



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., L., S. 17f, vertreten durch Achammer-Mennel-Welte-Achammer-Kaufmann Rechtsanwälte GmbH, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 24. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Dezember 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als der Haftungsbetrag von bisher 93.991,51 € auf 40.568,45 € eingeschränkt wird. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Dezember 2005 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 iVm § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. A.T. GmbH im Ausmaß von insgesamt 93.991,51 € in Anspruch genommen, wobei sich dieser Betrag folgendermaßen zusammensetzt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
2004	Umsatzsteuer	37.835,73 €
2004	Körperschaftsteuer	32.908,00 €
2004	Lohnsteuer	600,76 €
04-12/05	Körperschaftsteuer	19.563,00 €
01-02/05	Lohnsteuer	64,88 €

01-02/05	Dienstgeberbeitrag	17,54 €
01-02/05	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1,60 €
01-06/05	Umsatzsteuer	3.000,00 €
		93.991,51 €

Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bw. sei als Geschäftsführer der Fa. A.T. GmbH im Hinblick auf die Bestimmung des § 80 Abs. 1 BAO insbesondere verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben dieser Gesellschaft entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzlichen Verpflichtungen schulhaft verletzt habe (s.a. VwGH vom 6.7.1981, 705/80). Die Haftung sei auszusprechen gewesen, weil Einbringungsmaßnahmen gegen die Gesellschaft, auf welche Exekution geführt werden könnte, bisher erfolglos verlaufen seien.

Mit der dagegen eingebrachten Berufung vom 24. Jänner 2006 wurde der Haftungsbescheid seinem gesamten Umfang nach im Wesentlichen aus den folgenden Gründen angefochten:

- Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruchs

Die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten beständen schon gegenüber der Primärschuldnerin nicht zu Recht. So sei über das Vermögen der Fa. A.T. GmbH mit Wirkung vom 6. Juli 2005 zu XX Landesgericht F. der nach wie vor anhängige Konkurs eröffnet worden. Die Forderungsfeststellungen in diesem Konkursverfahren bzw. die Rückstandsausweise seien keine Entscheidungen, die eine Bindungswirkung gegenüber dem Bw. ausüben könnten. Vielmehr sei zunächst in einem Verfahren, in dem der Bw. ad personam das rechtliche Gehör in vollem Umfang zukomme, mit Bescheid über Grund und Höhe der Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin abzusprechen. Erst danach bestehe eine Grundlage, an einen allfälligen Haftungsbescheid zu denken.

- Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung

Aus der Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin allein ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung (vgl. z.B. VwGH 22.09.1999, 96/15/0049; VwGH 27.04.2000, 98/15/0129; VwGH 29.05.2001, 99/14/0277). Die Abgabenbehörde habe daher konkrete Feststellungen zu treffen, inwieweit eine Unbringlichkeit überhaupt bestehe, da nur in diesem Ausmaß eine Haftungsinanspruchnahme nach § 80 BAO möglich sei. Dies sei gegenständlich jedoch unterlassen worden.

Da selbst bei teilweiser Uneinbringlichkeit nur für den uneinbringlichen Teilbetrag eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen dürfe (VwGH 27.04.2000, 98/15/0129), sei eine

Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabenbetrag umfasse, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich sei, gesetzwidrig (vgl. z.B. VwGH 29.09.1999, 99/14/0117).

Das Konkursverfahren der Primärschuldnerin sei nach wie vor anhängig, ein Abschluss sei noch nicht in Sicht. Die Primärschuldnerin wäre daher berechtigt, einen Zwangsausgleichsvorschlag zu unterbreiten (§§ 140ff KO). Da die Mittel dafür auch von dritter Seite aufgebracht werden könnten, könne zum gegenwärtigen Zeitpunkt das Zustandekommen eines solchen Ausgleichs nicht ausgeschlossen werden. Der Zwangsausgleich entziehe aber einer Inanspruchnahme des Bw. von vornherein den Boden (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/13/0027).

- Pflichtverletzung des Vertreters

Die Uneinbringlichkeit müsse aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten resultieren (vgl. z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038). Dazu gehörten weder die Pflicht zur Stellung eines Konkureröffnungsantrages noch die Vermeidung der Entstehung von Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin beispielsweise durch Unternehmenseinstellung (vgl. VwGH 17.08.1998, 97/17/0096).

Zudem sei der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer zur Entrichtung der von der Primärschuldnerin geschuldeten Abgaben nur insoweit verpflichtet, als liquide Mittel vorhanden seien (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0610). Zum Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgaben seien jedoch keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden. Auch diesbezüglich habe die Abgabenbehörde keine Beweise aufgenommen und seien dem angefochtenen Bescheid keine Feststellungen zu entnehmen.

Des weiteren wären auch über die angebotenen Entlastungsbehauptungen konkrete Feststellungen zu treffen (z.B. VwGH 30.04.1998, 95/15/01; VwGH 20.04.1999, 94/14/0147). Aus den Abgabenakten ergäbe sich kein Anhaltspunkt, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgaben entsprechende Mittel zur Tilgung dieser Abgabenschuldigkeiten vorhanden gewesen wären. Auch insoweit sei die Abgabenbehörde daher nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (VwGH 28.05.1993, 93/17/0049). Die Behörde hätte bezogen auf jeden einzelnen Monat, konkret feststellen müssen, welche liquiden Mittel zur Entrichtung der allenfalls berechtigten Abgaben zur Verfügung gestanden, wie diese verwendet worden seien und weshalb sie nicht zur Bezahlung der in Haftung gezogenen Abgaben, sollte ihnen Berechtigung zukommen, herangezogen worden seien.

