



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 9. Dezember 2004 gegen den Bescheid des FA vom 10. November 2004 betreffend Haftungsbescheide gemäß §§ 9 ff BAO entschieden:

Der Berufung wird insofern teilweise Folge gegeben, als die Haftungssumme in Höhe von € 34.460,-- um € 7.856,38 auf den Betrag von € 26.603,62 eingeschränkt wird. Im Übrigen bleibt der Bescheid unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14. April 2000 wurde die TGmbH gegründet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. August 2003 wurde der Name in GGmbH geändert. Mit Beschluss des LG vom 3. November 2003 wurde über das Vermögen der GGmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Stichtag 4. Februar 2004 wurden die Unternehmensbestandteile verkauft und das Unternehmen geschlossen. Mit Beschluss des LG vom 3. März 2005 wurde das Konkursverfahren aufgehoben, die Konkursquote betrug 0,420542 %.

Seit 27. April 2000 war der Bw. gemeinsam mit MM Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Mit Schreiben vom 3. November 2003 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass vergeblich versucht worden sei, die rückständigen Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin einzubringen. Der Bw. wurde ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass die angeführten Abgaben entrichtet würden. Die entsprechenden Unterlagen zum

Beweis der Richtigkeit wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Insbesondere sei für die betragsmäßig größten Gläubiger (jeweils einzeln) die Höhe der an diese in der Zeit vom 1. April 2003 bis 4. November 2003 geleisteten Zahlungen, der bei diesen Gläubigern offenen Schuldenbetrag zum 4. November 2003, bekannt zu geben. Weiters ob neu eingegangene Schulden (z.B. Lieferanten) sofort bezahlt worden seien, ob zu Gunsten eines Gläubigers eine Zession bestehe, die Höhe der durch die Zession einbehaltenen Beträge, die in der Zeit von 1.7.2003 bis 4. November 2003 insgesamt vereinnahmten Entgelte bzw. bis wann bei den Arbeitnehmern die Löhne ausbezahlt worden seien. Dem Schriftsatz beigelegt wurde ein Fragebogen über die derzeitigen persönlichen wirtschaftliche Verhältnisse des Bw.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2003 gab der Bw. bekannt, dass auf Grund des großen Erfolges seit Geschäftsbeginn die Banken gerne bereit gewesen wären, den weiteren Erfolg zu unterstützen und eine künftig nötige Kreditausweitung hätte kein großes Problem dargestellt. So gesehen hätten keine Sorgen für künftige Zahlungen von Steuern bestanden. Auf Grund des Einbruches im zweiten Jahr, der vorher nicht absehbar gewesen wäre, seien die Banken nervös geworden. Bei den Bankverhandlungen sei ein Sanierungskonzept vorgelegt worden, um eine Kreditausweitung zu erhalten. Die Hausbank, die B, hätte seit August 2003 keine Überweisungen mehr durchgeführt, da das Obligo überschritten worden sei und auf Abbau gesetzt worden sei. Am 16. September 2003 sei schlussendlich der Kredit fällig gestellt worden. Dadurch seien in den letzten Monaten keine Lieferantenschulden mehr abgebaut worden. Die Sanierungsmaßnahmen seien von der Bank leider nicht abgewartet worden. Die betragsmäßig größten Gläubiger seien die B (Stand per 4.11.2003 275.559,69), Finanzamt (Stand per 4.11.2003, 189.287,39), Ba Salzburg (Stand per 4.11.2003 135.902,91), V Salzburg (Stand per 4.11.2003 125.831,83). An die Ba Salzburg seien im August und September zwei Raten von 3.210,80 überwiesen worden. Seit Beginn der Geschäftsbeziehung hätte eine Zession für Kundenforderungen zu Gunsten der B bestanden. Die Höhe der Zessionseingänge wären im Zeitraum vom 1.7. bis 4.11.2003 ca. 153.059,20 € gewesen. Die Löhne der Arbeiter seien bis einschließlich August 2003 ausbezahlt worden. Dem Bw. sei kein Gehalt oder sonstige Leistungen wie Pkw, Handy, Spesen oder Ähnliches jemals ausbezahlt worden. Er habe immer zum Wohle des Unternehmens gehandelt und habe auf Grund der finanziell angespannten Situation seinen Verdienst für bessere Jahre aufgeschoben und auch einen privat sparsamen Lebensstil gelebt. Dem Schriftsatz beigelegt wurde der Zessionsvertrag zwischen der Primärschuldnerin und der B vom 17. Mai 2000 sowie das Schreiben der B vom 16. September 2003, in dem die Kreditsumme iHv. 295.211,15 € bis 30.9.2003 fällig gestellt wurde. Aus der Beantwortung des Fragebogens über die

