelt zu haben, erweist sich als nicht stichhältig. Reichen die Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen Fälligkeitspunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Wenn Sie vorbringen, der

gesamten Zahlungseingang aus den Verkäufern wäre vereinbarungsgemäß an die I.B. AG und an andere Auftragnehmer weitergeleitet und durch die Firma selbst keine Zahlungen empfangen worden, liegt damit bereits eine Gläubigerbenachteiligung vor. Wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Weiterleitung sämtlicher Zahlungen an die Bank der Gesellschaft die liquiden Mittel zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten zu entziehen, ist eine haftungsrelevante Pflichtverletzung gegeben.“

Der Vorlageantrag vom 9.10.2006 wurde wie folgt begründet:

Krankheit

In meiner Berufung habe ich die Details meiner Krankheit dargelegt. Ich habe auch angeboten, in den beim Gericht aufliegenden Krankheitsakt einzusehen, was ich hiermit wiederhole.

In der Berufungsvorentscheidung wird angeführt, dass ich die Verpflichtung gehabt hätte, für eine Vertretung zu sorgen.

Hier wird nicht anerkannt, dass es sich bei mir um eine psychische und nicht nur um eine physische Erkrankung handelt, und handelt. Die Art der Erkrankung hat es mir nicht möglich gemacht, Zusammenhänge klar zu erkennen, zu analysieren, und meine Entscheidungsfähigkeit war und ist noch immer massiv eingeschränkt.

Daher war ich nicht in der Lage, die eventuell notwendigen Entscheidungen zu treffen, da meine Krankheit zu diesem Zeitpunkt massiv aufgetreten ist. Derzeit ist nur durch massiven Medikamenteneinsatz die gesundheitliche Situation etwas besser.

Daher ist eine Schuld meinerseits nicht gegeben.

Gleichheitsbehandlungsgrundsatz

In der Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass es eine Gleichbehandlung der Gläubiger nicht gegeben hat. Dies ist unrichtig.

In den Jahren 2000 und 2001 wurden sowohl von Seiten der Gesellschaft, als auch von Seiten der Bank Expertisen erstellt, nach der eine absolut positive Verwertung der Liegenschaft zu erwarten war.

Daher war es zu diesem Zeitpunkt keinesfalls eine Gläubigerbenachteiligung, dass zugestimmt wurde, die Beträge der Einnahmen der Verkäufe an die Bank zu bezahlen, zumal die Bank ohnehin jeden einzelnen Verkauf genehmigen musste, und das Grundbuch freigeben musste. Dass dann gerade in dieser Zeit unerwarteterweise die Wohnungspreise in K. einen massiven Einbruch erlitten haben, und weiters die Baukosten eine völlig von den Experten unerwartete Erhöhung erfahren haben, war auch bei größter Vorsicht nicht absehbar. Gerne lege ich Ihnen auf Aufforderung die Architekten-Kostenschätzungen, und die Verwertungsprognosen der Bank vor. Weiters ist eine Zustimmung in der Form ja nicht gegeben gewesen, dass die Bank die gesamten Gelder vereinnahmt, da ja durch die grünbücherliche Belastung, und dem logischerweise „lastenfrei“ erfolgten Verkäufen der Geldfluss zwangsmässig klar war. Damit handelt es sich auch nicht um einen reinen Zessionsvertrag.

Beim Kauf der Liegenschaft war ein absolut positives Szenario zu erwarten, welches, wie schon erwähnt, von Experten und der finanziierenden Bank ebenso eingeschätzt wurde.

Daher ist, unbedingt der Erkrankung eine schuldhafte Pflichtfinanzierung keinesfalls gegeben.

Überdies ergibt eine überschlagsmässige Nachrechnung auch keine betragsmässige Ungleichbehandlung der Gläubiger. Auf Aufforderung werde ich versuchen, aus den mir vorliegenden Unterlagen, bzw. aus den mit zugänglichen Unterlagen eine genaue Aufstellung der finanziellen Entwicklung zu machen.

Zur Höhe der veranlagten Haftung

Der Verkauf der 3 Wohnungen, für eine Vorsteuerkorrektur bei der Betriebsprüfung durchgeführt wurde, beträgt
39,255 % der Anteile der Liegenschaft bzw.
39,092 % des Verkaupreises
anteilig.