Da die Abgabenbehörde nicht besser als alle übrigen Gläubiger gestellt werden dürfe (z.B. VwGH 17.08.1998, 98/17/0038), hätte zudem – wiederum bezogen auf jeden einzelnen Monat beginnend mit Jänner 2004 - eruiert werden müssen, welche Mittel die Primärschuldnerin zur Erfüllung jeder einzelnen tatsächlichen Verbindlichkeit benötigt hätte und welche Zahlungen in

---

realiter in welchem Ausmaß geleistet worden seien. Denn selbst bei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes erstrecke sich die Geschäftsführerhaftung nur auf jenen Betrag, den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erhalten hätte, als sie infolge des angeblich pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0149).

### 1. Verschulden an der Pflichtverletzung

Da der Primärschuldnerin zu den Fälligkeitszeitpunkten für die Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten keine Mittel zur Verfügung gestanden hätten, sei dem Bw. kein Verschulden anzulasten. Dem Bw. obliege nicht der negative Beweis, sondern lediglich die konkrete (schlüssige) Darlegung der Gründe, die der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden seien (VwGH 04.04.1990, 89/13/0212).

### 2. Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit

Diese sei deshalb zu verneinen, weil die Abgabenbehörde 1. Instanz nach der Rechtslage berechtigt gewesen wäre, auf der Basis vollstreckbarer Rückstandsausweise rechtzeitig in das Vermögen der Primärschuldnerin Exekution zu führen. Wäre die Behörde so vorgegangen, bestünde, wenn überhaupt, ein wesentlich geringerer Abgabenausfall. Diese pflichtwidrigen Unterlassungen müsse sich die Abgabenbehörde anrechnen lassen.

Gesamthaft werde daher in Stattgebung der Berufung die gänzliche ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Mit dem an den Bw. gerichteten und dessen steuerlicher Vertretung übermittelten Schreiben vom 28. März 2006 nahm das Finanzamt Feldkirch zu den Ausführungen im Berufungsschriftsatz Stellung. Dem Bw. wurde jener Sachverhalt zur Kenntnis gebracht, der in den Finanzamtsakten festgehalten ist. Danach sei das Finanzamt von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse mit Mitteilung vom 23. Mai 2005 benachrichtigt worden, dass diese bezüglich der Fa. A.T. GmbH Reisebüro einen Konkursantrag gestellt habe. Bereits am 19. April 2005 habe der Bw. um Stundung des gesamten Abgabenrückstandes der Primärschuldnerin bis zum 15. Juni 2005 ersucht, mit der Begründung, die meisten Kunden würden im Juli in die Türkei fliegen und im Juni die Rechnungen im vorhinein bezahlen. Der Bw. habe die Steuererklärungen für 2004 bereits fertig und erwarte eine Gutschrift. Am 15. September 2005 habe der Bw. ein Ansuchen auf Ratenzahlung in Höhe von 200,00 € monatlich gestellt, mit der Begründung, er sei bei der Fa. B. nichtselbstständig mit einem Verdienst von ca. 1.400,00 € brutto beschäftigt und hätte Bankschulden im Ausmaß von 42.000,00 €. Außerdem werde er von seinen Eltern finanziell unterstützt. Die angebotenen Zahlungsmodalitäten seien vom Bw. jedoch nicht eingehalten worden.

Am 2. Februar 2005 habe das Finanzamt bei der Primärschuldnerin eine Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung durchgeführt und dabei festgestellt, dass die Erlöse 01-08/2004 1.549.081,23 € betragen hätten und für Zwecke der Körperschaftsteuervorauszahlung von einem Jahresgewinn von 80.000,00 € nach Berücksichtigung von Ausfällen wegen Veruntreuung in den Monaten September bis November ausgegangen werden könne. Dies bedeute, der Bw. habe bereits im Mai 2005 Kenntnis gehabt, dass es im Herbst 2004 zu Ausfällen wegen Veruntreuung gekommen sei und er habe (scheinbar) nicht vorgesorgt, um die fälligen Abgabenverbindlichkeiten abdecken zu können (der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung beziehe sich nämlich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig seien).

Mit Schreiben vom 5. September 2005 habe der Masseverwalter der Primärschuldnerin beim Finanzamt den Antrag gestellt, die Umsatz- und Körperschaftsteuer des Jahres 2004 möge von Amts wegen geschätzt werden, weil keine brauchbaren und nachvollziehbaren Unterlagen vorhanden seien. Mittels Bescheid vom 12. September 2005 habe das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 geschätzt.

Sowohl am 26. Juli 2005 als auch am 8. August 2005 und am 15. September 2005 hätten Außendienstbeamte erfolglos versucht, die ausständigen Abgaben einzutreiben. Sie hätten damals die Auskunft erhalten, das gegenständliche Reisebüro sei bereits seit Ende Mai geschlossen worden, der Bw. habe jedoch bereits wieder ein neues Reisebüro eröffnet und sei jetzt bei der Fa. B. beschäftigt. Eine Forderungspfändung beim Arbeitgeber sei leider erfolglos gewesen. Stattdessen sei mit Schreiben vom 29. November 2005 ein außergerichtlicher Vergleich angeboten worden, dem das Finanzamt jedoch auf Grund des steuerlichen Verhaltens des Geschäftsführers nicht zugestimmt habe.

Alle im Haftungsbescheid angeführten Abgaben seien rechtskräftig festgesetzt worden.

