



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 11. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk Wien vom 1. März 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 280.180,11 (statt bisher € 323.035,54) eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. März 2002 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. I-GmbH in einer Gesamthöhe von € 323.035,54 herangezogen, wobei die vom Haftungsausspruch umfassten Abgabenarten und Zeiträume aus einer dem Bescheid beigelegten Rückstandsaufgliederung vom 28. Februar 2002 ersichtlich sind.

Zur Begründung wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, dass sich aus der Zitierung der Gesetzesbestimmungen der §§ 9, 80 BAO ergeben würde, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristische Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Der Bw. sei seit 22. Februar 1993 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. I-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbH Gesetz zu deren

Vertretung berufen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 11. April 2002, mit welcher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides begeht wird.

Zur Begründung wird dazu seitens des Bw. ausgeführt, dass es sich laut beiliegendem Rückstandsausweis in Form einer Rückstandsaufgliederung vom 28. Februar 2002 um Umsatzsteuerbeträge, Säumniszuschläge, Körperschaftsteuervorauszahlungen, Stundungszinsen, Lohnsteuerbeträge, Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschläge sowie Umsatzsteuervorauszahlungen handle.

Es werde ausdrücklich festgehalten und darauf hingewiesen, dass keine schuldhafte Verletzung der auferlegten Pflichten durch den Geschäftsführer vorliege. Der Abgabepflichtige habe im Bereich der ihm vorliegenden Mittel immer quotenmäßig eine gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger herbeigeführt. Im Zuge dessen habe er unter anderem quotenmäßig auch die Abgabenbehörde befriedigt. Dies sei daraus ersichtlich, dass regelmäßige Pauschalzahlungen auf das Abgabenkonto der Abgabepflichtigen durchgeführt worden seien.

Des Weiteren werde festgehalten, dass ein Ratenzahlungsansuchen eingebracht worden sei, welches zwar formell abgewiesen, im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des Vertreters bei der Abgabenbehörde jedoch genehmigt worden wäre, und zwar dergestalt, dass Eintreibungsmaßnahmen solange nicht durchgeführt werden sollten, als stillschweigend vereinbarte monatliche Ratenbeträge einzuzahlt würden. Diese habe der Bw. auch eingehalten. Dies sei deshalb gemacht worden, um eine Verzinsung des Abgabentrückstandes zu vermeiden. Es werde daher beantragt, Herrn Amtsgericht M. zu diesem Beweisthema einzuvernehmen. Somit sei die Zustimmung der Abgabenbehörde zu einer ratenmäßigen Abstattung gegeben gewesen.

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung und setze die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Die Uneinbringlichkeit liege dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Aus der Konkurseröffnung alleine ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese sei erst dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststehe, dass die Abgabenforderungen im Konkurs mangels ausreichendem Vermögen nicht befriedigt werden könnten; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern. Somit sei festzuhalten, dass nicht von einer zwingenden Uneinbringlichkeit auszugehen sei.

Der Abgabepflichtige habe sämtliche Gläubiger gleich behandelt und somit quotenmäßig befriedigt. Hierbei sei auch die Abgabenbehörde quotenmäßig befriedigt worden.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstöße ein Geschäftsführer dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stünden, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten ausreichten, er aber die Abgabenschuld im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandle und in diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfülle. Insoweit sei auch das Ausmaß der Haftung diesbezüglich bestimmt. Hierzu sei festzuhalten, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu bezahlender Abgabenschulden zur Verfügung stehenden Anteils liquider Mittel beizubringen habe. Dazu werde ausdrücklich mitgeteilt, dass diese Grundlagen in Form der monatlichen laufenden Buchhaltung derzeit beim Masseverwalter aufliegen würden und dort jederzeit eingesehen werden könnten.

Somit werde der ausdrückliche Antrag gestellt, in die Buchhaltung der Abgabepflichtigen Einsicht zu nehmen, die bis zum 28. Februar 2002 geführt worden sei und aus der ersichtlich wäre, dass eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger aus den liquiden Mitteln erfolgt sei. Diese Buchhaltung werde als Beweismittel angeführt und befindet sich beim angeführten Masseverwalter. Diesbezüglich werde insbesonders auf das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0087, hingewiesen.

