



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HF, vertreten durch Hörwertner - Hemmelmayr Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. KEG, 4320 Perg, Linzer Straße 10, vom 25. März 2008 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 29. Februar 2008 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH in Anspruch genommen wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	03/02	15.04.2002	2.672,21
Umsatzsteuer	05/02	17.06.2002	12.271,80
Umsatzsteuer	07/02	16.08.2002	2.465,72
Lohnsteuer	2001	15.01.2002	2.779,37
Lohnsteuer	01/02	15.02.2002	2.066,07
Lohnsteuer	2003	15.01.2004	1.000,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2001	15.01.2002	1.131,81
Dienstgeberbeitrag (DB)	2002	15.01.2003	87,62
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/02	15.02.2002	1.037,60
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/02	15.07.2002	526,69
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/02	16.08.2002	633,20
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/02	15.11.2002	2.000,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2003	15.01.2004	1.190,52
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/04	15.10.2004	810,00
Zuschlag zum DB	2001	15.01.2002	113,15
Zuschlag zum DB	01/02	15.02.2002	89,93
Zuschlag zum DB	06/02	15.07.2002	45,65
Zuschlag zum DB	07/02	16.08.2002	54,88
Zuschlag zum DB	10/02	15.11.2002	300,00
Zuschlag zum DB	2003	15.01.2004	100,79

Zuschlag zum DB	09/04	15.10.2004	68,40
Summe			31.445,41

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11.1.2000 wurde die primärschuldnerische Gesellschaft gegründet, deren alleiniger Geschäftsführer der Berufungswerber war; dieser war auch Gesellschafter der Primärschuldnerin.

Die Gesellschaft beantragte mit Schriftsatz vom 21.8.2002 die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens. Die Überschuldung des Unternehmens sei auf Forderungsverluste und Fehlkalkulationen zurückzuführen (Pkt. 3.2. des vom Berufungswerber unterfertigten Antrages). Die Hausbank sei zu einer weiteren Finanzierung bereit, es müssten allerdings auch bereits bestehende Kundenforderungen für die Besicherung des notwendigen Kredites verwendet werden (Pkt. 4.32).

Am 22.8.2002 wurde das Ausgleichsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 24.12.2002 wurde der zwischen der Gesellschaft und ihren Gläubigern am 19.11.2002 abgeschlossene Ausgleich bestätigt. Demnach sollten die Gläubiger eine 40 %ige Quote in zwei Raten erhalten: eine 20 %ige Quote binnen zwei Monaten und eine zweite 20 %ige Quote binnen zwei Jahren. Tatsächlich wurde an das Finanzamt nur die erste 20 %ige Ausgleichsquote mit einem Betrag von 16.285,77 € überwiesen, und am 6.3.2003 mit offenen (zuvor gemäß § 231 BAO ausgesetzt gewesenen) Abgaben verrechnet.

Die zweite Quote wäre am 19.11.2004 fällig gewesen, wurde jedoch nicht entrichtet. Vielmehr wurde mit Beschluss vom 13.12.2004 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. Im Februar 2006 wurde an die Konkursgläubiger eine Zwischenverteilungsquote von 3 % ausgeschüttet. An das Finanzamt wurden 3.414,28 € überwiesen und am 27.2.2006 am Abgabenkonto verbucht. Mit Wirksamkeit 18.5.2007, 22.6.2007 und 26.6.2007 flossen dem Abgabengläubiger noch weitere restliche Teilquotenzahlungen in Höhe von 2.046,97 €, 184,81 € und 999,48 € zu. Mit Beschluss vom 10.6.2007 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens wies das Finanzamt den Berufungswerber in einem Ergänzungseruchen vom 21.9.2007 darauf hin, dass er als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Im Zuge einer Überprüfung des Abgabenkontos sei festgestellt worden, dass detailliert aufgegliederte Abgaben in Höhe von 64.610,12 €, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen

wären, nicht entrichtet worden seien. Diese Abgabenschuldigkeiten seien bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Berufungswerber um Darstellung seiner aktuellen persönlichen Verhältnisse ersucht.

