



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch UNICON-SULT WT GesmbH, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 71, vom 7. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. April 2008 betreffend die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 5. April 2007 wurde der nunmehrige Berufungswerber (Bw) A gem. den §§ 9 u. 80 BAO als Geschäftsführer der Fa. C (kurz GmbH) zur Haftung in Höhe von € 60.034,71 herangezogen.

Diesem Haftungsbescheid war ein Vorhalt (vom 19. Oktober 2004) des Finanzamtes zur Haftungsinanspruchnahme vorangegangen, in dem der Bw auf die bestehende Beweislastumkehr hinsichtlich der Entrichtung von Abgaben aus den Mitteln die er verwaltete hingewiesen wurde, welcher unbeantwortet geblieben ist.

Im Haftungsbescheid wurde festgestellt, dass die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind, da die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckendes Vermögen gem. § 39 FBG aufgelöst wurde.

Weiters wurde festgestellt, dass der Bw im Zeitraum 5. Jänner 2001 bis 4. Juni 2003 Ge-

schäftsführer dieser Gesellschaft war und daher für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln (ergänzt: die er verwaltete) verantwortlich war.

Da der Bw den Vorhalt des Finanzamtes nicht beantwortet habe und während seiner Geschäftstätigkeit Umsätze erzielt wurden, werde von ausreichenden Mitteln für die Entrichtung der Abgaben ausgegangen weshalb der Bw zur Haftung heranzuziehen war.

Mit Schriftsatz vom 8. Februar 2008 stellte der Bw durch seine ausgewiesenen Vertreterin gem. § 299 BAO den Antrag den Haftungsbescheid vom 5. April 2007 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Unbestritten blieb, dass der Bw im genannten Zeitraum (ab 5. 1. 2001 laut Firmenbuch) Geschäftsführer der GmbH war.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw liege jedoch nicht vor.

Wie der Behörde mehrfach mitgeteilt und auch amtsbekannt sei, wurden die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH durch Malversationen des D (Bruder des Bw) verursacht. Hiezu ist ein Strafverfahren zu XY beim LG Salzburg anhängig. Ein entsprechendes Gutachten werde von Seiten des Gerichtes mittels Sachverständigen gerade erstellt.

Im Hinblick auf diese Malversation habe der Bw damals selbst eine Betriebsprüfung beim Finanzamt angeregt, um den Sachverhalt aufklären zu können. Es sei für den Bw nicht nachvollziehbar warum letztlich er für die strafrechtlich relevanten Taten des D einzustehen habe.

Aber auch von der zeitlichen Abfolge her sei eine Haftung des Bw nicht gegeben. Nach dem die Kreditlinien von Seiten der Hausbank (E) aufgekündigt wurden, wurde die Geschäftstätigkeit im April 2002 eingestellt. Es wurden von diesem Zeitpunkt an keinerlei Zahlungen mehr geleistet. Die in Rede stehenden Abgaben wurden jedoch zum größten Teil überhaupt erst nach diesem Zeitpunkt – hauptsächlich im Zuge der auf Anregung des Bw durchgeföhrten Betriebsprüfung – vorgeschrieben. Zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt und über keinen Bankrahmen mehr verfügt. Eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern sei daher nicht denkbar.

Dort wo die Finanzbehörde rückwirkend eine frühere Fälligkeit ansetzte (z.B. U 2000 für das Geschäftsjahr 1999/2000 mit einem Betrag von € 9.326,01), betrifft diese Abgabe einen Zeitraum, in welchem der Bw noch gar nicht Geschäftsführer war.

Eine Benachteiligung der Abgabenbehörde habe keinesfalls stattgefunden.

Die Auswirkung der Rechtswidrigkeit des Bescheides sei im gegenständlichen Fall nicht geringfügig.

Es werde daher um antragsgemäß Erleidung und Absehen von der Haftungsinanspruchnahme des Bw ersucht.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 20. Februar gab der Bw bekannt, dass die Fälligstellung der Hausbank im April 2002 erfolgte und legte ein Schreiben der Hausbank vom 15. April 2002 vor, aus dem hervorgeht, dass die Fälligstellung am 3. April 2002 erfolgt ist.