Die Abgabenbehörde werde daher ersucht, die gegenständlichen Buchhaltungsunterlagen beim Masseverwalter anzufordern und dort Einsicht zu nehmen.

Ergänzend werde festgehalten, dass der Abgabepflichtige durch die Vollzahlung der Lohnabgaben, sowie durch die Abgabenquote eine Gläubigerbegünstigung seitens der Abgabenbehörde herbeigeführt habe, da er quotenmäßig einen größeren Betrag an den Gesamtverbindlichkeiten der Abgabenbehörde zukommen habe lassen.

Mit Zessionsvertrag vom 16. Mai 1994 sei eine Mantelzession sämtlicher Forderungen gegenüber der Raiffeisenlandesbank X. durchgeführt worden. Diese Rahmenzession stamme bereits aus dem Gründungszeitpunkt des Unternehmens. Somit sei festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der Zessionseingehung keinerlei Abgabenverpflichtungen bestanden hätten und diesbezüglich daher zu diesem Zeitpunkt keine Benachteiligung der Abgabenbehörde und des Bundes herbeigeführt habe werden können.

Diese Zessionsvereinbarung werde als Fotokopie vorgelegt. Es werde weiters festgehalten, dass durch die Mantelzessionsvereinbarung die Bank als andrängender Gläubiger nicht begünstigt worden sei, da die Bank laufend diese Mittel wiederum zur Verfügung gestellt habe. Durch die Zurverfügungstellung dieser Mittel seien wiederum Zahlungen an sämtliche

Gläubiger quotenmäßig durchgeführt worden. Dies lege der Geschäftsführer ausdrücklich dar, somit ergebe sich daraus, dass keine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung vorliege. Es liege keine Benachteiligung des Abgabengläubigers vor. Dies insofern, als zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zessionsvereinbarung nicht damit gerechnet habe werden müssen, dass der Gesellschaft durch die Zession die Mittel zur Berichtigung anderer Schuldigkeiten als der Bankschuldigkeiten entzogen würden. Diese sei unter Bedachtnahme der Möglichkeit der Errichtung von Abgabeverpflichtungen abgeschlossen worden und somit liege keine schuldhafte Pflichtverletzung vor. Der Bw. sei als Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt gegenüber den anderen andrängenden Gläubigern. Dies insbesonders auch deshalb, als der angestrebte Zwangsausgleich aus dem Eingang der Kundenforderungen bezahlt werden würde, da der Haftungspflichtige aus seinem Privatvermögen eine persönliche Bürgschaft gegenüber der Abgabenbehörde einlösen müsse. Der Bw. habe entsprechende Sorgfalt walten lassen, die sich auch daraus ergebe, dass er dafür gesorgt habe, dass laufend Mittel seitens der Bank zur Verfügung gestellt worden seien, die zur quotenmäßigen Befriedigung der andrängenden Gläubiger Verwendung gefunden hätten. Eine Vorsorge für künftige Abgabenerrichtung sei auch dadurch gegeben, dass der Warenbestand aufgrund einer Exekution verändert gewesen und damit eine entsprechende quotenmäßige Befriedigung möglich gewesen sei. Es werde weiters ausdrücklich festgehalten, dass der Bw. die Abgabenbehörde vom Fälligkeitstag der jeweiligen Abgabe weg nicht schlechter behandelt habe als andere Gläubiger.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass der Haftungspflichtige keine schuldhafte Verletzung der den Vertreter auferlegten Pflichten durchgeführt habe und aus diesen Gründen der gegenständliche Haftungsbescheid vollinhaltlich aufzuheben sei, insbesonders auch deshalb, als anteilig quotenmäßig die Abgabenverbindlichkeiten gleich befriedigt worden seien, wie die der anderen andrängenden Gläubiger.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2005 wurde die Berufung des Bw. seitens der Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass zwar richtig sei, dass zur Haftungsinanspruchnahme die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner feststehen müsse. Der Abschluss des Konkurses stehe unmittelbar bevor, eine Verteilungsquote von 3,78 % werde laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28.6.2005 ausgeschüttet werden. Somit stehe die Uneinbringlichkeit der restlichen Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 96,22 % fest. Nach Ausschüttung der Quote werde eine entsprechende Einschränkung des Haftungsbetrages vorzunehmen sein.