Bezüglich der im Berufungsschriftsatz vertretenen Rechtsstandpunkte führte das Finanzamt aus, die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung und setze die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Im gegenständlichen Fall sei die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgaben bei der Primärschuldnerin nach dem Berufungsvorbringen zweifelsfrei gegeben.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO sei eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters. Zu dessen Pflichten gehöre es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei 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 habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit gewesen sei. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel, weil nur er die entsprechenden Kenntnisse und Einblicke habe. Reichten die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so habe der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, andernfalls hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft zur Gänze. Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger stelle somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Abgabenverkürzung bewirkt habe. Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft sei für die abgabenrechtliche Haftung ebensowenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen zu stellen. Im Haftungsverfahren seien nämlich einzig und allein die rechtlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung zu prüfen, insbesondere, aus welchen Gründen der Bw. nicht für die rechtzeitige Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten seitens der von ihm im haftungsgegenständlichen Zeitraum vertretenen Gesellschaft Sorge tragen gekonnt habe. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe oder nicht, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben (im gegenständlichen Fall die Lohnsteuer, die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe und deren Zuschläge sowie die Umsatzsteuer) sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt worden seien.

Seitens des Bw. sei ein Schuldenregulierungsverfahren anhängig. Der Bw. gehe davon aus, dass ein Scheitern eines Zwangsausgleiches zum derzeitigen Zeitpunkt nicht vorausgesagt werden könne, da die Mittel auch von dritter Seite aufgebracht werden könnten. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides habe das Finanzamt lediglich Kenntnis vom Konkursverfahren gehabt (das Schuldenregulierungsverfahren sei erst am 18. Jänner 2006 eröffnet worden). Da der Bw. selbst vorgebracht habe, dass der Primärschuldnerin zum Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten keine Mittel zur

Entrichtung zur Verfügung gestanden seien, sei deren Uneinbringlichkeit erwiesen. Eine Uneinbringlichkeit sei nämlich auch vor vollständiger Abwicklung des Konkurses anzunehmen, wenn feststehe, dass die Abgabenforderungen nicht befriedigt werden könnten (siehe VwGH 27.04.2000, 98/15/0129).

In Entsprechung der dem Bw. dargelegten ihn als verantwortlichen Vertreter der Primärschuldnerin im Haftungsverfahren treffenden qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast werde dieser um ergänzende Stellungnahme einschließlich der Vorlage folgender Beweismittel bis zum 28. April 2006 ersucht:

- Beibringung einer Aufstellung, aus der hervorgehe, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin im jeweiligen Zeitpunkt der Fälligkeiten der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung gestanden hätten und wie diese berechnet worden seien. Sollten die finanziellen Mittel im Fälligkeitszeitpunkt nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausgereicht haben, die Erbringung eines Nachweises, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre.
- Die eidesstattliche Bekanntgabe über welches monatliche Einkommen der Bw. derzeit verfüge und welche Aufwendungen er damit zu bestreiten habe. Die Mitteilung, ob den Bw. Sorgepflichten träfen, und falls dies bejaht werde, für wen und in welcher Höhe. Die Angabe, welche Vermögenswerte der Bw. besitze (Haus, Grund, Eigentumswohnung, Auto, Wertpapiere aller Art sowohl im In- und Ausland). Bei Vorhandensein von Vermögenswerten, werde um Beibringung einer entsprechenden Aufstellung ersucht. Zudem werde um Bekanntgabe der Verbindlichkeiten des Bw., einer Aufstellung über deren Höhe, die Nennung der Gläubiger und den Betrag der monatlichen Rückzahlungen gebeten.

Der Bw. nahm die Gelegenheit zu einer ergänzenden Stellungnahme einschließlich der Vorlage zweckdienlicher Beweismittel nicht wahr. Daraufhin erließ die Abgabenbehörde erster Instanz am 17. Mai 2006 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die sinngemäß wie folgt begründet wurde:

Da der Bw. das Ergänzungersuchen des Finanzamtes nicht beantwortet habe, müsse dieses auf Grund der Aktenlage entscheiden und könnten etwaige Fehler der Sachverhaltsdarstellung diesem nicht angelastet werden.

Nach dem Berufungsvorbringen sei beim Bezirksgericht D. ein Konkurs-/Schuldenregulierungsverfahren anhängig. Die Beendigung des Konkursverfahrens müsse jedoch nicht abgewartet werden, da der Bw. in der Berufungsschrift selbst davon ausgehe,

---

ihm seien als Geschäftsführer keine finanziellen Mittel zur fristgerechten Entrichtung der fälligen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung gestanden. Im gegenständlichen Haftungsverfahren seien nämlich einzig und allein die rechtlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung zu prüfen, insbesondere aus welchen Gründen der Bw. als Geschäftsführer nicht für die rechtzeitige Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten seitens der vom ihm im haftungsgegenständlichen Zeitraum vertretenen Gesellschaft Sorge tragen gekonnt habe.

Sollte sich im Zuge des anhängigen Konkurs-/Schuldenregulierungsverfahrens hinsichtlich der Höhe der in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten der Fa. A.T. GmbH Änderungen ergeben, so werde das Finanzamt diesen Umstand nach Kenntnisnahme von Amts wegen berücksichtigen und die Summe der in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten neu berechnen.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. als Geschäftsführer beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststehe und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden sei. Unter dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ sei das öffentliche Interesse an der Erhebung der Abgaben zu verstehen.