Nach gewährter Fristerstreckung wurde dazu in einer Stellungnahme vom 6.12.2007 ausgeführt, dass der Berufungswerber immer versucht habe, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden. Um zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen die Mittel zur Entrichtung der Abgaben bereit bzw. verfügbar zu haben, habe er ständig versucht, offene Forderungen bei Kunden einzutreiben, da von den Banken Kredite über die bestehenden Rahmen hinaus nicht zu lukrieren gewesen wären. Leider seien auch Kunden nicht verlässlich gewesen, hätten oft Mängel eingewendet um ihrerseits Zahlungen hinauszögern um schließlich überhaupt nicht mehr zu zahlen. Die Banken wären nicht bereits gewesen, über die Rahmen hinaus zu finanzieren und hätten auch anderweitig keine neuen Kredite gewährt. Wären Zahlungen später als zu den Abgabefälligkeiten und direkt bei der Hausbank eingegangen, sei diese um Schadensbegrenzung bemüht gewesen und habe die Abgabenzahlungen entgegen der Versuche des Berufungswerbers nicht an die Finanzverwaltung weitergeleitet. Dieser sei immer bemüht gewesen, die Abgaben zu bezahlen, und es habe auch immer den Anschein gehabt, dass durch die Gesellschaft die Abgaben auch noch zur Gänze bezahlt werden hätten können. Durch die angeführten Umstände (Zahlungsverzögerungen und fadenscheinige Mängleinreden von Kunden, die insbesondere zum Schluss der Tätigkeit der Gesellschaft zu hohen Geldausfällen geführt hätten und nicht absehbar gewesen wären) habe der Berufungswerber die Insolvenz bei Gericht anmelden müssen, um die nicht von der Gesellschaft verursachten Schäden so gering als möglich zu halten. Bei dieser Vorgangsweise wären die Gläubiger weder bevorzugt noch benachteiligt worden. Dies gelte auch für die Finanzverwaltung. Die Bücher der Gesellschaft, in die die Finanzverwaltung "wohl wissentlich" jederzeit Einsicht nehmen könne, würden die Richtigkeit dieser Aussage beweisen.

Zum Auftrag des Finanzamtes, eine allfällige anteilige Verwendung vorhandener Mittel durch geeignete Unterlagen zu belegen, führte der Berufungswerber nur aus, dass er immer alle Gläubiger "gleichermaßen" befriedigt habe. Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber der öffentlichen Hand seien ebenso und in gleicher Weise wie sämtliche übrigen Gläubiger befriedigt worden.

Schließlich gab der Berufungswerber zu seinen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen an, dass er quasi vor dem Nichts stehe. Durch die Insolvenz der Gesellschaft sei es sehr schwierig, auch mit seinem Einzelunternehmen wirtschaftlich zu existieren. Infolge der wirtschaftlichen Verflechtungen des Einzelunternehmens mit der Gesellschaft sei auch dieses durch die Insolvenz belastet worden. Durch Altlasten seien die Rahmen bei der jetzt finanzierenden Geldanstalt ausgeschöpft und eine Erholung sei mit Sicherheit auch in den nächsten Jahren nicht zu erwarten. Insbesondere würden die Bücher der Gesellschaft beweisen, dass der Berufungswerber keine Verschleppung von Mitteln zu Lasten der Finanzverwaltung bewirkt habe. In diese sei zwingend Einsicht zu nehmen, bevor ein "den Berufungswerber belastender Bescheid" (gemeint offenkundig: Haftungsbescheid) erlassen werden sollte. Gleichfalls trage der Berufungswerber an der Insolvenz kein persönliches Verschulden. Es sei weder der Tatbestand einer vorsätzlichen oder fahrlässigen Krida noch einer sonstigen Fehlleistung gegeben gewesen, was durch den Verlauf des Insolvenzverfahrens wohl als bewiesen angesehen werden könne. Ein persönliches Gespräch (um welches die Finanzverwaltung gebeten worden sei, welches jedoch leider verwehrt worden wäre), im Zuge dessen die beschriebenen Punkte noch genauer erörtert werden könnten, wäre dringend nötig und würde der Verpflichtung zur Erfüllung des Grundsatzes des Parteiengehörs entsprechen.