wirtschaftlichen Verhältnisse geht im Wesentlichen hervor, dass der 42-jährige Bw. derzeit über ein Einkommen von ca. 2.500,00 € aus seiner Tätigkeit in der IGmbH verfügt. Bei der Bausparkasse erfolgt eine monatliche Einzahlung iHv. 83,36 €, der Stand beträgt derzeit ca. 4.000,00 €. Der Bw. besitzt einen Viertelhausanteil in Salzburg und ist zu jeweils 50 % an der IGmbH, an der MOEG und an der T beteiligt. Seine Bankverbindlichkeiten betragen bei der R ca. 100.000,00 € und bei der WB ca. 30.000,00 €.

Mit Haftungsbescheid vom 10. November 2004 nahm das Finanzamt den Bw. für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 34.460 € in Anspruch. Der Haftungsbetrag setzt sich aus der Körperschaftsteuer 2001 iHv. 28.574,00 € und der Umsatzsteuer Juni 2003 iHv. 5.886,00 € zusammen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in Folge Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin die Abgaben bei dieser nicht mehr einbringbar seien. Für das Haftungsverfahren werde einfachheitshalber eine Konkursquote von einem Prozent angenommen. Als Vertreter würde der Bw. für die Abgaben insoweit haften, als diese Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Aus den übermittelten Unterlagen sei ersichtlich, dass im Beobachtungszeitraum Juli bis November 2003 zwar an verschiedene Gläubiger Zahlungen erfolgt seien, jedoch keine an die Abgabenbehörde.

Gläubiger	Schuld bei Konkursöffnung in Euro	Zahlungen Juli bis November 2003	Summe
B	275.000,00	153.000,00	428.000,00
Ba	136.000,00	6.000,00	142.000,00
V	126.000,000	0,00	126.000,00
Finanzamt	195.000,00	0,00	195.000,00
Summe		159.000,00	891.000,00