Da in den Jahren 2000, 2001, und 2002 die Liegenschaft unstrittig als Gewerbe-Betrieb (Vermietung) verwendet wurde, wären auf jeden Fall 3/10 als Zehntelkorrektur abzuziehen gewesen. Dies wurde von der Betriebsprüfung verabsäumt.

Des Weiteren war zum Zeitpunkt meiner Pensionierung ein Guthabensbetrag von ca. Euro 40.000,00 auf dem Steuerkonto, der auf jeden Fall vom Haftungsbetrag hätte abgezogen werden müssen.

Obwohl, alleine schon bedingt durch die psychische Erkrankung keine Schuld gegeben ist, ist auf jeden Fall der Betrag um das Steuerguthaben und um die Zehntelberichtigung zu korrigieren.

Abschliessend muss nochmals betont werden, dass auf Grund der schweren Erkrankung, die die Entscheidungsfähigkeit faktisch lahmgelegt hat, und auf Grund der nicht gegebenen Ungleichbehandlungen ersucht wird, den Bescheid ersetztlos aufzuheben. Darüberhinaus sind die geforderten Beträge unrichtig.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können (§ 9 Abs. 1 BAO). Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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 (§ 80 Abs. 1 BAO).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters - im gegenständlichen Verfahren eines Vertreters einer juristischen Person - sind:

- Abgabenforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,

- die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung(en) beim Vertretenen,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Verfahren steht fest, dass die Berufungswerberin im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführerin zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die uneinbringlichen Selbstbemessungsabgaben der GmbH herangezogen werden kann. Weiters ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die Primärschuldnerin ihre Abgabenschuldigkeiten weder zum Zeitpunkt deren Fälligkeiten entrichtet hat und diese bis heute nicht entrichtet wurden. Die Bw. war für deren Entrichtung allein verantwortlich. Derzeit haften am Abgabenkonto € 294.317,63 unberichtet (in Vollstreckung) aus.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schulhaft seine Pflicht für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN).

Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (siehe für viele das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN).

Die Bw. erhebt in ihrer Berufung Einwände gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung und gegen das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum 12/2001 bis 11/2002 (abweichendes Wirtschaftsjahr). Mit diesem Vorbringen ist die Bw. gemäß § 248 BAO auf das Abgabenfestsetzungsverfahren zu verweisen.

Fest steht jedoch aufgrund der Aktenlage (Bilanzakt, Betriebsprüfungsbericht), dass die Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb des Geschäftsgebäudes im Jahr 2000 ATS 5,000.000,-- Vorsteuern geltend gemacht hat (Umsatzsteuervoranmeldung April 2000 vom 15.6.2000). Der Kaufpreis betrug ATS 25,000.000,--. Diese geltend gemachten

Vorsteuern wurden vom Betriebsprüfer im Zuge der Betriebsprüfung des Jahres 2000 bis 2002 und der Umsatzsteuernachschaub unter Berücksichtigung der umsatzsteuerfrei erfolgten privaten Wohnungsverkäufe im Juli 2002 entsprechend berichtet (Bericht vom 25.4.2005, ABNr. 123456-1). Der Anteil der im Juli 2002 an Private veräußerten Wohnungen wurde dabei mit 39,2% angenommen. Für das Jahr 2002 wurden auch keine Abgabenerklärungen und kein Jahresabschluss mehr vorgelegt.

Die Bw. hat ihr Vorbringen hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft seit 1999 mit Schriftsätze vom 24. März 2006 und 23. Mai 2006 gut nachvollziehbar dargelegt. Unterlagen zur wirtschaftlichen Entwicklung (Bankkontenauszüge, Kreditverträge mitsamt Besicherungen) wurden trotz ausdrücklichen Ersuchens nicht vorgelegt (Vorhaltssersuchen des Finanzamtes vom 11. Jänner 2006).

Hinsichtlich ihrer Erkrankung hat die Bw. Unterlagen vorgelegt, aus welchen zu entnehmen ist, dass sie sich seit 2003 in Pension befindet und an schweren psychischen Erschöpfungszuständen und physischen Krankheiten leidet (Bestätigung Drs. Z. vom 11.12.2002 und Bescheide der Sozialversicherungsanstalt über die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension).