Als "Beilagen" wurden in dieser Eingabe angeführt: "Finanzbuchhaltung (des großen Umfanges wegen nicht beiliegend, jedoch jederzeit einsehbar und zur Einsichtnahme bereit)".

Mit Haftungsbescheid vom 29.2.2008 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende aushaftende Abgaben im Ausmaß von "63.536,34 €" (richtig: 63.236,34 €) in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	03/02	15.04.2002	2.672,21
Umsatzsteuer	05/02	17.06.2002	12.271,80
Umsatzsteuer	07/02	16.08.2002	2.465,72
Umsatzsteuer	08/02	16.09.2002	13.828,60
Umsatzsteuer	09/04	15.11.2004	6.684,67
Lohnsteuer	2001	21.11.2002	2.779,37
Lohnsteuer	01/02	15.02.2002	2.066,07
Lohnsteuer	2003	15.01.2004	1.000,00
Lohnsteuer	10/04	15.11.2004	8.298,26
Dienstgeberbeitrag (DB)	2001	21.11.2002	1.131,81
Dienstgeberbeitrag (DB)	2002	15.01.2003	87,62
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/02	15.02.2002	1.037,60
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/02	15.07.2002	526,69
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/02	16.08.2002	633,20
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/02	16.09.2002	1.232,52
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/02	15.11.2002	2.000,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	2003	15.01.2004	1.190,52
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/04	15.10.2004	810,00

Dienstgeberbeitrag (DB)	10/04	15.11.2004	1.481,38
Zuschlag zum DB	2001	21.11.2002	113,15
Zuschlag zum DB	2002	15.01.2003	33,59
Zuschlag zum DB	01/02	15.02.2002	89,93
Zuschlag zum DB	06/02	15.07.2002	45,65
Zuschlag zum DB	07/02	16.08.2002	54,88
Zuschlag zum DB	08/02	16.09.2002	106,82
Zuschlag zum DB	10/02	15.11.2002	300,00
Zuschlag zum DB	2003	15.01.2004	100,79
Zuschlag zum DB	09/04	15.10.2004	68,40
Zuschlag zum DB	10/04	15.11.2004	125,09
Summe			63.236,34

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und auf das bei der Gesellschaft bereits beendete Konkursverfahren verwiesen. Die Abgaben wären bei dieser daher nicht mehr einbringlich. In der Stellungnahme zum Vorhalt des Finanzamtes werde zwar die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes behauptet, jedoch in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen. Zur haftungsgegenständlichen Lohnsteuer verwies das Finanzamt auf § 78 Abs. 3 EStG. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Berufungswerber betreibe ein Einzelunternehmen. Es könne daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Abgaben auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich sein würden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 25.3.2008 Berufung erhoben. In dieser wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Hausbank am 29.10.2004 die Finanzierung eingestellt und die Konten gesperrt habe. Ab diesem Zeitpunkt habe kein Gläubiger mehr Geld von der Gesellschaft bekommen, "zumindest" ab diesem Zeitpunkt seien alle Gläubiger der Gesellschaft und damit auch die öffentliche Hand gleich behandelt worden. Abgaben, die erst nach diesem Zeitpunkt fällig geworden worden seien, wären daher aus der Haftung heraus zu nehmen. Vom verbleibenden Haftungsbetrag sei die im Ausgleich von der Gesellschaft bezahlte Quote von 20 % abzuziehen. Dem Vorwurf des Finanzamtes, die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes sei in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen worden, werde entgegen gehalten, dass "die Vorhaltsbeantwortung als Beweisführung auf die Inhalte der Finanzbuchhaltung hingewiesen" habe. Ausschließlich aus Gründen des großen Umfanges habe nicht die gesamte Buchhaltung samt allen zugehörigen Belegen als Beilage vorgelegt werden können. Darauf sei in der Vorhaltsbeantwortung besonders hingewiesen worden. In Entsprechung der Bestimmungen der §§ 114 ff BAO, insbesondere des § 115 Abs. 3 BAO wäre es vonnöten gewesen, dass die Abgabenbehörde diesem Hinweis folge. Dies umso mehr, als einem Ersuchen um einen Erörterungstermin beim Finanzamt nicht entsprochen worden sei. Weiters wurden die Ursachen für die Insolvenz im Jahr 2002 dargestellt, welche vom Finanzamt durch unrichtige Abgabenfestsetzungen und ungerechtfertige