Hinsichtlich der am 15. Jänner 2002 fällig gewordenen Lohnabgaben wurde darauf hingewiesen, dass der Akt der GmbH samt Betriebsprüfungsprotokoll beim Finanzamt nicht mehr auffindbar sei, sodass die näheren Umstände zur Festsetzung dieser Abgaben nicht aufklärbar sei.

Zum Zeitpunkt der Mittellosigkeit der GmbH habe kein Abgabenzustand bestanden (Tagessaldo 0,00). Erst aufgrund der rückwirkenden Einbuchung im Rahmen der vom Bw selbst angeregten Betriebsprüfung ergab sich ein Rückstand. Wenngleich der Fälligkeitszeitpunkt bzgl. U 2001 und L, DB, DZ 12/01 rückwirkend nunmehr vor dem April 2002 liege, sei es faktisch so gewesen, dass zum Buchungszeitpunkt im Rahmen der Betriebsprüfung im November 2002 keinerlei Mittel vorhanden waren.

Dieser Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Haftungsbescheides vom 5. April 2007 gerichtete Antrag wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 4. April 2008 als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde ausgeführt, dass eine Aufhebung gem. § 299 BAO dann erfolgen könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die im Antrag vom 8. Februar 2008 vorgebrachten Argumente seien nicht geeignet, eine Unrichtigkeit des Haftungsbescheides aufzuzeigen.

Das Finanzamt geht davon aus, dass der Bw vom 5. 2. 2001 (laut Firmenbuch 5.1.2001) bis 4. 6. 2003 Geschäftsführer der GmbH war. Davor habe der Bw die Funktion eines Prokuristen ausgeübt wodurch er als faktischer und rechtlicher Vertreter der GmbH nach § 80 als potenziell Haftungspflichtiger in Betracht komme.

Der Haftungsbescheid wurde darauf gestützt, dass der Bw den Nachweis über vorhandene Mittel und deren Verwendung trotz Aufforderung nicht erbracht habe. Eine Verletzung von Kontroll – und Auswahlpflichten im Zusammenhang mit D wurde im Haftungsbescheid nicht vorgeworfen.

Betreffend der amtswegig eingeleiteten Betriebsprüfung wurde ausgeführt, dass nach den vorgebrachten Anschuldigungen des Bw gegen D der Prüfungsumfang erweitert wurde. Der Bw habe weiters angegeben D von seinen Aufgaben im November 2001 entbunden zu haben. Der Bw habe es danach verabsäumt zur Aufklärung der Unregelmäßigkeiten, Feststellung eventueller Gläubigerschädigungen und Schadensbehebung bzw. - Begrenzung beizutragen.

Dass ab April 2002 keine Zahlungen mehr geleistet wurden, widerspreche der Aktenlage. Laut Mitteilung des Betriebsprüfers bestanden zum 17. Juli 2002 offene Forderungen im Gesamtbe-

trag von mehr als € 400.000,--. Anlässlich einer Pfändung von Geldforderungen (Bescheid vom 8. August 2003) sei aktenkundig, dass diese offenen Forderung der GmbH noch betrieben wurden, aber aufgrund eines Globalzessionsvertrages (dieser wurde vom Bw als Prokurst unterzeichnet) allein der Hausbank des Bw zuflossen. Daraus ergebe sich eindeutig eine Bevorzugung eines Gläubigers. Aus der Strafanzeige eines weiteren Bankunternehmens (F) gehe hervor, dass die gegenständliche GmbH auch bei dieser Bank über ein Konto verfügte. Der Nachweis, ob und in welcher Höhe Mittel zur Verfügung standen, wurde durch Vorlage lediglich eines Schreibens der Hausbank über die Fälligkeitstellung eines Kontos somit nicht erbracht.

Die Pflicht der GmbH zur Abgabenentrichtung ende erst mit deren Abstattung und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer verhalten und zwar auch dann, wenn es sich um (rückständige) Abgaben aus einer Zeit handelt, in der er die Geschäftsführung noch nicht inne hatte.