Bei gleichmäßiger Befriedigung der Gläubiger hätten die vorhandenen Mittel zu jeweils 17,85 % verteilt werden müssen. Demnach wären an die Abgabenbehörde 34.807,00 € zu bezahlen gewesen. Da jedoch überhaupt keine Zahlung an die Abgabenbehörde erfolgt sei, seien in Folge Ungleichbehandlung die Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme gegeben.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2004 wurde gegen den Haftungsbescheid vom 10. November 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die Berufung richte sich gegen die Inanspruchnahme zur Haftung an sich, gegen die Höhe der zur Haftung herangezogenen Abgabenschuldigkeiten und in eventu auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche. Der Bescheid enthalte keinerlei Hinweise darauf, wie hier und auf Grund welcher Erwägungen die Abgabenbehörde das Ermessen ausgeübt habe. Es werde um Ergänzung der Bescheidbegründung ersucht. Aus der Bescheidbegründung sei nicht ersichtlich, warum eigentlich die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gegeben sein sollten. Denn aus den übermittelten Unterlagen gehe hervor, dass im Beobachtungszeitraum Juli bis November 2003 keine Zahlungen an Gläubiger erfolgt seien, wie auch nicht an die Abgabenbehörde. Sollten die dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen diesbezüglich unvollständig sein, würden sie gerne ergänzt werden. Es sei daher keine Ungleichbehandlung der Gläubiger erfolgt. Sollten die unter der Rubrik "B " angeführten Beträge als Zahlungen gemeint sein, so sei darauf hinzuweisen, dass dies keine Zahlungen wären, sondern hier von der B einfach auf Grund von Zessionen Beträge einbehalten worden seien und diese daher den Geschäftsführer eben nicht zur Verfügung gestanden seien. Sollte man nun dem Geschäftsführer vorwerfen, dass er überhaupt einen Zessionsvertrag unterschrieben hätte, so sei dies leider aus der Begründung nicht ersichtlich. Es gebe auch keinen Grund für diesen Vorwurf. Aus den Akten seien Aktiva von insgesamt 13.453.000,00 S ersichtlich. Diese seien im Zessionsvertrag gerade einmal im Höchstausmaß von 2.683.000,00 S und das nur für einen geschuldeten Betrag von 1.500.000,00 S belastet worden. Man werde daher dem Geschäftsführer nicht vorwerfen können, dass dieser im Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages damit rechnen müsste, dass die Zession der Forderungen die liquiden Mittel zur Berichtigung von Abgabenschulden blockieren würde. Interessant sei auch, welche Abgabenschulden hier nicht beglichen worden seien. Es ist im Wesentlichen die Körperschaftsteuer 2001 iHv. 150.391,00 €. Tatsächlich hätte die Primärschuldnerin jedoch nur im ersten Jahr einen Gewinn erwirtschaftet (u.a. auch wegen des günstigen Ankaufes des Betriebes aus einer Konkursmasse), im Übrigen aber einen Totalverlust. Wie könne es nun überhaupt bei einer solchen negativen Gebarung zur einer Ertragssteuerbelastung kommen. Festzustellen sei, dass auch in Österreich die Ertragssteuern aus dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit erhoben werden müssten. Das Ergebnis widerspreche – auf Grund eines Fehlens der gesetzlichen Möglichkeit eines Verlustrücktrages – dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit auf das Größte und würde wahrscheinlich auch einer möglichen Abgabennachsicht offen stehen. Dieser Punkt sei aber jedenfalls auch in der Ermessensübung der Finanzbehörde hinsichtlich der Inanspruchnahme des Geschäftsführers zur Haftung zu berücksichtigen. Dies könne nur dazu führen, dass die gesamte

ungerechtfertigte Körperschaftsteuerschuld aus der Betrachtung ausgeschieden werde. Im Übrigen würde auch die rechnerische Ermittlung des "Befriedigungsprozentsatzes" unrichtig sein. An die Ba seien irrtümlich gesamt 3.000,00 € bezahlt worden und nicht 6.000,00 €. Die Körperschaftsteuer 2001 sei erst am 25. Juli 2003 fällig, die Finanzbehörde habe jedoch Zessionsbeträge ab 1. Juli 2003 zu Grunde gelegt, tatsächlich würden sich die Zessionsbeträge so nicht auf 153.000,00 € sondern lediglich auf 106.000,00 € belaufen. Weiters sei bei der Ermittlung des "Befriedigungsprozentsatzes" nur ein Bruchteil der Gesamtschulden zu Grunde gelegt worden, so seien etwa alle Lieferantenverbindlichkeiten (171.000,00 €), alle Gehaltsverbindlichkeiten (88.000,00 €), und alle Verbindlichkeiten gegenüber der Gebietskrankenkasse (32.000,00 €) vergessen worden. Die korrekte Gesamtsumme der Verbindlichkeiten wäre daher 1.182.000,00 €. Daraus würde sich ein Befriedigungsprozentsatz iHv. weniger als 9 % ermitteln. Der fiktive Ausfall wäre dann 8 % (1 % sei von der Abgabenbehörde als realisierbar Forderung angenommen worden). 8 % von 180.000,00 € würden Haftungsbeträge iHv. maximal 14.400,00 € ergeben.