Einbringungsmaßnahmen (ausdrücklich wurde auf eine Fahrnispfändung mit anschließender Anberaumung einer Versteigerung vom 9.11.2001 verwiesen) mitverursacht worden sei. Da der 40 %ige Ausgleich nicht erfüllt werden habe können, sei ein Anschlusskonkurs die Folge gewesen. Der Berufungswerber habe in der für die Gesellschaft sehr schweren Zeit diese mit Mitteln aus seinem Einzelunternehmen gestützt. Mit diesen Mitteln sei auch die Finanzverwaltung immer wieder gestützt worden. Auch dieser Betrag müsse berücksichtigt werden, und werde der Finanzverwaltung "noch vorgelegt werden". Nach Berücksichtigung dieses Betrages betrage der letztendlich verbleibende Wert, für den der Berufungswerber zur Haftung herangezogen werden könne, null Euro. Wenn schon die Gesellschaft und mittelbar auch der Berufungswerber infolge "nicht richtiger Feststellungen, Bescheide und sonstiger Schritte der Finanzverwaltung sehr stark in Mitleidenschaft gezogen worden" seien, entspreche es nicht dem Grundsatz der Gerechtigkeit und Billigkeit im Abgabenwesen, den Berufungswerber zur Haftung heranzuziehen, obschon dieser Abgaben der Gesellschaft mit eigenen Mitteln beglichen habe. Eine Schuldhaftigkeit könne dann nicht erkennbar sein, wenn das Bemühen um bestmögliche Befriedigung der öffentlichen Hand offensichtlich sei. Die Geltendmachung der Haftung sei für den Berufungswerber existenzgefährdend. Dessen Bankschulden würden derzeit nahezu 400.000 € betragen. Die wirtschaftliche Situation des Einzelunternehmens sei nicht dazu angetan, eine Besserung der Situation zu erhoffen. Die Banken gewährten mangels Sicherheiten und infolge der bescheidenen Erfolgssituation des Einzelunternehmens keine weiteren Kredite mehr. Der Berufungswerber sei für ein minderjähriges Kind sorgepflichtig. Lediglich durch die tatkräftige Unterstützung der gesamten Familie sei es möglich, den Familienhaushalt aufrecht zu erhalten. Der Entzug von Mitteln aus dem Einzelunternehmen würde dessen Fortbestand und die Arbeitsplätze der Mitarbeiter gefährden. Dies stelle eine erhebliche Härte dar und wäre nach der Lage des Falles unbillig. Gemäß § 237 Abs. 1 BAO werde daher beantragt, den Berufungswerber aus der Gesamtschuld zu entlassen.

Am 18.8.2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Unter Bezugnahme auf diese Berufungsvorlage beantragte der Berufungswerber mit Eingabe vom 16.9.2008 "innerhalb offener Frist" die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und regte die Durchführung eines Erörterungsgespräches an.

Am 6.2.2009 wurde die primärschuldnerische Firma im Firmenbuch gelöscht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Ein solcher Antrag kann daher wirksam nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt werden. Es genügt nicht, dass der Antrag in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (Ritz, BAO³, § 282 Tz 4). Der im gegenständlichen Fall erst nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat in einem gesonderten Schriftsatz gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ist daher unwirksam.

Gemäß § 279 Abs. 3 BAO kann der Referent (§ 270 Abs. 3) die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Es besteht allerdings kein Rechtsanspruch einer Partei auf Ladung bzw. auf Durchführung einer solchen Erörterung (Ritz, BAO³, § 279 Tz 14). Im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz ist ein formeller Erörterungstermin im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO nicht vorgesehen. Das Unterbleiben eines solchen kann daher den Berufungswerber nicht in seinen Rechten verletzen.