Gegenständlich sei der Bw. dem Ersuchen des Finanzamtes um genaue Darlegung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse, um Auskunft über die Neueröffnung eines weiteren Reisebüros sowie um Angaben zur Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht nachgekommen. Der Bw. werde nach eigenen Angaben von seinen Eltern unterstützt bzw. könnte unterstützt werden. Er vertrete auch die Rechtsmeinung, alle Gläubiger müssten gleich behandelt werden, wobei dieser Grundsatz auch für Kosten des laufenden Geschäftsbetriebes im haftungsgegenständlichen Zeitraum gelte. Er habe zudem in der Vergangenheit die dem Finanzamt gegenüber versprochenen Zahlungsmodalitäten nicht eingehalten. Das Finanzamt vertrete daher auf Grund des Alters des Bw. und seiner nichtselbständigen Einkünfte (nebenbei auch ein Reisebüro?) die Ansicht, dass der berufungsgegenständliche Abgabenausfall auch wegen des bisherigen steuerlichen Verhaltens des Bw. auf dessen Verschulden gründe, weshalb dem Zweckmäßigkeitsgrund Vorrang vor den Interessen des Bw. zu geben sei.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8. Juni 2006 wurde in Ergänzung zum

Berufungsvorbringen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vorläufig das Folgende entgegengehalten:

Die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben der genannten GmbH seien – entgegen der Darstellung des Finanzamtes Feldkirch – keinesfalls rechtskräftig festgesetzt worden.

Rückstandsausweise seien nicht der Rechtskraft fähig. Bescheide seien bisher nicht erlassen worden.

Zudem sei das Finanzamt Feldkirch nicht berechtigt, bei den konkreten Gegebenheiten rein nach der Aktenlage zu entscheiden. Vielmehr habe es, wie in der Mitteilung des Bw. vom 3. Mai 2006 ausgeführt werde, die Insolvenzakten XX Landesgericht F. und YY Bezirksgericht D. sowie die ca. 20 Ordner umfassenden Unterlagen, die sich beim Masseverwalter Rechtsanwalt Dr. R.V. befänden, von Amts wegen beizuschaffen. Erst nach Auswertung dieser Unterlagen lasse sich eine objektive Sachverhaltsgrundlage treffen.

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

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 eingebracht werden können.*

*Gemäß § 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.*

*Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.*

*Gemäß § 248 erster Satz BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224, Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.*

Voraussetzung für eine Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Seitens des Bw. wird sowohl das Bestehen der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten gegenüber der Primärschuldnerin in Streit gestellt, als auch deren rechtskräftige Festsetzung im Bezug auf den Bw., die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderungen, eine

---

abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Bw. bzw. ein allfälliges Verschulden an dieser Pflichtverletzung sowie deren Ursächlichkeit für die Uneinbringlichkeit.

- Rechtmäßigkeit des Abgabenanspruchs

In der Berufung bzw. im Vorlageantrag wurde seitens der rechtlichen Vertretung des Bw. dazu vorgebracht, die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten bestünden schon gegenüber der Primärschuldnerin nicht zu Recht. So sei über das Vermögen der Fa. A.T. GmbH mit Wirkung vom 6. Juli 2005 zu XX Landesgericht F. der nach wie vor anhängige Konkurs eröffnet worden. Die Forderungsfeststellungen in diesem Konkursverfahren bzw. die Rückstandsausweise seien keine Entscheidungen, die eine Bindungswirkung gegenüber dem Bw. ausüben könnten. Rückstandsausweise seien nicht der Rechtskraft fähig. Bescheide seien bisher nicht erlassen worden. Es sei daher zunächst in einem Verfahren, in dem der Bw. ad personam das rechtliche Gehör in vollem Umfang zukomme, mit Bescheid über Grund und Höhe der Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin abzusprechen. Erst danach bestehe eine Grundlage, an einen allfälligen Haftungsbescheid zu denken.

Diesen Einwendungen ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die in § 9 iVm § 80 BAO normierte persönliche Haftung des Geschäftsführers einer GmbH wird - als Maßnahme der Abgabeneinhebung - durch Haftungsbescheid (§ 224 BAO) geltend gemacht. Eine solche Haftungsinanspruchnahme setzt lediglich den Bestand von Abgabenschuldigkeiten voraus, nicht jedoch, dass diese Abgaben dem Erstschuldner gegenüber bereits geltend gemacht bzw. dass gegenüber dem Primärschuldner rechtsrichtige oder formell rechtskräftige Bescheide erlassen wurden. Sofern über jene Abgabenschulden, für die der Haftungspflichtige in Anspruch genommen wurde, noch nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde, ist nicht in einem dem Haftungsverfahren vorangestellten Verfahren, sondern im Haftungsverfahren selbst über die Richtigkeit der Abgaben zu entscheiden. Sind gegenüber dem Primärschuldner entsprechende Abgaben- oder Haftungsbescheide ergangen, kann der Haftungspflichtige im Haftungsverfahren zwar nicht mit Erfolg Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben erheben. Sein Rechtsschutzinteresse ist aber deshalb gewahrt, weil ihm § 248 BAO das Recht einräumt, auch gegen die Abgabenanspruchsbescheide Berufung einzulegen. Da dieses Berufungsrecht die Kenntnis der zur Festsetzung der Abgabenansprüche führenden Grundlagen voraussetzt, hat die Behörde dem Haftungspflichtigen auf Antrag Grund und Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bekannt zu geben. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung bzw. Ablichtung der maßgeblichen Bescheide über die Abgabenansprüche, allenfalls durch Mitteilung der Bescheidinhalte zu erfolgen. Ein solcher Antrag wurde seitens des Bw. nicht gestellt.