Die Abgabenzurückstände auf dem Abgabenkonto würden seit 3. November 1994 bestehen. Seit diesem Zeitpunkt sei der Rückstand stetig angestiegen. Trotz Teilzahlungen,

Umsatzsteuergutschriften und Gutschriften aus Veranlagungen sei der Rückstand vom 3. November 1994 i.H.v. S 99.250,00 (€ 7.212,78) bis zur Konkurseröffnung auf € 307.034,86 angewachsen. Der Umstand, dass zwischen dem Bw. und dem Finanzamt eine Zahlungsvereinbarung bestanden habe, besage jedoch nicht, dass deswegen die Gläubiger zu gleichen Teilen befriedigt worden seien. Tatsache sei, dass die monatlichen Teilzahlungen geleistet, die laufenden Umsatzsteuern aber nicht immer gesondert entrichtet, sondern nur gemeldet worden seien. Es sei das Wesen jeder Zahlungsvereinbarung, die mit der Abgabenbehörde getroffen werde, dass neben den Monatsraten die laufenden Selbstbemessungsabgaben gesondert und termingerecht entrichtet würden. Werden Selbstbemessungsabgaben nur gemeldet, jedoch nicht entrichtet, dürfe die Behörde eine schuldhafte Pflichtverletzung, auch wenn sie von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht vollkommen entbunden sei, ohne weiteres Vorverfahren annehmen. Es obliege dann dem Geschäftsführer zu beweisen, dass eine solche nicht vorliege. Allein der allgemeine Hinweis, dass alle Gläubiger gleich befriedigt worden seien und dass die Behörde durch Einschau in die Buchhaltung des Unternehmens dies prüfen könne, entspreche nicht dem Grundsatz, dass der Beschwerdeführer die Beweislast zu tragen habe. Er habe der Vorlage der entsprechenden Unterlagen den Nachweis für die behauptete Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen.

Tritt ein Geschäftsführer sämtliche Buchforderungen mit Mantelzessionsvertrag an eine Bank zur Kreditabsicherung ab, ohne Vorkehrungen dafür zu treffen, dass in den abgetretenen Buchforderungen enthaltene Umsatzsteuerbeträge dem Finanzamt abgeführt werden könnten, so verstöße er bereits mit der Genehmigung der Zession gegen die Pflicht, die Benachteiligung von Abgabenforderungen zu vermeiden. Speziell in für die GmbH schwierigen wirtschaftlichen Zeiten könne er nämlich nicht damit rechnen, über Barmittel zur Bezahlung der in den abgetretenen Buchforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge zu verfügen (VwGH 17.1.89, 88/14/0193). Im gegenständlichen Fall seien die ersten Rückstände bereits ein halbes Jahr nach Abschluss des Zessionsvertrages entstanden.

Aus den angeführten Gründen habe der Bw. daher das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht widerlegen können.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2005 wurde rechtzeitig der Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, ergänzende Ausführungen bzw. die Vorlage entsprechender Unterlagen und Beweismittel sind nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben

insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht 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.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung im Sinne des § 9 BAO ist vorerst die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin Fa. I-GmbH.

Dazu führt der Bw. in der gegenständlichen Berufung zu Recht aus, dass aus der Konkursöffnung alleine sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgaben ergeben würde. Wie in der Berufung richtig ausgeführt wird, ist Uneinbringlichkeit erst dann anzunehmen, wenn im Laufe des Konkursverfahrens feststeht, dass die Abgaben im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können oder die Höhe der im Konkurs an die Abgabenbehörde ausgeschüttete Quote feststeht.