Gemäß § 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 infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Das am 13.12.2004 eröffnete Konkursverfahren wurde nach Verteilung des Massevermögens mit Beschluss vom 10.6.2007 aufgehoben. Die (wie oben dargestellt in mehreren Teilquoten überwiesene) Konkursquote wurde bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides vom 29.2.2008 mit aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet. Am 6.2.2009 wurde die Firma der primärschuldnerischen Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Auch die im vorangegangenen Ausgleichsverfahren fällig gewordene erste Ausgleichsquote von 20 % war vor Erlassung des Haftungsbescheides am Abgabenkonto mit einem Betrag von 16.285,77 € verbucht, und am 6.3.2003 mit offenen (zuvor gemäß § 231 BAO ausgesetzt gewesenen) Abgaben verrechnet worden. Sie kann daher nicht zu einer weiteren Reduktion der nach dieser Verrechnung verbliebenen haftungsgegenständlichen Abgaben führen, wie dies in der Berufung dargestellt wurde. Sollte der Berufungswerber der Ansicht sein, dass diese Verrechnung der ersten Ausgleichsteilquote unrichtig war, wäre es ihm freigestanden, gemäß § 216 BAO die Erlassung eines Abrechnungsbescheides zu beantragen. Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, sind nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (VwGH 26.1.1999, 98/14/0154 mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, 94/15/0188).

Der Berufungswerber war stets alleiniger Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich. Dies gilt auch für jene haftungsgegenständlichen Abgaben, die im Zeitraum zwischen Eröffnung des Ausgleichsverfahrens am 22.8.2002 und Aufhebung dieses Verfahrens am 20.1.2003 fällig geworden sind. Der Berufungswerber hat trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens als Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin seine zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit nicht verloren. Er war daher trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestehen nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung. Eine Ausnahme besteht regelmäßig nur im Falle der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen der GmbH übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen und dem Ausgleichsverwalter übertragen wird (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125). Dies war jedoch hier nicht der Fall.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf

Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. 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. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Wenngleich im Haftungsverfahren diese den Vertreter treffende besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147), und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus.

Im gegenständlichen Fall geht die Verantwortung des Berufungswerbers über die bloße Behauptung der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht hinaus. Das Finanzamt hatte ihn bereits im Vorhalt vom 21.9.2007 ausdrücklich aufgefordert, eine allfällige anteilige Verwendung der vorhandenen Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten durch geeignete Unterlagen zu belegen. In der Stellungnahme vom 6.12.2007 wurde dazu nur ausgeführt, dass der Berufungswerber immer alle Gläubiger "gleichermaßen" befriedigt habe. Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber der öffentlichen Hand seien ebenso und in gleicher Weise wie sämtliche übrigen Gläubiger befriedigt worden. Eine nähere Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung unterblieb ebenso wie der vom Finanzamt geforderte Nachweis durch geeignete Unterlagen. Seltsam mutet in diesem Zusammenhang die als "Beilage" zur Stellungnahme angeführte, verständlicherweise aber nicht angeschlossene "Finanzbuchhaltung" an. Der Berufungswerber verkennt die ihn im Haftungsverfahren treffende und oben dargestellte qualifizierte Behauptungs- und Beweislast, wenn er die Ansicht vertritt, die Abgabenbehörde habe von sich aus zwingend zuerst in die Geschäftsbücher Einsicht zu nehmen, bevor ein "den Berufungswerber belastender Bescheid" (Haftungsbescheid) erlassen wird.

Im angefochtenen Haftungsbescheid wies das Finanzamt den Berufungswerber ausdrücklich darauf hin, dass in der Stellungnahme zwar die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes behauptet, jedoch in keiner Weise dargestellt und nachgewiesen werde. Ungeachtete dieses unmissverständlichen Hinweises wurde aber auch in der Berufung die behauptete anteilige Befriedigung aller Gläubiger weder nachvollziehbar dargestellt noch durch geeignete Unterlagen glaubhaft gemacht. Vielmehr wurde in der Berufung lediglich ausgeführt, dass die Hausbank am 29.10.2004 die Finanzierung eingestellt und die Konten gesperrt habe, sodass ab diesem Zeitpunkt kein Gläubiger mehr Geld von der Gesellschaft bekommen habe, weshalb *"zumindest ab diesem Zeitpunkt"* alle Gläubiger der Gesellschaft und damit auch die "öffentliche Hand" gleich behandelt worden wären.