Soweit die Bw. meint, sie sei aufgrund ihrer psychischen Erkrankung schuldunfähig, ist festzustellen, dass die Bw. im gesamten Jahr 2002 für die Primärschuldnerin als Geschäftsführerin *rechtsgeschäftlich* aufgetreten ist und die Verkäufe der Wohnungen und Geschäftslokale abgewickelt hat. Schließlich mussten grundbuchfähige Urkunden (Kaufverträge) abgeschlossen und gefertigt werden. Die Bw. war somit im maßgeblichen Zeitraum geschäftsfähig. Im Übrigen ist die Bestätigung der Drs. Z. vom 11.12.2002 glaubhaft, sodass von der beantragten Einsichtnahme in den Gerichtsakt Abstand genommen wird. Die Umsatzsteuervoranmeldung für den Dezember 2002 wurde von der Bw. mit der Stempel der Fa. N.N.GmbH. (ursprüngliche Firmenbezeichnung) unter Angabe einer anderen Firmenadresse gefertigt. Die Abgabenerklärungen des Jahres 2002 wurden jedoch nicht mehr erstellt und eingereicht.

Zur Frage der Gleichbehandlung aller Gläubiger bringt die Bw. vor, dass sie als Geschäftsführerin seit dem Jahre 2001 nicht mehr alleine über das Geschäftsgebäude - ein ehemaliges Hotel, Restaurant und Konditorei - verfügen habe können. Sie habe über Andrängen der finanziierenden Bank eine Vollmacht zur Verwertung der Liegenschaft ausstellen müssen und habe die Bank die Verhandlungen mit den Erwerbern der parifizierten Einheiten des Geschäftshauses selbst geführt. Zahlungen aus dem Verkauf von Geschäftslokalen und Wohneinheiten wären nicht mehr in ihre Verfügungsgewalt gelangt, sondern habe ein Notar als Treuhänder die Gelder vereinnahmt und an die Bank und die

Professionisten aufgeteilt. Die Bank habe die Kontrolle und Entscheidungskompetenz über den Verkauf der Wohn- und Geschäftseinheiten gehabt und der Notar über die einlangenden Mittel treuhändig verfügt.

Das gesamte Berufungsvorbringen ist gut nachvollziehbar und stellt die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens dar. Demnach konnte die Primärschuldnerin infolge mangelnder Liquidität deren Pächterin (der BMT. GmbH) auch ihren Verbindlichkeiten aus dem Kauf des Geschäftshauses gegenüber der Bank (Schuldübernahme) nicht mehr entsprechend nachkommen und musste die Primärschuldnerin schließlich die Verwertung der Liegenschaft der finanziierenden Bank überlassen (Berufungsvorbringen).

Aufgrund der Darstellung der Bw. ist erwiesen, dass die Gesellschaft im Jahr 2002 durch den Verkauf von Liegenschaftsanteilen Umsatzerlöse iHv. etwa € 1.384.000,-- erwirtschaftet hat. Die Umsatzerlöse setzten sich zusammen aus den Wohnungsverkäufen iHv. € 818.415,73 und dem Verkauf eines Geschäftslokales iHv. € 566.000,-- zzgl. 20% Ust., zusammen € 1.384.415,73.

Fest steht auch, dass für den Zeitraum 2000 bis 2002 eine Betriebsprüfung im Unternehmen stattgefunden hat. Der Prüfer stellte im Prüfungsverfahren fest, dass für den gesamten Prüfungszeitraum keine Unterlagen vorgelegt worden wären. Für das Jahr 2002 wurden überhaupt keine Abgabenerklärungen bzw. Jahresabschluss mehr eingereicht (Bericht vom 25.4.2005, ABNr. 123456-1). Eine vorgenommene Einzelwertberichtigung iHv. ATS 5.036.813,-- im Jahr 2000 konnte nicht aufgeklärt werden.

Die GmbH, vertreten durch die Bw., überließ die Mittelverwendung der andrängenden Bank. Die Selbstbemessungsabgaben wurden nicht mehr in der entsprechenden Höhe ermittelt bzw. korrigiert und entrichtet, sodass das Finanzamt im Mai 2005 anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung und Nachschau die Abgabenfestsetzung vornehmen musste. Damit hat die Bw. jedoch eine Schlechterstellung des Abgabengläubigers billigend in Kauf genommen hat. Wie groß der von der Bank auf die Bw. als Geschäftsführerin ausgeübte Druck gewesen war, bleibt dabei unerheblich.

Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung der Berufungswerberin für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz). Von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten kann bei anteiliger Begleichung von laufenden Betriebskosten, Bankverbindlichkeiten und Professionisten für den Umbau des Geschäftshauses wie die Berufungswerberin auf diesbezügliches Befragen selbst

schriftlich ausgeführt hat, und gleichzeitiger teilweiser Nichtbezahlung der Abgabenschulden unter Außerachtlassung abgabenrechtlicher Pflichten keine Rede sein (siehe VwGH vom 28. Mai 1993, 93/17/0049 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 16. Oktober 1992, 91/17/0124). In diesem Fall haftet dann der Vertreter (Geschäftsführer) für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (siehe VwGH vom 29. Jänner 1993, 92/17/0042).

Im Verwaltungsverfahren wurde die Bw. ersucht (Schriftsatz vom 11. Jänner 2006), durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung ihrer Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190). Die Berufungswerberin ist hat zu dem Ersuchen in ihren Antwortschreiben ausgeführt, dass die Bank einen Druck ausgeübt habe das Geschäftshaus zu parifizieren und zu veräußern. Nach dem Verkauf einzelner Geschäftslokale und Wohnungen sei ihr der Zugriff auf den Verkaufserlös von der Bank verwehrt worden. Bezahlt wurden lediglich die Bank und die Professionisten, die den Umbau durchgeführt hätten. Mit diesem Vorbringen gesteht die Berufungswerberin selbst ein, dass einerseits von der Primärschuldnerin im maßgeblichen Jahr 2002 Zahlungen erlöst wurden, diese jedoch vereinbarungsgemäß der Bank und den Professionisten zur Verfügung gestellt worden wären. Die Bw. hat den Verkauf der Einheiten zusammen mit der Bank abgewickelt.

Der Umstand, dass sich das Projekt entgegen positiver Prognosen und Kalkulationen von der Bank und Architekten, infolge Überschreitung der Baukosten und tendenziell sinkenden Immobilienpreisen, wirtschaftlich schlecht entwickelt hat, ist für die Beantwortung der Frage der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht entscheidend. Der Gleichbehandlungsgrundsatz bezieht sich schließlich auf die eingelangten Mittel. Die Bw. hat in den Jahren 2001-2002 im Zusammenwirken mit der Bank die einlangenden Verkaufserlöse der Bank überlassen und die Professionisten für die erbrachten Umbauleistungen bezahlt.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt (2001-2002) wäre die Bw. als Geschäftsführerin verpflichtet gewesen, vorausblickend auch dafür zu sorgen, dass zukünftig im Zusammenhang mit dem Verkaufsprojekt entstehende Abgabenschulden wenigstens anteilig entrichtet würden. Schließlich hat die Primärschuldnerin, vertreten durch die Bw. auch Vorsteuern iHv. ATS 5,000.000,-- im Zusammenhang mit dem Erwerb des Geschäftshauses im Jahre 2000 gelten gemacht!

Der Referent des UFS ist auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Ansicht gelangt, dass die Bw. auf Grund der

Missachtung des *Gleichbehandlungsgrundsatzes aller Gläubiger* durch die Benachteiligung des Abgabengläubigers ihrer Abgabenzahlungspflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist und daher für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft dem Grunde nach zu Recht zur Haftung heranzuziehen ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, 2001/17/0159).

Die Bw. meint, sie sei aufgrund des Druckes der Bank, die Geschäftsliegenschaft zu veräußern krank geworden und schließlich nicht mehr fähig gewesen, sich dagegen durch zu setzen. Dieses Vorbringen ist glaubhaft, es vermag aber die Bw. nicht von ihrer Verpflichtung auch für die Entrichtung der mit der Projektumsetzung anfallenden Abgaben (Vorsteuerkorrekturen) Vorsorge zu treffen, zu befreien.

Für den Fall der Beschränkung ihrer Vertretungsbefugnisse durch Dritte wäre die Bw. verpflichtet gewesen, die ungehinderte Ausübung ihrer Funktion zu erzwingen. Die Bw. hat jedoch im Einvernehmen, wenn auch auf Druck der Bank, diese als andrängenden Gläubiger gegenüber dem Finanzamt bevorzugt behandelt und dadurch eine Besserstellung unter verschiedenen Gläubigern bewirkt. Der Umstand, dass die Bank über einlangende Verkaufserlöse verfügen konnte und Professionisten bezahlt wurden, andererseits die Abgabenbehörde einen Abgabenausfall erleiden musste, lässt zweifelsfrei auf eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung aller Gläubiger schließen.