Nach durchgeführtem Vorhalteverfahren erließ das Finanzamt am 30. August 2005 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung. Der Haftungsbetrag wurde auf 26.603,62 € eingeschränkt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine schuldhaftes Pflichtverletzung vorliege, wenn der Geschäftsführer mit den vorhandenen Mitteln (Barmittel, Bankguthaben, eingehende Zahlungen) seine Gläubiger nicht oder zumindest nicht anteilmäßig befriedigt – er sohin die Abgabenverbindlichkeiten schlechter behandle als andere Schulden. Daran würde auch das Bestehen eines Zessionsvertrages nichts ändern. Der Abschluss eines Zessionsvertrages sei dem Vertreter der Gesellschaft vorzuwerfen, wenn er es unterlassen habe – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse die Bedingung anderer Schulden nicht dadurch beeinträchtigt werde. Es wäre daher zu prüfen, mit welchem Prozentsatz die Abgabenschulden bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes zu tilgen gewesen wären. Im Zeitpunkt der Konkureröffnung hätten fällige Abgabenschulden im Ausmaß von 194.606,28 € bestanden. Die übrigen Schulden hätten zum 3. November 2002 795,711 € betragen, unter Berücksichtigung der Rückzahlungen an die Bank auf Grund der Zession iHv. 106.000,00 € und der Rückzahlungen lt. Aufstellung des Bw. iHv. 50.861,42 € würden sich insgesamt Schulden iHv. 1.147.178,70 € ergeben. Der Anteil der Abgabenschulden würde 16,96 % betragen. Von den zwischen 25. Juli und 3. November 2002 geleisteten Zahlungen iHv. 156.861,00 € wäre bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes ein Anteil von 16,96 %, das wären 26.603,62 € an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen. Da keine Zahlungen erfolgt seien, würde der Geschäftsführer nunmehr für diesen Betrag haften.

Mit Schriftsatz vom 3. Oktober 2005 wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Primärschuldnerin im ersten Wirtschaftsjahr (Ende 31.3.2001) mit einem Gewinn von 6,17 Mio. S, einer latenten Körperschaftsteuer von 2,08 Mio. S bzw. einem Jahresüberschuss von 4,09 Mio. S abgeschlossen habe. Ermöglicht sei dieses ausgezeichnete Ergebnis insbesondere auch durch den kostengünstigen Einkauf des Vorratslagers aus der Konkursmasse der Vorgängerin. Das bilanzmäßige Eigenkapital zum 31.3.2001 habe 4,57 Mio. S, das Gesamtvermögen bzw. die Bilanzsumme 13,453 Mio. S betragen. Vor diesem Hintergrund einer wirtschaftlich soliden Lage seien von den Gesamttaktiva iHv. 13,453 Mio. S Forderungen bis zum Höchstbetrag von 2,68 Mio. S zur Sicherstellung eines betrieblich notwendigen Kredites iHv. 1,5 Mio. S verwendet worden. Dies seien etwas mehr als 10 % der Gesamttaktiva. Leider hätten sich die Geschäfte in den kommenden 1,5 Jahren geradezu katastrophal entwickelt. Grund seien vor allem auch Schwierigkeiten im Produktionsbereich und im Personalbereich gewesen. Bereits im zweiten Geschäftsjahr habe man schwere Verluste hinnehmen müssen, welche zwar nahezu das gesamte positive Ergebnis des Vorjahres aufgezehrt hätten, jedoch steuerlich (mangels eines Verlustrücktrages) nicht mehr verwendet werden konnten. In der Berufungsvorentscheidung werde dem Geschäftsführer erstmal formelhaft das Bestehen eines Zessionsvertrages vorgeworfen. Auf den Umstand, dass der Geschäftsführer lediglich einen sehr kleinen Teil der Gesamttaktiva als Sicherstellungsinstrument für einen betrieblich notwendigen Kredit verwendet habe, und er vernünftigerweise nicht damit rechnen habe können, dass eine Gefahr für die Einbringung künftiger Abgabenverbindlichkeiten bestanden hätte, werde überhaupt nicht eingegangen. Die Jahresabschlüsse der Gesellschafter und die wirtschaftlich höchst überraschende Entwicklung seien aktenkundig. Nicht eingegangen werde auf den Umstand, dass der größte Teil der Abgabenschuld die Körperschaftsteuer 2001 betreffe und deren Vorschreibung aus dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit höchst ungerecht wäre. Denn bereits die Verluste im zweiten Geschäftsjahr hätten einen Großteil des Überschusses im ersten Geschäftsjahr wieder aufgezehrt. Dieser Punkt wäre insbesondere für den Punkt der Dokumentation der Ermessensübung von Bedeutung, inwieweit die Behörde rechtmäßig dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung (einer dem Prinzip der Leistungsfähigkeit widersprechenden Abgabenschuld) den Vorrang gegenüber den berechtigten Interessen des Bw. (nicht zur Haftung für diese Abgabenschuld herangezogen zu werden eingeräumt hätte. Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberechtigt aus.