Soweit sich der Berufungswerber in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen der §§ 114 ff BAO beruft, sei neuerlich darauf hingewiesen, dass im Haftungsverfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Behauptungs- und Beweislast) des Haftungspflichtigen besteht. Dieser hat das Fehlen ausreichender Mittel bzw. die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nachzuweisen. Aus diesem Grund ist für den Berufungswerber auch nichts aus dem Hinweis zu gewinnen, es wäre vergeblich um einen "Erörterungstermin" beim Finanzamt ersucht worden, bei dem durch Einsichtnahme in die Unterlagen (Bücher) nachvollziehbar gewesen wäre, dass es zu keiner Schlechterstellung der Abgabenbehörde gekommen sei. Auch mit diesem Vorbringen verkennt der Berufungswerber die ihn im Haftungsverfahren treffende qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht, bei der die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 BAO in den Hintergrund tritt (VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034 zur inhaltsgleichen Bestimmung des § 90 WAO).

Insgesamt gesehen wurde somit nur allgemein die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes behauptet, und dazu auf die "Finanzbuchhaltung" verwiesen. Mit diesem nur allgemein und pauschal gehaltenen Vorbringen hat der Berufungswerber aber den ihm obliegenden Nachweis zur Gleichbehandlung nicht angetreten, sodass der Unabhängige Finanzsenat auch nicht verhalten war, ihn zu einer näheren Konkretisierung des Vorbringens aufzufordern (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114), dies umso mehr, als ohnehin bereits das Finanzamt einen entsprechenden Vorhalt erlassen hatte bzw. im angefochtenen Bescheid unmissverständlich darauf hingewiesen hatte, dass die behauptete anteilige Befriedigung aller Gläubiger in der zum Vorhalt abgegebenen Stellungnahme weder nachvollziehbar dargestellt noch durch geeignete Unterlagen glaubhaft gemacht worden sei.

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang noch darauf aufmerksam gemacht, dass auch mit dem globalen Hinweis auf Zahlungsverzögerungen und Forderungsausfälle die konkrete

finanzielle Situation der Gesellschaft und ihre Gebarung im haftungsrelevanten Zeitraum nicht einmal ansatzweise dargestellt wird. Der qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast wird damit in keiner Weise entsprochen (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0086).

Das Gleichbehandlungsgebot ist schließlich auch dann zu beachten, wenn der Geschäftsführer der Gesellschaft eigene Mittel bzw. Mittel aus seinem Einzelunternehmen zur Bedienung der Gesellschaftsgläubiger zur Verfügung stellt. Dabei ist es einerlei, ob diese Mittel der Gesellschaft als Einlage oder Darlehen gewährt werden, oder ob aufgrund der Zahlungen lediglich ein Aufwandersatz- oder Bereicherungsanspruch gegen die Gesellschaft erworben wird. Ein Gesellschafter, der Schulden der Gesellschaft begleicht, stellt dadurch mittelbar der Gesellschaft Vermögensmittel in einer Weise zur Verfügung, die es rechtfertigt, die Gesellschaft steuerrechtlich genauso wie bei entsprechender Verwendung eigener Mittel zu behandeln (BFH 22.11.2005, VII R 21/05). Abgesehen davon wurde nicht näher dargestellt, in welchem Umfang der Berufungswerber tatsächlich Mittel aus seinem Einzelunternehmen der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hatte.

Zusammengefasst hat der Berufungswerber somit weder die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes dargestellt noch nachgewiesen, sodass von einer schulhaften Pflichtverletzung auszugehen war.