Wenn die Bw. meint sie sei aufgrund dieser wirtschaftlichen Entwicklung nicht mehr in der Lage gewesen ihre Geschäftsführerfunktion auszuüben, wäre sie umgehend dazu verhalten gewesen für eine Vertretung zu sorgen bzw. diese Funktion aufzugeben VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097; 19.1.2005, 2001/13/0168). Es wäre der Bw. in dieser Phase auch zumutbar gewesen, ihre Funktion zurückzulegen, weil sie im gesamten Jahr 2002 auch rechtsgeschäftlich wirksame Handlungen vorgenommen hat.

Wenn sich ein Vertreter mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen unmöglich macht, so liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Verschulden vor (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057). Genau dies trifft auf den vorliegenden Sachverhalt zu. Aufgrund der Tatsache, dass die Bw. das wirtschaftliche Handeln der Bank überlassen hat und der Abgabengläubiger einen Abgabenausfall (Schaden) erleiden musste, hat die Bw. eine Differenzierung zwischen Gläubigern vorgenommen und beim Abgabengläubiger einen Abgabenausfall (Schaden) verursacht.

Soweit die Bw. meint, dass sei infolge ihrer Erkrankung nicht schuldfähig sein könne, ist zu berücksichtigen, dass sie spätestens ab diesen Zeitpunkt ihre Geschäftsführfunktion hätte zurücklegen müssen. Vielmehr hat die Bw. noch am 15. Jänner 2003 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2002 eingereicht und gefertigt. Nicht mehr eingereicht wurden jedoch die Steuererklärungen des Jahres 2002. Im Übrigen trat die Bw. im Jahr 2002 auch gegenüber der Bank, den Professionisten und den Käufern als Geschäftsführerin der Primärgesellschaft rechtsgeschäftlich auf und veranlasste somit Grundbuchshandlungen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. im Zeitraum 2002 geschäftsfähig war.

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl VwGH vom 26. Januar 1999, 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0127).

Hinsichtlich der Höhe kommt der Berufung insoweit Berechtigung zu, als ein Betrag iHv. € 111.200,-- aus dem Verkauf eines Geschäftslokales (Kaufpreis: € 566.000,--) tatsächlich erklärt und durch Überrechnung entrichtet worden ist (UVA vom 15.1.2003 für 12/2002, gefertigt durch die Bw.). Die Umsatzsteuernachforderung des Jahres 2002 iHv. € 258.200,-- ist daher um den Betrag iHv. € 111.200,-- auf den Betrag iHv. € 147.000,-- zu reduzieren. Unter Berücksichtigung der geltend gemachten Vorsteuern reduziert sich die unberichtigt aushaftende Umsatzsteuer auf € 134.251,51 wie bereits in der Berufungsvorentscheidung dargestellt.

Die getroffenen Feststellungen und Ermittlungsergebnisse gründen sich auf das Parteienvorbringen und der Aktenlage (Bilanz-, Schriftverkehrs-, Umsatzsteuerakt, Grundbuchs- und Firmenbuchauszügen und dem Kaufvertrag vom 26. April 2000). Die getroffenen Feststellungen über die gesamten Verkäufe der Wohn- und Geschäftseinheiten im Jahr 2000 sind im Grundbuch ersichtlich. Daraus leitet sich auch ab, dass die Bw. im Jahr 2002 durchaus rechtsgeschäftlich aufgetreten ist.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die

Ermessensübung. Nach Ansicht des Referenten des UFS ist aber gerade eine Konstellation, wie im vorliegenden Fall, eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung letztlich geltend gemacht wird, unbedingt erforderlich. Das die Abgabenbehörde erster Instanz ermessenskonform gehandelt hat und auf welche Gründe sie Bedacht genommen hat sie nicht dargelegt.

Im Rahmen der Ermessensübung ist der Bw. der Umstand zu Gute zu halten, dass die Primärschuldnerin seit 2001 selbst auf Forderungen gegenüber dem einzigen Pächter nicht mehr vollständig greifen habe können und daher aufgrund des Druckes der Bank wirtschaftlich gezwungen war, die Geschäftsliegenschaft vorerst zum Teil (2. und 3. Stock) und danach zur Gänze zu veräußern. Gerade in der Außerachtlassung der mit dem Verkauf von Geschäftsflächen und Wohnungen verbundenen Rechtsfolgen (privater Wohnungsverkauf/Vorsteuerkorrektur), liegt nach Ansicht des Referenten ein anzulastendes Versäumnis der Bw. und war dies der Bw. auch bewusst.