Im gegenständlichen Fall wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 9. Februar 2006 das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Durchführung der Schlussverteilung und Ausschüttung einer Quote in Höhe von 3,589968 % aufgehoben. Am 27. April 2006 erfolgte die amtswegige Löschung der Fa. I-GmbH im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit. Die Überweisung der auf älteste Fälligkeit gebuchten Quotenzahlung im Konkurs erfolgte am 30. Jänner 2006 (Buchungstag laut Abgabenkonto 31. Jänner 2006) führte zu einer teilweisen Tilgung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer Oktober 1999 und wurde daher zur Gänze auf die nunmehr neu zu berechnende Höhe der uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten angerechnet. Bei der Berechnung der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten hat die Berufungsbehörde von der Sachlage im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung auszugehen. Von den bei Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides laut Rückstandsaufgliederung vom 28. Februar 2002 als uneinbringlich angesehenen Abgabenschuldigkeiten der Fa. I-GmbH sind laut aktueller Rückstandsaufgliederung mittlerweile folgende Abgabenschuldigkeiten in folgender Höhe ganz oder teilweise durch Überweisung der Quotenzahlung und Verbuchung anderer Gutschriften getilgt worden:

Umsatzsteuer (U) 10/99	17.179,28
Säumniszuschlag 1999 (SZ)	658,27
Umsatzsteuer (U) 2/99 (derzeit noch offen € 5.123,34)	6.568,77
Körperschaftsteuer (K) 1-3/2001 (derzeit noch offen € 0,49)	437,00

Umsatzsteuersondervorauszahlung 2001 (US)	18.008,11
Körperschaftsteuer (K) 1-3/2002 (derzeit noch offen €433,00)	4,00
bis zur Berufungsentscheidung bereits bezahlte Haftungsschuldigkeiten:	€ 42.855,43

Es ist daher zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung von bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 280.180,11 (Haftungsbetrag laut Haftungsbescheid in Höhe von € 323.035,54 abzüglich bereits getilgter Beträge in Höhe von € 42.855,43 = € 280.180,11) auszugehen.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum 22. Februar 1993 bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der der Fa. I-GmbH am 12. März 2002 deren handelsrechtlicher Geschäftsführer war und er somit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Personen zählt, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. 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, nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Der zur Haftung Herangezogene hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabenentrichtung nachzuweisen. Der Haftende erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (Hinweis auf VwGH 12.12.1999, 96/14/0104). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre. Entspricht nämlich der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl.

VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149). Dem Vorbringen, die Abgabenbehörde habe dem Antrag auf Durchführung amtswegiger Ermittlungen über die „Unschuldigkeit“ des Vertreters nicht entsprochen, ist entgegen zu halten, dass ein solcher Antrag - mangels einer konkreten Behauptung des Vertreters über die Verwendung der Mittel - auf einen Erkundungsbeweis hinausliefe. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen ist die Behörde nicht gehalten (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108 und vom 30.10.2001, 98/14/0082).

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung beschränkt sich das Berufungsvorbringen des Bw. lediglich auf den Hinweis, dass eine schuldhafte Verletzung der den Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht vorliege und dieser im Bereich der ihm vorliegenden Mittel immer quotenmäßig eine gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger (darunter auch der Abgabenbehörde) herbeigeführt habe. Dies sei daraus ersichtlich, dass regelmäßige Pauschalzahlungen auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin durchgeführt worden seien. Dazu werde festgehalten, dass ein eingebrachtes Ratenansuchen zwar formell abgewiesen worden sei, im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des Vertreters bei der Abgabenbehörde doch dergestalt genehmigt worden wäre, dass Eintreibungsmaßnahmen solange nicht durchgeführt werden würden, als die stillschweigend vereinbarten monatlichen Ratenbeträge einbezahlt würden, welche der Bw. auch eingehalten habe. Dies sei auch deshalb gemacht worden, um eine Verzinsung des Abgabenzückstandes zu vermeiden. Zu diesem Zweck werde beantragt, Herrn Amtsgericht M. zu diesem Beweisthema einzuvernehmen. Somit sei die Zustimmung der Abgabenbehörde zu einer ratenmäßigen Abstattung gegeben gewesen. In Bezug auf dieses Vorbringen ist dem Bw. insoweit beizupflichten, als zwar in den haftungsgegenständlichen Zeiträumen eingebrachte formelle Ratenansuchen wegen Gefährdung der Einbringlichkeit seitens der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen wurden, jedoch immer wieder, wenn auch nicht wie behauptet regelmäßig monatlich, pauschale Saldozahlungen auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin (offensichtlich nach Maßgabe der Freigabe von Geldern durch die Bank zugunsten derer eine Generalzession bestand) erfolgt sind. Wie in der Berufungsvorentscheidung dazu zutreffend seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, stellt eine derartige (unbestritten laut Aktenlage gegeben getroffen gewesene) stillschweigende Zahlungsvereinbarung, welche im Übrigen zur Abdeckung der auf dem Abgabenkonto aushaltenden ältesten Fälligkeiten geführt hat, welche nicht Gegenstand des Haftungsbescheid sind, keinen Nachweis einer anteilmäßig gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung und somit eines pflichtgemäßen Verhalten des Geschäftsführer dar. Auch hat die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt, dass im Gegenzug die neben diesen Pauschalzahlungen angefallenen laufenden haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben lediglich gemeldet, jedoch nicht einmal anteilig entrichtet wurden.