Dies gilt zwar auch für den Zeitpunkt nach der Sperre der Konten durch die Hausbank am 29.10.2004, allerdings kann bei einer gänzlichen Kontosperre regelmäßig davon ausgegangen werden, dass dem Geschäftsführer in einem solchen Fall faktisch die Verfügungsmacht über die am Bankkonto allenfalls noch eingehenden Zahlungen von Kunden der Gesellschaft entzogen ist und somit tatsächlich keine liquiden Mittel mehr zur Bedienung der Gesellschaftsgläubiger zur Verfügung stehen. Zwar wäre der Geschäftsführer in einem solchen Fall gehalten, eine Behinderung in der Wahrnehmung seiner abgabenrechtlichen Pflichten durch die Hausbank entweder im Rechtsweg abzustellen oder seine Funktion zurückzulegen. Im Hinblick darauf, dass in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Kontosperre bereits am 13.12.2004 das Konkursverfahren eröffnet wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dies am Abgabenausfall noch etwas geändert hätte.

Aus der Haftungssumme wurden daher die nach dem 29.10.2004 fällig gewesenen Abgaben (Umsatzsteuer 09/2004 und Lohnabgaben 10/2004) ausgeschieden. Hinsichtlich der Lohnabgaben 10/2004 war eine Haftungsinanspruchnahme auch deswegen nicht zulässig, weil laut Feststellungen des Prüfers bei der anlässlich der Konkursöffnung durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung die Bezüge der Dienstnehmer nur bis September 2004 ausbezahlt worden waren. Ungeachtet dessen waren die Lohnabgaben dem Finanzamt noch bis Oktober 2004 bekannt gegeben und am Abgabenkonto verbucht worden (Tz 1 der Beilage zum Lohnsteuer-

prüfbericht). Erfolgten in einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum tatsächlich keine Lohnzahlungen mehr, bestand auch keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben. In einem solchen Fall entsteht schon mangels Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, kein Abgabenanspruch im Sinne des § 4 BAO, der Grundlage für einen Abgabenzahlungsanspruch sein könnte, dessen Verletzung allenfalls haftungsrechtliche Folgen nach ziehen würde (UFS 12.1.2009, RV/0814-L/08).

Aus der Haftungsinanspruchnahme waren ferner jene Abgaben auszuscheiden, die vor Ausgleichseröffnung entstanden, aber erst nach diesem Zeitpunkt und somit während des Ausgleichsverfahrens fällig geworden sind. Im Ausgleichsverfahren gilt das Paritätsprinzip. Gläubiger, die kein Vorrecht genießen, müssen im Ausgleich grundsätzlich gleich behandelt werden. Sie erhalten die gleiche Quote zur gleichen Zeit bei gleicher Sicherstellung. Eine ungleiche Behandlung wäre nur zulässig, wenn die bei der Tagsatzung erschienenen zurückgesetzten Gläubiger mit Kopf- und Stimmenmehrheit zustimmten. Ein Abgabenschuldner handelt nach Eröffnung des später bestätigten gerichtlichen Ausgleichs über sein Vermögen nur pflichtgemäß, wenn er nicht bevorrechtete öffentlich-rechtliche Forderungen mit zivilrechtlichen Forderungen an ihn gleichbehandelt. Das im Abgabenrecht geltende Gleichbehandlungsgebot gebietet keine Bevorzugung der Abgabenschuldigkeiten, sondern lediglich eine Gleichbehandlung mit anderen Forderungen. Es unterscheidet sich vom ausgleichsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot hinsichtlich des Umfangs und des Zeitpunkts der Gleichbehandlung. Anders als das Abgabenrecht sieht § 46 Abs. 3 AO nur eine Gleichbehandlung von Forderungen, die kein Vorrecht genießen, vor. Gläubiger, deren Forderungen ein Vorrecht genießen, müssen nach § 46 Abs. 2 AO voll befriedigt werden. Während für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Gleichbehandlung der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben maßgebend ist, wird in der Ausgleichsordnung auf keinen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf das Ergebnis des Ausgleichs abgestellt. Einem Geschäftsführer kann allein aus dem Umstand der nicht vollständigen Entrichtung von Abgaben an deren (nach der Eröffnung des später bestätigten gerichtlichen Ausgleichs über das Vermögen der Primärschuldnerin gelegenem) abgabenrechtlichem Fälligkeitstag jedenfalls kein schulhaftes Verhalten vorgeworfen werden, wenn er damit dem ausgleichsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot entsprochen hat. Ein gerichtlich bestätigter Ausgleich ist ein wichtiges Indiz für eine während des Ausgleichsverfahrens tatsächlich erfolgte ausgleichsrechtliche Gleichbehandlung auch des Abgabengläubigers durch den Ausgleichsschuldner bzw. dessen Vertreter (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Aus der Haftung waren daher auch die Umsatzsteuer 08/2002, die Lohnabgaben 08/2002 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002 auszuscheiden. Zur haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 08/2002 wird noch bemerkt, dass es sich dabei