Gegenständlich wurden alle in Haftung gezogenen Abgaben der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschrieben (die Umsatzsteuer 2004 mit Bescheid vom 12. September 2005, die Körperschaftsteuer 2004 mit Bescheid vom 12. September 2005, die Lohnsteuer 2004 mit Haftungsbescheid (§ 202 BAO iVm § 82 EStG 1988) vom 14. November 2005, die Körperschaftsteuer 04-12/2005 mit den Vorauszahlungsbescheiden vom 31. August 2004 bzw. vom 4. Mai 2005, die Lohnsteuer 01-02/2005 mit Haftungsbescheid vom 14. November 2005, der Dienstgeberbeitrag 01-02/2005 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-02/2005 jeweils mit Bescheiden vom 14. November 2005 und die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-06/2005 mit Bescheid vom 28. Juli 2005). Über die Rechtmäßigkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten ist daher, wie obig ausgeführt wurde, nicht im Haftungsverfahren abzusprechen.

Zu beachten ist allerdings, dass seit Erlassung des angefochtenen Bescheides erfolgte Abgabenfestsetzungen auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin zu Gutschriften geführt haben, die gemäß § 214 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen waren. Dadurch hat sich die gegenständliche Sachlage insofern verändert, als die Körperschaftsteuervorauszahlungen 04-12/2005 nicht mehr mit einem Betrag in Höhe von 19.563,00 €, sondern lediglich mit einem Betrag in Höhe von 923,94 € auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaften. Dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend verringert sich somit die Haftungsschuld von 93.991,51 € auf 75.352,45 €.

- Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung

Diesbezüglich wurde seitens der rechtlichen Vertretung des Bw. vorgebracht, dass sich aus der Konkursöffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin allein noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung ergebe (vgl. z.B. VwGH 22.09.1999, 96/15/0049; VwGH 27.04.2000, 98/15/0129; VwGH 29.05.2001, 99/14/0277). Die Abgabenbehörde habe daher konkrete Feststellungen zu treffen, inwieweit eine Unbringlichkeit überhaupt bestehet, da nur in diesem Ausmaß eine Haftungsinanspruchnahme nach § 80 BAO möglich sei. Dies sei gegenständlich jedoch unterlassen worden. Zudem dürfe selbst bei teilweiser Uneinbringlichkeit nur für den uneinbringlichen Teilbetrag eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen (VwGH 27.04.2000, 98/15/0129). Daher sei eine Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabenbetrag umfasse, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich sei, gesetzwidrig (vgl. z.B. VwGH 29.09.1999, 99/14/0117).

Das Konkursverfahren der Primärschuldnerin sei nach wie vor anhängig, ein Abschluss sei noch nicht in Sicht. Die Primärschuldnerin wäre daher berechtigt, einen Zwangsausgleichsvorschlag zu unterbreiten (§§ 140ff KO). Da die Mittel dafür auch von dritter

---

Seite aufgebracht werden könnten, könne zum gegenwärtigen Zeitpunkt das Zustandekommen eines solchen Ausgleichs nicht ausgeschlossen werden. Der Zwangsausgleich entziehe aber einer Inanspruchnahme des Bw. von vornherein den Boden (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/13/0027).

Zutreffend ist, dass die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Primärschuldnerin allein noch nicht den zwingenden Schluss auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung gestattet hätte. In Kenntnis dieses Umstandes hat daher das Finanzamt sowohl am 26. Juli 2005 als auch am 8. August 2005 und am 15. September 2005 erfolglos versucht, Vollstreckungsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin durchzuführen. Seitens des Finanzamtes wurden dem Bw. diese aus dem Einbringungsakt ersichtlichen Feststellungen über die mangelnden Befriedigungsaussichten bei der insolventen Primärschuldnerin mit Schreiben vom 28. März 2006 in Erinnerung gebracht.

Zwischenzeitlich wurde mit Beschluss des Landesgerichtes F. , Aktenzeichen 13 S 43/05 m, vom 28. Juni 2006, der Konkurs der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung aufgehoben. Der unabhängige Finanzsenat sieht daher die insbesondere aus den erfolglosen Vollstreckungsversuchen gezogene Schlussfolgerung des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides, die in Haftung gezogenen Abgaben seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, als bestätigt und zutreffend an.

- Pflichtverletzung des Vertreters, Verschulden an der Pflichtverletzung sowie Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit

In der Berufung sowie im Vorlageantrag wurde diesbezüglich vorgebracht, die Uneinbringlichkeit müsse aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten resultieren (vgl. z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038). Dazu gehörten weder die Pflicht zur Stellung eines Konkureröffnungsantrages noch die Vermeidung der Entstehung von Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin beispielsweise durch Unternehmenseinstellung (vgl. VwGH 17.08.1998, 97/17/0096). Zudem sei der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer zur Errichtung der von der Primärschuldnerin geschuldeten Abgaben nur insoweit verpflichtet, als liquide Mittel vorhanden seien (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0610). Zum Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgaben seien jedoch keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden. Die Abgabenbehörde habe diesbezüglich keine Beweise aufgenommen und auch dem angefochtenen Bescheid seien keine Feststellungen zu entnehmen. Des weiteren wären über die angebotenen Entlastungsbehauptungen konkrete Feststellungen zu treffen (z.B. VwGH 30.04.1998, 95/15/01; VwGH 20.04.1999, 94/14/0147). Im Übrigen ergäbe sich aus den Abgabenakten auch kein Anhaltspunkt, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgaben entsprechende Mittel zur Tilgung