Zur der vom Bw eingewandten Verjährung wurde ausgeführt, dass eine solche gem. § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 7. Mai 2008 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Aufhebung des Haftungsbescheides vom 5. April 2007 iSd § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Weiters wurde um mündliche Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den Senat ersucht.

In der Begründung wurde gleichlautend wie im Aufhebungsantrag vom 8. Februar 2008 und in der dazu ergangen Ergänzung vom 20. Februar 2008 (wie bereits oben dargestellt) vorgebracht.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass es unrichtig sei, wenn die Behörde vermeint, nach April (erg. 2002) wären noch Forderungen im Ausmaß von ca. € 400.000,-- an Zahlungen eingegangen. Richtig sei vielmehr, dass diese Forderungen betrieben wurden, allerdings erfolglos. Lediglich ein minimaler Betrag in Höhe von ca. € 6.000,-- wurde einbringlich gemacht und liege dieser Betrag nach wie vor auf einem Treuhandkonto der Gesellschaft (entsprechende Nachweise würden nachgereicht). Der Bw habe daher als Geschäftsführer über keine Geldmittel verfügen können, sodass allein daraus es nicht möglich war die Finanzbehörde als Gläubiger zu benachteiligen.

Für eine etwaige Haftung des Bw bestehe somit kein Raum. Die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides seien im gegenständlichen Fall nicht geringfügig, weshalb ersucht werde von der Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes mit Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass dem Argument des Bw, ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben sei zu einem Zeitpunkt fällig geworden, zu dem er noch nicht Geschäftsführer der GmbH war, nicht gefolgt werden könne.

Der Bw habe sich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretenen GesmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GmbH verhalten.

Unter 2. wurde ausgeführt, dass die Festsetzung der Abgaben zum größten Teil – wie in der Berufung angeführt wurde – erst nach dem April 2002, also zu einem Zeitpunkt erfolgte, als der Bw bereits Vertreter iSd § 80 BAO war.

Unter Hinweis auf die bestehende Beweislastumkehr führte das Finanzamt aus, dass sich die diesbezüglichen Ausführungen des Bw darauf beschränkten, dass die Hausbank die Kreditlinien im April 2002 aufkündigte und die Geschäftstätigkeit eingestellt wurde. Über das Vorhandensein von Mitteln, aus den zumindest anteilig die Abgabenverbindlichkeiten zu begleichen gewesen wären, habe der Bw nur angegeben, dass von Forderungen in Höhe von ca.

€ 400.000,-- seien nur Teilbeträge von € ca. 6.000,-- auf ein Treuhandkonto eingegangen. Im vorliegenden Fall wäre eine entsprechende vollständige und lückenlose Darstellung der vorhandenen Mittel und deren Verwendung gerade im vorliegenden Fall unverzichtbar gewesen, was noch dadurch unterstrichen werde, dass über das Konto der Primärschuldnerin bei der Raika Kuchl bislang keine näheren Einzelheiten bekannt sind und dass in der zuletzt abgegebenen Bilanz (30. April 2001) aktive Verrechnungskonten gegenüber dem Berufungswerber selbst (ca. S 500.000,--) und G (ca. S 200.000,--) bestanden (diese beiden Forderung machen rund € 53.600,-- , somit fast 90 % des Haftungsbetrages aus).

Eine Rechtswidrigkeit liege daher auch hinsichtlich der behördlichen Annahme eines haftungsrelevanten Verschuldens des Bw nicht vor.

Daraufhin stellte der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 7. Mai 2008 den Antrag die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Darin wird zunächst das bisherige Vorbringen wiederholt.

Zu den ausstehenden Forderungen in Höhe von ca. € 400.000,-- wurde ergänzend ausgeführt, dass diese Forderungen erfolglos betrieben wurden. Es wurde die stille Zession von der F (gemeint wohl E) in eine offene umgewandelt, von der F wurden diese Forderungen aber letztlich nicht mit Erfolg betrieben. Lediglich ein minimaler Betrag in Höhe von ca. € 6.000,--

wurde einbringlich gemacht und liege dieser Betrag nach wie vor auf einem Treuhandkonto der GmbH bei einem Rechtsanwalt.