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

Gem. § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben auf Grund schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht 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.

Unbestritten ist die Stellungnahme des Bw. als für die abgabenrechtlichen Belange der Primärschuldnerin zuständiger Vertreter 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 das Unternehmen bereits mit 4. Februar 2004 beschlossen, sodass die objektive Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin vorliegt.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, 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 Abgabentrichtung 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 Abgabentrichtung 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 hafte 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.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so trifft ihm kein Verschulden iSd § 9 Abs. 1 BAO. Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft ist für die abgabenrechtliche Haftung ebenso

wenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen zu stellen.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort "insoweit" in § 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 Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie 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 vorliegenden Fall konnte zweifelsfrei festgestellt werden, dass der Bw. die an die Gesellschaft gerichteten Forderungen nicht anteilmäßig beglichen hat. So wurden an verschiedene Gläubiger (V, Ba, OÖ. Gebietskrankenkassa, Arbeitnehmer, Bund, Bo) im haftungsgegenständlichen Zeitraum Zahlungen iHv. insgesamt 50.861,42 € geleistet, während in diesem Zeitraum an den Abgabengläubiger keine Zahlungen mehr erfolgten. Weiters erfolgte an die B eine Rückzahlung iHv. 106.000,00 € auf Grund des abgeschlossenen Zessionsvertrages. Diese offensichtliche Ungleichbehandlung der Gläubiger wird im Prinzip auch vom Bw. nicht bestritten, er vertritt jedoch die Meinung, man könne es ihm nicht vorwerfen, dass er im Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages nicht damit gerechnet hat, durch die Zession der Forderungen die liquiden Mittel zur Berichtigung von Abgabenschulden zu blockieren. Er führt weiters aus, er habe lediglich etwas mehr als 10 % der Aktiva belastet.

Der Generalzessionsvertrag vom 17. Mai 2000 nimmt Bezug auf eine Kreditusage vom 15. Mai 2000, die einen Kredit bis zum Betrag von 1,5 Mio. S einräumt. Zur Sicherstellung wird in diesem Vertrag Folgendes festgehalten:

"Zur Sicherstellung aller Forderungen, die Ihnen aus eingeräumten und künftig einzuräumenden – im Inland iSd Gebührengesetzes 1957 in der derzeit geltenden Fassung

beurkundeten – Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, mögen diese Forderungen aus der laufenden Verrechnung, aus Zinsen, Provisionen, Spesen oder einem sonstigen aus den gegenständlichen Kreditverhältnissen sich ergebenden Rechtstiteln herholen, bieten wir Ihnen unter dem im Kreditvertrag sowie auf den Folgeseiten des gegenständlichen Vertrages angeführten Bedingungen die Abtretung **sämtliche bestehenden und künftigen Rechte und Ansprüche** aus der Erteilung von **bestehenden und künftigen Aufträgen** und die daraus resultierenden Geldforderungen, sowie aller übrigen **bestehenden und künftigen Kundenforderungen** aus unserer Geschäftstätigkeit (Lieferungen und Leistungen) insbesondere gegen .....allen **neu hinzukommenden Kunden**, die Ihnen ebenfalls bekannt zu geben sind (durch Übergabe von Aufträgen/Auftragslisten, der Rechnungskopien/Auflistung der Neufakturierungen, OB-Listen) an."