dieser Abgabenschuldigkeiten vorhanden gewesen wären. Auch insoweit sei die Abgabenbehörde daher nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (VwGH 28.05.1993, 93/17/0049), da nicht der Bw. einen negativen Beweis über das Fehlen der Mittel zu erbringen habe, sondern lediglich die konkrete (schlüssige) Darlegung der Gründe, die der rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegengestanden seien (VwGH 04.04.1990, 89/13/0212). Die Behörde hätte bezogen auf jeden einzelnen Monat, zu erheben gehabt, welche liquiden Mittel zur Entrichtung der allenfalls berechtigten Abgaben zur Verfügung gestanden, wie diese verwendet worden seien und weshalb sie nicht zur Bezahlung der in Haftung gezogenen Abgaben, sollte ihnen Berechtigung zukommen, herangezogen worden seien. Da die Abgabenbehörde nicht besser als alle übrigen Gläubiger gestellt werden dürfe (z.B. VwGH 17.08.1998, 98/17/0038), hätte zudem – wiederum bezogen auf jeden einzelnen Monat beginnend mit Jänner 2004 - eruiert werden müssen, welche Mittel die Primärschuldnerin zur Erfüllung jeder einzelnen tatsächlichen Verbindlichkeit benötigt hätte und welche Zahlungen in realiter in welchem Ausmaß geleistet worden seien. Denn selbst bei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes erstrecke sich die Geschäftsführerhaftung nur auf jenen Betrag, den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erhalten hätte, als sie infolge des angeblich pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0149). Zudem sei das Finanzamt Feldkirch nicht berechtigt, bei den konkreten Gegebenheiten rein nach der Aktenlage zu entscheiden. Vielmehr habe es, wie in der Mitteilung des Bw. vom 3. Mai 2006 ausgeführt werde, die Insolvenzakten XX Landesgericht F. und YY Bezirksgericht D. sowie die ca. 20 Ordner umfassenden Unterlagen, die sich beim Masseverwalter Rechtsanwalt Dr. R.V. befänden, von Amts wegen beizuschaffen. Erst nach Auswertung dieser Unterlagen lasse sich eine objektive Sachverhaltsgrundlage treffen. Die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit sei deshalb zu verneinen, weil die Abgabenbehörde 1. Instanz nach der Rechtslage berechtigt gewesen wäre, auf der Basis vollstreckbarer Rückstandsausweise rechtzeitig in das Vermögen der Primärschuldnerin Exekution zu führen. Wäre die Behörde so vorgegangen, bestünde, wenn überhaupt, ein wesentlich geringerer Abgabenausfall. Diese pflichtwidrigen Unterlassungen müsse sich die Abgabenbehörde anrechnen lassen.

Zutreffend ist, dass für die Haftung nach § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört neben der Aufgabe der Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, vor allem die Verpflichtung zur Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Wie aus den Akten zu ersehen ist, wurden nicht nur die in Haftung gezogenen Abgaben nicht entrichtet, ab dem Zeitraum 09/2004 wurden auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr

eingereicht. Bezuglich der Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 sowie der Körperschaftsteuererklärung 2004 musste seitens des Masseverwalters der Primärschuldnerin sogar mit Schreiben vom 5. September 2005 ein Antrag auf amtswegige Schätzung dieser Steuern gestellt werden, weil – wie seitens des Masseverwalters vorgebracht wurde - mangels vorliegender bzw. nachvollziehbarer Unterlagen keine diesbezüglichen Erklärungen erstellt werden konnten. Für den unabhängigen Finanzsenat steht somit fest, dass auf Grund der massiven Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (§ 124 BAO iVm § 189 Abs. 1 HGB) und gegen die Pflicht der rechtzeitigen und richtigen Einreichung der Abgabenerklärungen (§§ 133 und 134 BAO iVm § 21 Abs. 1 und Abs. 4 UStG 1994) dem Bw. zumindest die fahrlässige Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten vorzuwerfen ist.

Zu prüfen ist jedoch, ob die obig angeführten, dem Bw. subjektiv vorwerfbaren abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen ursächlich für die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten waren.

Wie sowohl seitens des Bw. als auch der Abgabenbehörde 1. Instanz zutreffend ausgeführt wurde, bestimmt sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wie der Umsatzsteuer, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde oder zu welchem Zeitpunkt der Abgabepflichtige die Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Abgabe erkannt hat. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie der Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (siehe dazu z.B. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 9 Tz 10 sowie die dort angeführte Judikatur).

Die in Haftung gezogenen Abgaben hatten die folgenden Fälligkeitstage:

Die Lohnsteuer 2004 sowie die Lohnsteuern 01-02/2005 gemäß §§ 210 Abs. 1 und § 214 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 79 EStG 1988 den 17. Jänner 2005 bzw. den 15. März 2005, die Umsatzsteuer 2004 sowie die Umsatzsteuern für den Zeitraum 01-06/2005 gemäß §§ 210 Abs. 1 und § 214 Abs. 2 BAO in Verbindung mit §§ 21 Abs. 1 und Abs. 5 UStG 1994 den 15. Februar 2005 bzw. den 16. August 2005, die Dienstgeberbeiträge 01-02/2005 sowie die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 01-02/2005 gemäß §§ 210 Abs. 1 und § 214 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 43 Abs. 1 FLAG den 15. März 2005, die Körperschaftsteuervorauszahlungen 04-06/2005, 07-09/2005 und 09-12/2005 gemäß § 24 KStG 1988 in Verbindung mit § 45 Abs. 3 EStG 1988 den 17. Mai 2005, den

16. August 2005 sowie den 15. November 2005 und die Körperschaftsteuerabschlusszahlung für 2004 gemäß § 210 Abs. 1 BAO den 19. Oktober 2005.