Anbei werde der von der F angeforderte Kontoauszug übermittelt. Aus diesem sei ersichtlich, dass seit April 2002 nur noch geringfügige Bewegungen stattfanden (lediglich Zinsen u.ä.). Ansonsten fanden keine Geldbewegungen mehr statt.

Zu den angeführten Verrechnungskonten führte der Bw aus, dass der Saldo eines Verrechnungskontos zum Stand 30. April 2001 in diesem Verfahren nicht von Bedeutung sein könne, da sich dieses auf vergangene Zahlungsflüsse beziehe.

Der Bw habe als Geschäftsführer über keine Geldmittel verfügen können, und war es sohin allein daraus nicht möglich, die Finanzbehörde als Gläubiger zu benachteiligen.

Abschließend wurde um Antragsgemäße Erledigung und Absehen von der Haftungsinanspruchnahme ersucht.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes mit Vorlagebericht vom 11. Juni 2008 vorgelegt, wobei zum Vorlageantrag des Bw keine Stellungnahme erfolgte.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen.

Neben der Feststellung im Haftungsbescheid, dass die GmbH in Folge rechtkräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckender Vermögens mit 11. Juni 2003 aufgelöst wurde, ist dem Firmenbuch zu entnehmen, dass die GmbH am 21. März 2006 von Amts wegen gelöscht wurde.

Sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben wurden erst nach Fälligstellung des Bankkontos durch den E der GmbH vorgeschrieben bzw. auf dem Abgabenkonto verbucht.

Zu dem bereits oben im Sachverhalt angeführten Treuhandkonto und des dort bestehenden Guthabens teilte der Rechtsanwalt mit, dass diese eingegangenen Gelder aufgrund des aufrechten Globalzessionsvertrages dem E zustehen. Daraus ist somit zu ersehen, dass diese nachträglich (nach Kontosperre) eingelangten Beträge dem E und nicht der F (wie im Vorlageantrag irrtümlich dargestellt) in Verbindung zu bringen sind.

Aus dem im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Kontoausdruck betreffend die F geht hervor, dass nach Buchung des ersten Haftungsbetrages am 17. April 2002 lediglich zwei Gutschriften in Höhe von ca. € 325,-- und € 391,-- (nämlich im September 2002), bei einem Rückstand von ca. € 156.000,--, einlangten. Zahlungen an andere Gläubiger sind nach dem 17.4.2002 vom Konto bei der Raika Kuchl nicht mehr erfolgt.

Demgegenüber erfolgte auf dem Abgabenkonto der GmbH zur StNr. YZ am 10. September

eine Gutschrift von € 180,01 (durch Überrechnung) dem ein haftungsrelevanter Abgabenrückstand von € 949,-- gegenüberstand.

Vor der Verbuchung der ersten haftungsgegenständlichen Abgaben am 17. April 2002 betrug der Saldo des oben angeführten Abgabenkontos der GmbH 0,--.

Anlässlich eines informativen Gespräches mit einem Vertreter des Finanzamtes am 6. Oktober 2009 wurde von diesem ausgeführt, dass das Finanzamt davon ausgehe, dass die auf den Verrechnungskonten gegenüber den Gesellschaftern zum 30. April 2001 in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen zu den Mitteln nach § 80 BAO gehören würden, die der Geschäftsführer verwaltet.

Aus der Beantwortung einer diesbezüglichen Anfrage des Finanzamtes durch den bundesweiten Fachbereich geht hervor, dass dem Finanzamt zugestimmt werde, dass erst Ermittlungs-handlungen anzustellen seien inwieweit die erwähnten Forderungen gegenüber Gesellschafter und Geschäftsführer leicht einbringlich gemacht werden könnten und den Geschäftsführer dementsprechend eine Verpflichtung zur Einbringlichmachung getroffen habe (trifft).

Sollte eine derartige Forderungspfändung erfolgreich durchgesetzt werden können, liege (läge) insoweit bei der GmbH (Erstschuldner) keine Uneinbringlichkeit vor, was zum Wegfall (zumindest des Großteils der Haftungssumme) bzw. der Voraussetzung der Uneinbringlichkeit für die Inanspruchnahme zur Haftung führen würde.