Der Bw. hat sich in der gegenständlichen Berufung lediglich auf die Behauptung der quotenmäßig gleichmäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger beschränkt, ohne irgendeinen Nachweis zu erbringen, welcher Abgabenbetrag bei einer derartigen gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Der Bw. zitiert dazu selbst in der gegenständlichen Berufung die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dahingehend, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seiner Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des (zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschulden) zur Verfügung stehenden Anteils liquider Mittel beizubringen hat. Eine derartige Liquiditätsrechnung durch Gegenüberstellung der zu den jeweiligen Fälligkeitstagen aushaltenden Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis zu den übrigen Verbindlichkeiten und der Verwendung der jeweils zu den Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mittel hat der Bw. nicht einmal ansatzweise beigebracht. Dies trotz des Umstandes, dass der Bw. durch die Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz, welcher insoweit Vorhaltscharakter zukommt, noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass entsprechende Unterlagen für den Nachweis der behaupteten Gleichbehandlung aller Gläubiger zu erbringen sind. Trotz dieses Hinweises hat der Bw. auch im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz keinerlei konkret überprüfbare Behauptungen bzw. Beweismittel beigebracht, welche zu einer amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne der zitierten Judikatur geführt hätten. Der in der gegenständlichen Berufung vom Bw. gestellte Antrag, die Abgabenbehörde möge im Rahmen einer amtswegigen Ermittlung in die beim Masseverwalter erliegende, laufend bis 28. Februar 2002 geführte Buchhaltung Einsicht nehmen, aus der ersichtlich wäre, dass eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger aus den liquiden Mittel erfolgt sei, ist auf die Vornahme eines amtswegigen Erkundungsbeweises gerichtet, zu welchem die Abgabenbehörde entsprechend der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht des zur Haftung in Anspruch Genommenen nicht gehalten war.

Völlig unzweifelhaft ist im gegenständlichen Fall das Vorhandensein liquider Mittel zu einer zumindest anteilmäßig gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger. Der Bw. führt dazu in der gegenständlichen Berufung selbst aus, dass eine vollständige Bezahlung der Lohnabgaben und auch laufende Teilzahlungen auf das Abgabenkonto erfolgt sind. Aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ist dieses Vorbringen auch tatsächlich nachvollziehbar.

Das vom Bw. im Zusammenhang mit der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0087, unterstreicht inhaltlich die bisherigen Berufungsausführungen voll und ganz und widerspiegelt die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Themen Gleichbehandlungspflicht und damit in Verbindung stehender Behauptungs- und Beweislast des Haftungspflichtigen sowie zu

einem im Abschluss eines Globalzessionsvertrages gelegenen Verschulden des Beschwerdeführers.