Aus dem Schriftsatz betreffend Fälligkeitstellung der B vom 16. September 2003 geht hervor, dass die Kreditzusage vom 15. Mai 2000 zuletzt am 11. Jänner 2002 geändert worden war und zuletzt ein Kreditrahmen iHv. 218.000,00 € eingeräumt worden ist. Der Bw. hingegen betont das ausgezeichnete wirtschaftliche Ergebnis des ersten Wirtschaftsjahres (Ende 31.3.2001) mit einem Nettajahresüberschuss von 4,09 Mio. Im Vorlageantrag wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass sich leider die Geschäfte in den kommenden 1,5 Jahren gerade zu katastrophal entwickelt hätten. Das bedeutet, dass im Jänner 2002, als der Kreditrahmen von 1,5 Mio. S (= 109.009,25 €) auf das Doppelte (218.000,00 €) ausgeweitet wurde, für den Bw. klar sein musste, dass er unter diesen Umständen bei Abtretung sämtlicher Forderungen künftig nicht mehr für die Abgabentilgung würde sorgen können. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, haftet ein Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben, falls künftige Forderungen im Rahmen einer Mantelzession als Besicherung eines Kredites an eine Bank abgetreten werden und die Bank in der Folge keine Abgaben mehr überweist. Durch eine derartige Vorgangsweise wird die Bank gegenüber anderen andrängenden Gläubigern, insbesondere dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt, wodurch ein Geschäftsführer die ihm obliegende Verpflichtung, alle andrängenden Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen, verletzt. Der Bw. hat als Geschäftsführer alle bestehenden und künftigen Forderungen an die B abgetreten, somit diese Bank gegenüber allen anderen andrängenden Gläubigern begünstigt. Der Bw. hat keine Vorsorge getroffen, so über die eingehenden Mittel verfügen zu können, dass alle andrängenden Gläubiger gleichmäßig befriedigt werden können. Ein Mantelzessionsvertrag, auf Grund dessen der Geschäftsführer die Disposition über eingehende Mittel verliert, somit nicht mehr in der Lage ist, alle andrängenden Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen, führt zur Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftenden für Abgabenschulden. Durch den Eingang von 106.000,00 €

bei der B wurde diese nämlich gegenüber den anderen Gläubigern und damit auch dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt. Die Inanspruchnahme des Bw. als Haftenden für Abgabenschulden ist daher zu Recht erfolgt.

Der Vertreter haftet nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichen somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtliche Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Bw. hat den Nachweis erbracht, dass bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen alle Gläubiger im Ausmaß von 16,96 % zu befriedigen gewesen wären. Das bedeutet, bei Gleichbehandlung der Gläubiger hätte der Abgabengläubiger von seinem Rückstand iHv. 156.161,00 € einen Anteil von 26.603,62 € erhalten. Die diesbezüglichen Berechnungen wurden seitens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der nach ständiger Judikatur des VwGH Vorhaltecharakter zukommt, detailliert dargelegt. Die Richtigkeit dieser Berechnungen wurden seitens des Bw. nicht bestritten.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 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 Bw. 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.

Dem Bw. könnte hier allenfalls zu Gute gehalten werden, dass einem wirtschaftlichen Höheflug sehr rasch der Absturz folgte. Vorzuwerfen ist ihm allerdings, dass er sich durch vertragliche Konstruktionen selbst außer Stande gesetzt hat, für die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger zu sorgen. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann. Im Hinblick auf das Alter des Bw. (42 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben jedenfalls noch zu rechnen.

In diesem Zusammenhang bringt der Bw. schließlich vor, dass der größte Teil der Abgabenschuld die Körperschaftsteuer 2001 betreffen würde und deren Vorschreibung aus

dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit höchst ungerecht sei. Denn bereits die Verluste im zweiten Geschäftsjahr hätten den Großteil des Überschusses im ersten Geschäftsjahr wieder aufgezehrt. Der Bw. rügt das Fehlen der gesetzlichen Möglichkeit eines Verlustrücktrages in der österreichischen Rechtslage. Der Bw. übersieht dabei offensichtlich, dass es ausgeschlossen ist, im Rahmen einer Ermessensübung eine steuerliche Begünstigung zu konstruieren, die im Rechtssystem nicht vorgesehen ist. Wenn über das Vermögen eines Abgabepflichtigen das Konkursverfahren eröffnet wird, wird es regelmäßig so sein, dass unmittelbar davor Verluste erwirtschaftet worden sind, die steuerlich keine Berücksichtigung finden können, da eben die Möglichkeit eines Verlustrücktrages nicht besteht. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Richtigkeit der zu Grunde liegenden Abgabenbescheide nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens sein können.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bw. zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den berechtigten Interessen des Bw. der Vorrang einzuräumen. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Jänner 2006