Führe die oben angeführte Forderungspfändung nicht zum Erfolg, werde die Uneinbringlichkeit zwar feststehen, dem Geschäftsführer jedoch nur eine eventuelle Verletzung des Gleich-behandlungsgebotes von eventuell noch vorhandenen Mitteln, gegebenenfalls die rechtzeitige (einen Geschäftsführer als Vertreter der GmbH zu einem vorherigen Zeitpunkt noch leicht mögliche) Einbringlichmachung von Forderungen der Gesellschaft, vorzuwerfen sein.

Mit Anbringen der Vertreterin des Bw vom 26. November wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabe-pflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

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.

Unstrittig blieb, dass der Bw vom 5. Jänner 2001 bis 4. Juni 2003 (laut Firmenbuch), zum Zeitpunkt der Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Abgaben, Geschäftsführer der GmbH war. Unstrittig blieb auch, dass die GmbH ihre Tätigkeit mit April 2002 eingestellt hat.

Im Haftungsbescheid vom 5. April 2007 wurde festgestellt, dass die gegenständlichen Abgaben bei der GmbH nicht eingebracht werden konnten (siehe dazu auch den Beschluss des LG Salzburg vom 30. April 2003 wonach ein Konkursverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet wurde). Letztlich erfolgte am 21.3. 2006 die amtswegige Löschung im Firmenbuch, sodass für sämtliche Forderungen der GmbH Verjährung nach dem Allgemeinen Bürgerlichem Gesetzbuch anzunehmen ist.

Wenn das Finanzamt nunmehr andeutet, dass die Forderungen betreffend die Verrechnungskonten noch bestehen könnten, steht es im frei diese zu Pfänden und deren Einbringung zu versuchen. Eine Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides kann damit jedoch nicht begründet werden, da im Falle der erfolgreichen Durchsetzung dieser Forderungen keine Uneinbringlichkeit bei der GmbH gegeben wäre, was eine Haftungsinanspruchnahme ohnedies ausschließt. Auf die gegenständliche Entscheidung bleiben derartige Einwendungen daher ohne Einfluss.

Im Gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob den Bw an der Uneinbringlichkeit der Abgaben ein ursächliches Verschulden trifft oder nicht und damit Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruches des Haftungsbescheides im Sinne des § 299 BAO gegeben ist oder nicht.

Im Haftungsbescheid und in der BVE geht das Finanzamt allein deshalb von einem Verschulden des Bw aus, dass dieser im Sinne der Beweislastumkehr keine konkreten Aufstellungen erbracht habe, weshalb er die Abgaben aus den Mitteln die er verwaltete, nicht entrichtet habe. Der Vorwurf andere steuerliche Pflichten verletzt zu habe wurde hingegen nicht erhoben. Das Finanzamt übersieht somit, dass dem Bw aufgrund der Kündigung des Firmenkontos ab 3. April 2002 keine Mittel zur Entrichtung von Abgaben mehr zur Verfügung standen. Sämtliche haftungsgegenständliche Abgaben wurden erst nach diesem Zeitpunkt verbucht. Bis zum 17. April 2002 waren alle Abgaben entrichtet worden und bestand ein Saldo von € 0. Eine lückenlose Darstellung der Verwendung der Vorhandenen Mittel brauchte vom Bw daher nicht erbracht werden.

Dass den Bw bereits vorher – an der nicht rechtzeitigen Vorschreibung – ein Verschulden getroffen habe wurde vom Finanzamt nicht angenommen und ist auch aus der Aktenlage nicht

ersichtlich, da die nachträglichen Abgabenvorschreibungen auf Malversationen des XX zurückzuführen sind. Dazu ist auch auf die erfolgten Anzeigen an die Staatsanwaltschaft zu verweisen.