Einen derartigen Mantelzessionsvertrag hat der Bw. am 16. Mai 1994 mit der Bank abgeschlossen, in welchem er sich namens der der Fa. I-GmbH als deren gesetzlicher Vertreter unwiderruflich und rechtsverbindlich verpflichtete, sämtliche Forderungen, insbesondere seine Buchforderungen, die ihm aus dem Betrieb seines Unternehmens gegenüber dritten Personen entstanden sind oder in Zukunft entstehen sollten, zur Sicherstellung und Rückzahlung seiner Kreditverbindlichkeiten abzutreten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, sich durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der GmbH, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesonders durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Anwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0179).

Aus dem zitierten Inhalt der Zessionsvereinbarung vom 16. Mai 1994 geht eindeutig hervor, dass der Bw. als Geschäftsführer der der Fa. I-GmbH sämtliche Forderungen auch für die Zukunft an die kreditgebende Bank zediert hat, ohne vertragliche Vorsorge für eine künftige Abgabenentrichtung zu treffen. Nach der Vertragsgestaltung war nicht einmal für die Entrichtung der in den Buchforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge vorgesorgt. Darin ist entsprechend der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zweifelsfrei eine Pflichtverletzung des Bw. zu sehen. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen des Bw. dahingehend, dass die Mantelzessionsvereinbarung mit der Bank unter Bedachtnahme auf die Möglichkeit der Abgabenentrichtung abgeschlossen worden sei, ist aufgrund des vorliegenden Vertrages nicht nachvollziehbar. Der Bw. hat auch in der gegenständlichen Berufung nicht dargelegt, auf welche Art und Weise konkret eine derartige Vorsorge für die Abgabenentrichtung getroffen worden sei. Der Umstand, dass ihm die Bank immer wieder Mittel zur Zahlung anderer Verbindlichkeiten zur Verfügung gestellt hat, ist in Anbetracht des Vertragsinhaltes einzig und allein auf ein Entgegenkommen der Bank zurückzuführen, offensichtlich um die frühere Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu vermeiden. Auch kann das Berufungsvorbringen dahingehend, dass im Zeitpunkt der Abschluss des Zessionsvertrages keine Steuerschulden bestanden hätten, den Bw. nicht entschuldigen zumal seine Pflichtverletzung darin zu sehen ist, dass er eine vertragliche Vorsorge für die

Entrichtung künftiger Abgabenverbindlichkeiten nicht getroffen hat. Auch hat der Bw. im Rahmen seines Berufungsvorbringens nicht dargestellt, aus welchen Gründen und aufgrund welcher konkreten Umstände er davon ausgehen konnte, dass eine künftige Abgabenentrichtung trotz Vereinbarung einer Globalzession gesichert sei.

Wenn der Bw. im Zusammenhang mit dem Abschluss des gegenständlichen Globalzessionsvertrages vorbringt, eine Vorsorge für die künftige Abgabenentrichtung sei auch dadurch gegeben gewesen, dass der Warenbestand aufgrund einer Exekution gepfändet gewesen und damit eine entsprechende quotenmäßige Befriedigung der Gläubiger gesichert gewesen sei, so ist dazu auszuführen, dass es sich dabei um eine exekutive Pfandrechtsbegründung aufgrund eines Rückstandsausweises für Abgabenschuldigkeiten, welche zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht entrichtet wurden, gehandelt hat. Diese Exekutionsmaßnahmen seitens der Abgabenbehörde erster Instanz stehen in keinem wie immer gearteten Zusammenhang mit den zeitlich weit früheren Abschluss des Mantelzessionsvertrages vom 16. Mai 1994 und können daher keine Vorsorge für eine künftige Abgabenentrichtung im Zusammenhang mit einer Zession darstellen. Auch ist dazu auszuführen, dass die schuldhafte Pflichtverletzung zeitlich auf die Nichtentrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen abstellt und daher im Zeitpunkt der späteren Exekutionsmaßnahmen durch die Abgabenbehörde bereits längst bewirkt war.

Aus den dargestellten Gründen ist daher die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgegangen. Wie oben dargestellt, war im Wege einer teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung der Haftungsbetrag jedoch auf die nunmehr im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung als uneinbringlich bei der Primärschuldnerin anzusehenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 280.180,11 einzuschränken.

Da bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) spricht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. August 2006