Der Bw. war als Geschäftsführer der Primärschuldnerin für die Wahrnehmung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten lediglich bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes F. vom 6. Juli 2005, Aktenzeichen XX, verantwortlich. Soweit daher Abgaben erst nach dem 6. Juli 2005 fällig waren, kann deren Nichtentrichtung nicht als Pflichtverletzung des Bw. angesehen werden, da die Entscheidungsbefugnis über eventuell vorhandene Geldmittel der Primärschuldnerin zu diesen Zeitpunkten der Masseverwalter innehatte. Dieser Umstand führt jedoch gegenständlich nicht zu einer Einschränkung der Haftung bezüglich jener Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt nach Konkurseröffnung liegt, weil der Bw. – wie obig ausgeführt wurde – nicht nur die Nichtentrichtung von Abgaben, sondern auch Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (§ 124 BAO iVm § 189 Abs. 1 HGB) und gegen die Pflicht der rechtzeitigen und richtigen Einreichung der Abgabenerklärungen (§§ 133 und 134 BAO iVm § 21 Abs. 1 und Abs. 4 UStG 1994) zu verantworten hat.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates lässt allerdings die Aufhebung des Konkurses der Primärschuldnerin mangels Kostendeckung nur den Schluss zu, dass die Primärschuldnerin bereits zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung gänzlich illiquid war. Mangels Kausalität der dem Bw. vorwerfbaren abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen und dem Ausfall jener in Haftung gezogenen Abgaben, deren Fälligkeit nach Konkurseröffnung liegt (dabei handelt es sich um die Körperschaftsteuervorauszahlungen 07-09/2005 und 09-12/2005, die Körperschaftsteuerabschlusszahlung für 2004 sowie die Umsatzsteuern für den Zeitraum 05-06/2005) kommt somit eine Haftungsanspruchnahme nicht in Betracht.

Der Bw. hat jedoch in seiner Berufung das gänzliche Fehlen von Mitteln zur Abgabenentrichtung auch für jene in Haftung gezogenen Abgaben behauptet, deren Fälligkeitszeitpunkt vor Konkurseröffnung liegt. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daraufhin dem Bw. mit Schreiben vom 28. März 2006 unter anderem zur Kenntnis gebracht, dass im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung (geprüft wurde der Zeitraum 02-12/2004), deren Durchführung seitens des für die Veranlagung der Primärschuldnerin zuständigen Sachbearbeiters des Finanzamtes deshalb angeregt wurde, weil ab dem Zeitraum 09/2004 keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr eingereicht wurden, mit Niederschrift vom 2. Mai 2005 festgestellt wurde, dass die Primärschuldnerin im Zeitraum 01-08/2004 Erlöse in Höhe von 1.549.081,23 € erzielt hat. Zudem wurde der Bw. über die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters informiert. Danach hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel, weil nur er über die

---

entsprechenden Kenntnisse und Einblicke verfügt. 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 haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft zur Gänze. In Entsprechung der Beweislast des Vertreters wurde der Bw. aufgefordert, eine Aufstellung beizubringen, aus der hervorgeht, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin im jeweiligen Zeitpunkt der Fälligkeiten der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung standen und wie diese berechnet wurden. Zudem wurde der Bw. für den Fall, dass zwar zu den Fälligkeitszeitpunkten Mittel vorhanden waren, diese zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft aber nicht ausgereicht haben, zur Erbringung des Nachweises ersucht, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre.

Der Bw. hat jedoch die Gelegenheit zu einer ergänzenden Stellungnahme einschließlich der Vorlage zweckdienlicher Beweismittel nicht wahrgenommen, woraufhin die Abgabenbehörde erster Instanz am 17. Mai 2006 eine abweisende Berufungsentscheidung erließ.

Nach Rechtsmeinung des unabhängigen Finanzsenates ist das Finanzamt damit seiner Obliegenheit, das Nötige an Präzisierungen und Beweisen vom Bw. abzufordern, sofern sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen von Mitteln zur Abgabentrichtung ergeben, nachgekommen. Eine darüber hinausgehende Verpflichtung des Finanzamtes, etwa zur amtsweigigen Beibringung des Insolvenzaktes der Primärschuldnerin, besteht nicht. Da – wie obig ausgeführt wurde – es Sache des Vertreters ist, nachzuweisen, ob eine Befriedigung des Abgabengläubigers bezüglich der in Haftung gezogenen Abgaben möglich gewesen wäre, würde eine solche Obliegenheit des Finanzamtes zu einer unzulässigen Umkehr der Beweislast führen. Abgesehen davon, bringt der Bw. keine Gründe vor, weshalb ihm nicht möglich gewesen wäre, selbst Einsicht in die Insolvenzakten zu nehmen, sodass dieser Einwand schon deshalb ins Leere geht.