In persönlicher Hinsicht ist die Bw. auch infolge des wirtschaftlichen Niederganges des Unternehmens trotz guter Zukunftsprognosen in den Jahren 2000 bis 2002 psychisch und physisch erkrankt. Dieser Umstand war ausschlaggebend dafür, dass die Bw. nicht mehr in der Lage war, gegen die Vorgaben der Bank energischer aufzutreten und andere wirtschaftliche Optionen zum Zwecke des Erhaltes der Liegenschaft (Geschäftshauses) in Erwägung zu ziehen. Diese Erkrankung ist durch die ärztliche Bestätigung der Drs. Z. einwandfrei nachvollziehbar dargestellt.

Andererseits handelt es sich jedoch um solche Selbstbemessungsabgaben, welche bereits erklärt und entrichtet werden hätten müssen. Die Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2002 und Einbekennung längst entstandener und fälliger Abgabenschulden stellt zweifellos eine grobe abgabenrechtliche Pflichtverletzung dar.

Insoweit ist dem Interesse des Staates an der Schadenswiedergutmachung der Vorzug gegenüber dem Interesse der Partei nicht zur Haftung herangezogen zu werden einzuräumen.

Hinsichtlich der Höhe der Summe ist eine Auseinandersetzung mit der persönlichen und wirtschaftlichen Situation der Bw. unumgänglich. Die Bw. bezieht eine Berufsunfähigkeitspension iHv. ca. € 1.980,-- brutto und ist schwer krank. Sie ist Eigentümerin der Liegenschaft GK.B., J. 32, bestehend aus insgesamt 7.900 m², davon ca. 5.500 m² Baufläche (begrünt). Auf der Liegenschaft haften die Reallasten der Leibrente und des Ausgedinges aus. Im Jahr 2002 räumte die Bw. zusätzlich ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein. Derzeit ist hinsichtlich der Liegenschaft der Bw. ein

Versteigerungsverfahren von der B.Sp. zwecks Einbringlichmachung einer Forderung iHv.
€ 10.492,86 anhängig.

Daraus leitet sich ab, dass die persönliche und finanzielle Situation der Bw. noch immer sehr angespannt ist. Es ist daher nach Ansicht des Referenten davon auszugehen, dass der gesamte Abgabenausfall iHv. € 134.251,51 in naher Zukunft sehr schwer einbringlich zu machen sein wird. Andererseits geht der Referent davon aus, dass die Bw. aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation doch noch in der Lage sein wird, zumindest einen Teil der aushaftenden Abgabenschulden abzustatten und dadurch wenigstens eine teilweise Schadenswiedergutmachung herbeizuführen. Dies gilt auch dann, wenn die Bw. eine Berufsunfähigkeitspension bezieht und einen erhöhten Medikamentenaufwand und medizinischen Aufwand hat.

In ausdrücklicher Berücksichtigung dieser Sachlage (schwere Erkrankungen, Berufsunfähigkeit, Konfrontation mit einem neuen Versteigerungsverfahren) nimmt der erkennende Referent vom aushaftenden Abgabenbetrag iHv. € 134.251,51 einen Abschlag iHv. 7/10 zu Gunsten der Bw. vor, sodass die Bw. für 3/10 des letztlich verbleibenden Abgabenausfalles (Schadens) iHv. € 40.275,-- zur Haftung heranzuziehen sein wird. Dabei ist va dem Interesse des Staates an der raschen Einbringlichmachung des Abgabenausfalles (Schadens) besonderes Gewicht beizumessen.

Eine weitere Herabsetzung des Haftungsbetrages wäre angesichts des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Steuerpflichtigen nach Ansicht des Referenten nicht vertretbar, weil die Bw. unter grober Außerachtlassung ihrer Pflichten für die entsprechende abgabenrechtliche Abwicklung des Verkaufsprojektes nicht Sorge getragen hat.

Zusammenfassend ist daher fest zu stellen, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme der Berufungswerberin für die im Bescheid des Finanzamtes angeführten Abgaben, die hinsichtlich ihrer Höhe durch die Berufungsvorentscheidung verringert wurden, zu Recht erfolgt ist. Der Berufung war aufgrund der besonderen Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse teilweise statt zu geben und die Berufungswerberin iHv. € 40.275,-- zur Haftung heranzuziehen.

Klagenfurt, am 14. Februar 2008