ausschließlich um anlässlich Eröffnung des Ausgleichsverfahrens rückverrechnete Vorsteuer gehandelt hat.

Bei den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2001 handelt es sich laut den Feststellungen über die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2000 bis 22.8.2002 um Abfuhrdifferenzen. Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so steht dem Abgabepflichtigen gemäß § 210 Abs. 4 BAO zwar für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu. Durch diese Nachfrist wird jedoch die Fälligkeit der Abgabe nicht verschoben (Ritz, BAO³, § 210 Tz 9). Diese Abgaben waren daher tatsächlich am 15.1.2002 und damit vor Ausgleichseröffnung fällig.

Hinsichtlich der verbliebenen haftungsgegenständlichen Lohnsteuern verwies im Übrigen bereits das Finanzamt zutreffend auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164, VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen

geführt werden. In diesem Zusammenhang verwies der Berufungswerber auf seine angespannte wirtschaftliche Lage. Dabei wird jedoch übersehen, dass die Haftung keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; ebenso VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen, dessen Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften stehen somit für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Eine allfällige (teilweise) Entlassung aus der Gesamtschuld war nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides, sodass darüber im vorliegenden Verfahren nicht abgesprochen werden kann. Über diesen Antrag wird zunächst das Finanzamt erstinstanzlich zu entscheiden haben.

Im Rahmen der Ermessensübung ist aber auch aus dem Vorbringen des Berufungswerbers, das Finanzamt wäre durch unrichtige Abgabenfestsetzungen und ungerechtfertigte Einbringungsmaßnahmen für die Insolvenz im Jahr 2002 mitverantwortlich gewesen, nichts zu gewinnen. Tatsächlich oder bloß vermeintlich unzutreffende Abgabenfestsetzungen können im Rechtsmittelverfahren richtig gestellt werden. Es wurde auch nicht näher erläutert, inwiefern die im Jahr 2001 vorgenommene Fahrnispfändung samt anschließender Anberaumung einer Versteigerung unrechtmäßig gewesen wäre. Der Fahrnispfändung vom 25.10.2001 lag ein vollstreckbarer Rückstandsausweis zugrunde. Gegenstand desselben waren die von der Gesellschaft dem Finanzamt bekannt gegebene, zum Fälligkeitstermin jedoch nicht entrichtete Umsatzsteuer 07/2001 in Höhe von 231.248,00 ATS sowie der aufgrund der Nichtentrichtung angefallene Säumniszuschlag in Höhe von 4.625,00 ATS. Es mag zwar für den Ruf eines Unternehmens nicht förderlich sein, wenn im Zuge einer Fahrnispfändung die Versteigerung ausgeschrieben und das Versteigerungssedikt an der Amtstafel der Gemeinde angeschlagen wird. Die mit einer solchen Exekutionsführung regelmäßig verbundenen Unannehmlichkeiten rechtfertigen aber nicht die Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO. Im Übrigen wurden im Ausgleichsantrag vom 21.8.2002 als Ursachen für die Insolvenz Forderungsverluste und Fehlkalkulationen angegeben. Von einem allfälligen "Mitverschulden" des Finanzamtes an den wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft war keine Rede. Insgesamt gesehen war daher die Heranziehung des Berufungswerbers zur

Haftung hinsichtlich der im gegenständlichen Spruch angeführten Abgaben rechtmäßig, und somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Mai 2009