Zur Globalzession ist auszuführen, dass diese erst nach Kündigung des Firmenkontos wirksam wurde, sodass der Bw schon aufgrund der Kündigung dieses Kontos nicht mehr über Eingänge, die nach diesem Zeitpunkt auf diesem Konto erfolgten (auf Grund welcher Veranlassung auch immer), verfügen konnte. Der Bw konnte somit auch nicht über Beträge auf dem angeführten Treuhandkonto verfügen, wobei dieses Treuhandkonto dem gekündigten Konto beim Raiffeisenverband Salzburg zuzurechnen ist (siehe Aussage des Rechtsanwaltes). Damit wird aber ein Verschulden des Bw nicht aufgezeigt.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Globalzessionsvertrag nicht vom Bw als Geschäftsführer sondern als Prokurist unterschrieben wurde, sodass der in § 9 iVm § 80 BAO geforderte ursächliche Zusammenhang zwischen Pflichtverletzung und Nichtentrichtung der Abgaben, die dem Bw als Geschäftsführer vorgeworfen wird, nicht besteht. Ein Prokurist zählt nämlich regelmäßig nicht zu den im § 80 BAO angeführten Vertretern (siehe hiezu Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3 Auflage, § 80).

Richtig ist aber, dass vom Bw bis zum Vorlageantrag der Nachweis über eine Mittelverwendung bezüglich eines Kontos bei der F nicht erbracht hat.

Wie jedoch aus den Feststellungen aus dem Akteninhalt zu ersehen ist, sind nach dem 17. April 2002 (Buchung des ersten Haftungsbetrages) lediglich zwei Gutschriften in Höhe von ca. € 325,-- und € 391,-- auf diesem Konto erfolgt (nämlich im September 2002). Das bei einem Rückstand von ca. € 156.000,-- Zahlungen an andere Gläubiger sind nach dem 17.4.2002 vom Konto bei der F nicht mehr erfolgt. Außerdem steht diesen Eingängen der Zahlungseingang durch Überrechnung im September 2002 von ca. € 180,-- auf dem Finanzamtskonto gegenüber, wobei dort spätere haftungsgegenständliche Abgaben in Höhe von € 949,-- aushafteten. Der Bw hat damit nicht über Zahlungseingänge verfügt und andere Gläubiger damit besser gestellt, vielmehr wurde das Finanzamt sogar im Verhältnis besser gestellt. Ein Verschulden des Bw aufgrund dieser Zahlungseingänge ist daher nicht gegeben. Zur Vorlage des Kontoausdruckes und dem damit zusammenhängenden Vorbringen des Bw (im Vorlageantrag) wurde seitens des Finanzamtes keine Stellungnahme abgegeben.

Wenn das Finanzamt vermeint der Bw habe Forderungen (hier aus Verrechnungskonten gegenüber Gesellschaftern somit gegen sich selbst) der GmbH nicht einbringlich gemacht, ist darauf zu verweisen, dass es weder aus der Rechtsprechung des VwGH noch aus der des UFS (siehe Findok) Hinweise darauf gibt, das offenen Forderung zu den Mitteln im Sinne des § 80 BAO zu zählen sind. Der VwGH verlangt vielmehr regelmäßig eine konkrete Aufstellung darüber, welche Zahlungen zu welchen Zeitpunkten bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeit-

punkte an wen geleistet wurden. Der Vorwurf eines Verschuldens kann sich daher nur auf tatsächlich vorhandene und verwendete Mittel, somit Zahlungsflüsse beziehen. Dass offene Forderungen der Primärschuldnerin einzubeziehen sind ist dieser Rechtsprechung nicht zu entnehmen. Auch aus der vom Finanzamt geforderten Aufstellung (im Ergänzungsersuchen vom 19. Oktober 2004) ergibt sich kein Hinweis auf eine Mittelverwendung in Bezug auf offene Forderungen.

Weiters stellt das Finanzamt nicht dar, welche abgabenrechtliche Pflicht durch die Nichteinbringung von Forderungen verletzt wurde. Dazu wird auch vom Fachbereich keine konkrete Stellungnahme abgegeben.

Allenfalls liegt hier eine Schädigung aller Gläubiger vor was eine Ahndung nach dem Strafgesetzbuch nach sich ziehen könnte.