Die Primärschuldnerin hat im Jahr 2004 Erlöse in Höhe von 1.549.081,23 € erzielt (siehe dazu die obigen Ausführungen) und ihr Gewerbe (Reisebüro) zumindest bis zum Mai 2005 ausgeübt (siehe dazu das in den Entscheidungsgründen wiedergegebene Schreiben des Finanzamtes vom 28. März 2006). Dieser Sachverhalt lässt keinen eindeutigen Rückschluss auf die Vermögenslage der Gesellschaft für die Zeit vor der Konkursöffnung zu. Da sich der Bw. mit der allgemeinen Behauptung, der Primärschuldnerin seien zu den Fälligkeitszeitpunkten der in Haftung gezogenen Abgaben keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden, begnügt hat und trotz Aufforderung des Finanzamtes diese Behauptung nicht näher konkretisiert hat, kommt

eine gänzliche oder teilweise Abstandnahme von der Haftung für jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt vor Konkurseröffnung liegt, nicht in Betracht.

Angemerkt wird zudem, dass betreffend der in Haftung gezogenen Lohnsteuern (Lohnsteuer 2004 sowie die Lohnsteuern 01-02/2005) eine Haftung schon deshalb zu bejahen ist, weil nach einhelliger Judikatur und Lehre (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Tz 11 zu § 9 sowie die dort angeführte Judikatur) der Gleichbehandlungsgrundsatz diesbezüglich nicht zur Anwendung kommt. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Bezüglich des seitens des Bw. erhobenen Vorwurfs der Säumigkeit der Abgabenbehörde beim Ergreifen von Einbringungsnahmen gegen den Vertretenen ist auszuführen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 30.3.1987, 86/15/0080) dem Abgabengläubiger freisteht, wie und zu welchen Zeiten er Abgabenforderungen eintreibt. Abgesehen davon hat der Bw. mit Schreiben vom 19. April 2005, also lediglich rund zweieinhalb Monate vor Konkurseröffnung, noch um Stundung des gesamten Abgabenrückstandes der Primärschuldnerin bis zum 15. Juni 2005 ersucht, sodass eine allfällige Säumigkeit des Finanzamtes auf das Verhalten des Bw. zurückzuführen ist. Zudem steht der Einwand, eine rechtzeitige Exekutionsführung der Finanzbehörde in das Vermögen der Primärschuldnerin hätte zu einem wesentlich geringeren Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin geführt, im Widerspruch zum Vorbringen des Bw., der Primärschuldnerin seien zu den Fälligkeitszeitpunkten der in Haftung gezogenen Abgaben keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden 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. Unter dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass mit Beschluss des Bezirksgerichtes D. vom 18. Jänner 2006, Aktenzeichen YY, ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde. Dieses wurde mit Beschluss vom 9. August 2006 nach rechtskräftiger Einleitung des Abschöpfungsverfahrens aufgehoben. Darüber hinaus ist dem unabhängigen Finanzsenat nur

---

bekannt, dass der Bw. bei der Fa. J.B. GmbH als Arbeiter beschäftigt ist. Weitere Anhaltspunkte über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. liegen dem unabhängigen Finanzsenat nicht vor, da der Bw. den diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes vom 28. März 2006 unbeantwortet lies.

Gegen die Unbilligkeit einer Haftungsanspruchnahme spricht, dass deren zulässiger Umfang grundsätzlich nicht mit der Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt ist (vgl. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128 mit Hinweis auf VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067) und der am xx.xx.xx geborene Bw. noch Jahrzehnte erwerbsfähig ist. Zudem gründet sich der berufungsgegenständliche Abgabenausfall auf einem Verschulden des Bw. Zu beachten ist jedoch, dass zukünftige Verdienstmöglichkeiten des Bw. dann nicht bei der Prüfung der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen zu berücksichtigen sind, wenn es sich bei diesen Haftungsschulden um Konkursforderungen im Schuldenregulierungsverfahren des Bw. handelt. Von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit jener Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin, für die eine Haftung auszusprechen ist, beim Bw. kann aber deshalb nicht von vornherein gesprochen werden, weil auch Konkursforderungen zumindest quotenmäßig zu befriedigen waren.

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine (zumindest teilweise) Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Der unabhängige Finanzsenat räumt daher insbesondere auf Grund des Umstandes, dass der berufungsgegenständliche Abgabenausfall auf einem Verschulden des Bw gründet, dem erwähnten Zweckmäßigkeitsgrund Vorrang vor dem berechtigten Parteiinteresse ein.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid war daher aus den dargelegten Entscheidungsgründen dem Grunde nach nicht Folge zu geben. Eine teilweise Stattgabe hatte jedoch deshalb zu erfolgen, weil die nach Konkursöffnung fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten (dabei handelt es sich um die Körperschaftsteuervorauszahlungen 07-09/2005 und 09-12/2005, die Körperschaftsteuerabschlusszahlung für 2004 sowie die Umsatzsteuern für den Zeitraum 05-06/2005) aus der Haftung auszunehmen waren. Zudem haften die Körperschaftsteuervorauszahlungen 04-06/2005 infolge von zwischenzeitlich erfolgten Gutschriften auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin nicht mehr mit einem Betrag in Höhe von 437,00 €, sondern lediglich mit einem Betrag in Höhe von 47,94 € aus, was wiederum zu einer Verringerung der Haftungsschuld führte. Es verbleibt somit ein Haftungsbetrag in Höhe von 40.568,45 €, der sich folgendermaßen zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Körperschaftsteuervorauszahlungen	04-06/2005	17.05.2005	47,94 €
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	37.835,73 €
Umsatzsteuer	01-04/2005	15.06.2005	2.000,00 €
Lohnsteuer	2004	17.01.2005	600,76 €
Lohnsteuer	01-02/2005	15.03.2005	64,88 €
Dienstgeberbeitrag	01-02/2005	15.03.2005	17,54 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-02/2005	15.03.2005	1,60 €
			40.568,45 €

Feldkirch, am 6. September 2006