Das Finanzamt übersieht dabei auch, dass nur die Schlechterstellung des Finanzamtes hinsichtlich der Mittelverwendung zu einem Verschulden führen kann (siehe dazu VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0322). Wenn Beträge aus Forderungen nicht hereingebracht wurden, kann somit nur über eine Verwendung von Mitteln im fiktiven Bereich gesprochen werden. Eine Schlechterstellung des Finanzamtes durch die Nichteinbringung von Forderungen ist mangels Zahlungsflusses daher gedanklich nicht möglich, da sie alle Gläubiger gleichmäßig trifft.

Auch der Fachbereich spricht in diesem Zusammenhang nur von einer eventuellen Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes von eventuell noch vorhandenen Mitteln.

Wenn auf einen Vergleich mit einem Mantelzessionsvertrag hingewiesen wird, ist darauf zu verweisen, dass auch hier der Eingang von Zahlungen erforderlich ist, die dann aufgrund der vertraglichen Bindung ausschließlich dem Bankunternehmen zugute kommen. Derartig vergleichbares liegt aber hier mangels eines Zahlungsflusses nicht vor.

Nicht nachvollziehbar ist der Vorwurf (in Bezug auf bereits vor Verbuchung der Haftungsabgaben liegenden Fälligkeiten) der Bw habe sich bei Übernahme der Funktion nicht über aushaltende Abgabengrückstände unterrichtet, da zu diesem Zeitpunkt die gegenständlichen Abgaben nicht bekannt und auf dem Abgabenkonto nicht verbucht waren. Eine bestehende Verpflichtung zur Entrichtung nicht bekannter Abgabenschuldigkeiten bzw. Abfuhr von Abgaben die erst mit deren Abstattung endet hat somit nicht bestanden. Eine Vergleichbarkeit mit der vom Finanzamt angeführten VwGH Rechtsprechung ist daher nicht gegeben. Dem Bw kann somit auch nicht der Vorwurf der Nichtentrichtung der Umsatzsteuerabgaben für 2000 zum Fälligkeitszeitpunkt 15. Juni 2000 gemacht werden, da er zu diesem Zeitpunkt nicht Geschäftsführer der GmbH war. Auch darauf ist das Finanzamt nicht eingegangen.

Bezüglich der Lohnabgaben (12/01) wurde ein etwaiges Verschulden des Bw seitens des Finanzamtes (im Haftungsbescheid oder in der BVE) nicht begründet. Dem Einwand des Bw

dass die näheren Umstände bezüglich der Festsetzung dieser Abgabe mangels vorliegens des Lohnsteueraktes samt Betriebsprüfungsprotokoll (Betriebsprüfungsbericht) aufgrund der lange verstrichenen Zeit nicht mehr aufklärbar seien ist zuzustimmen. Dem ist das Finanzamt nicht entgegengetreten bzw. wurde auch dem UFS-Salzburg kein Lohnsteuerakt vorgelegt. Zur Wahrung des Parteiengehörs wird es jedoch für unumgänglich gehalten, dass dem Bw für Abgaben aus dem Jahr 2001 bei deren Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2007 die Gründe für die Vorschreibung (auch in Bezug auf eine bestehende Beweislastumkehr) bekannt zu geben sind. Da dies unterblieben ist bzw. auch im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nicht mehr möglich ist, kann nicht vom Verschulden des Bw ausgegangen werden.

Allerdings ist auch der Einwand des Bw. hinsichtlich Verjährung ebenfalls zu verwerfen, da für im Jahr 2002 vorgeschriebene Abgaben die Einhebungsverjährung gem. § 238 BAO im Jahr 2007 noch nicht eingetreten ist.

Dies ändert jedoch nichts daran, dass eine Haftungsinanspruchnahme des Bw für die gegenständlichen Abgaben, wie oben dargestellt wurde, nicht in Betracht kommt, sodass sich der Spruch dieses Haftungsbescheides als nicht richtig erweist. Da die steuerlichen Nachteile für den Bw nicht geringfügig sind, ist dem Begehr auf Bescheidaufhebung auch unter dem Blickwinkel des Ermessens zur Wahrung der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabenpflichtigen.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 10. Dezember 2009