



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, vertreten durch Dr. Manfred Klicnik, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Taubenmarkt 1, vom 15. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 17. November 2008 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. Y GmbH im Ausmaß von 503.287,48 € in Anspruch genommen wurde, entschieden:

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

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	12/06	15.02.2007	142.651,71
Umsatzsteuer	01/07	15.03.2007	23.906,44
Umsatzsteuer	02/07	16.04.2007	50.639,95
Umsatzsteuer	03/07	15.05.2007	8.166,06
Lohnsteuer	2006	15.01.2007	3.373,54
Lohnsteuer	01/07	15.02.2007	18.081,92
Lohnsteuer	02/07	15.03.2007	14.876,23
Lohnsteuer	03/07	16.04.2007	17.814,15
Lohnsteuer	04/07	15.05.2007	20.854,25
Körperschaftsteuer	01-03/07	15.02.2007	874,00
Kammerumlage	01-03/07	15.05.2007	434,53
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/07	15.02.2007	4.904,56
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/07	15.03.2007	3.179,71
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/07	16.04.2007	4.188,10
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/07	15.05.2007	4.912,90
Zuschlag zum DB	01/07	15.02.2007	392,36
Zuschlag zum DB	02/07	15.03.2007	254,39
Zuschlag zum DB	03/07	16.04.2007	335,05
Zuschlag zum DB	04/07	15.05.2007	393,04
Stundungszinsen	2007	18.06.2007	160,34

Säumniszuschlag	2007	18.05.2007	478,13
Säumniszuschlag	2007	18.05.2007	297,52
Säumniszuschlag	2007	18.05.2007	63,59
Säumniszuschlag	2007	18.06.2007	1.012,80
Säumniszuschlag	2007	18.06.2007	83,76
Säumniszuschlag	2007	18.06.2007	356,28
<b>Summe</b>			<b>322.685,31</b>

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber war seit 10.4.1998 Geschäftsführer der im Firmenbuch zu FN 000 protokollierten Firma Y GmbH (Primärschuldnerin). Als selbständig vertretungsbefugte Prokuristin wird seit 6.2.2004 H ausgewiesen. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 22.6.2007 das Konkursverfahren eröffnet. Dieses Insolvenzverfahren wurde am 12.8.2008 nach Schlussverteilung (Quote rund 4,7 %) aufgehoben.

In einem mit "04. Juni 2008" datierten, jedoch erst am 8. Oktober 2008 unterfertigten und abgefertigten Vorhalt betreffend "Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Fa. Y GmbH", in dem versehentlich eine unzutreffende Steuernummer angeführt worden war, wurde der Berufungswerber auf das bereits beendete Konkursverfahren sowie darauf hingewiesen, dass er seit 10.4.1998 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich gewesen wäre. Folgende Abgaben, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen wären, seien nicht entrichtet worden:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	11/06	81.567,57
Umsatzsteuer	12/06	142.651,71
Umsatzsteuer	01/07	23.906,44
Umsatzsteuer	02/07	50.639,95
Umsatzsteuer	03/07	8.166,06
Lohnsteuer	2006	3.373,54
Lohnsteuer	01/07	18.081,92
Lohnsteuer	02/07	14.876,23
Lohnsteuer	03/07	17.814,15
Lohnsteuer	04/07	20.854,25
Lohnsteuer	01-06/07	13.506,71
Körperschaftsteuer	01-03/07	874,00
Kammerumlage	01-03/07	434,53
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/07	4.904,56
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/07	3.179,71
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/07	4.188,10

Dienstgeberbeitrag (DB)	04/07	4.912,90
Dienstgeberbeitrag (DB)	01-06/07	2.067,81
Zuschlag zum DB	01/07	392,36
Zuschlag zum DB	02/07	254,39
Zuschlag zum DB	03/07	335,05
Zuschlag zum DB	04/07	393,04
Zuschlag zum DB	01-06/07	165,43
Stundungszinsen	2007	5.474,06
Säumniszuschlag	2005	95,92
Säumniszuschlag	2006	82,64
Säumniszuschlag	2007	7.151,83
Lohnsteuer	01-04/07	50.009,09
Dienstgeberbeitrag	01-04/07	19.939,41
Zuschlag zum DB	01-04/07	1.595,15
Säumniszuschlag	2007	96,75
Säumniszuschlag	2008	1.302,22
Summe		503.287,48

Diese Abgaben seien bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Berufungswerber möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Wenn der Berufungswerber diesen Vorhalt nicht beantwortet, gehe das Finanzamt davon aus, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung der im § 80 Abs. 1 BAO normierten Pflichten als Geschäftsführer vorliege.

Da der Berufungswerber zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme abgab, nahm in das Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 17.11.2008 gemäß §§ 9, 80 BAO für die im Vorhalt angeführten Abgaben in Höhe von insgesamt 503.287,48 € in Anspruch. Aufgrund der Aktenlage sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgaben zwar Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen wären, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet wurden. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden wären, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen. Die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern seien vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Im Übrigen habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten

unmöglich gewesen wäre. Ein diesbezüglicher Fragenvorhalt des Finanzamtes Linz vom 4.6.2008 sei bis dato unbeantwortet geblieben. Da ein mangelndes Verschulden an den Pflichtverletzungen nicht dargelegt worden wäre, sei von einem Verschulden an denselben auszugehen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 15.12.2008 Berufung erhoben. Im angefochtenen Bescheid würden die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht angeführt. Überdies sei nicht festgestellt worden, dass zwischen der Primärschuldnerin und dem Finanzamt Linz eine "Übereinkunft" getroffen worden sei, wonach die Abgabenschuldigkeiten gestundet würden. Im Zuge des Stundungsübereinkommens sei dem Finanzamt auch mitgeteilt worden, dass eine stille Zession zu Gunsten der Hausbank vorgelegen sei, sodass die Gesellschaft über ihre eingehenden Werklöhne nicht ohne Zustimmung der Hausbank verfügen habe können. Zum Beweis für dieses Vorbringen bot der Berufungswerber an: "vorzulegende Stundungsvereinbarung", welche bei der "belangten Behörde" (gemeint: Finanzamt) aufliegt; informierter Vertreter der Hausbank als Zeuge, Parteienvernehmung. Weiter führte der Berufungswerber aus, es sei dem Finanzamt bekannt, dass im Baugeschäft während der Winterzeit keine Umsätze erwirtschaftet würden, sodass für diesen Zeitraum Rückstände auflaufen würden. Gerade deswegen habe die Gesellschaft ein Stundungsansuchen abgegeben, welches gewährt worden sei. Es habe daher die abgabepflichtige Firma darauf vertrauen können, dass sämtliche Steuerfälligkeit gestundet würden, und sodann bei Beginn der Bausaison durch Teilzahlung die Verpflichtung abgebaut werden könne. Tatsächlich habe sich jedoch zum Nachteil der Abgabepflichtigen eine Gesetzesänderung in den Ausschreibungsbedingungen ergeben, wonach nur dann öffentliche Aufträge an Unternehmen vergeben werden könnten, wenn keine Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse oder beim Finanzamt gegeben wären. Auf Grund dieser Umstände sei die Primärschuldnerin bei öffentlichen Ausschreibungen nicht mehr berücksichtigt worden. Ab Kenntnis dieser Umstände, nämlich im April 2007, sei unter Inanspruchnahme der Reorganisationsfrist fristgerecht der Konkurs angemeldet worden. Der Berufungswerber habe somit keinesfalls auffallend sorglos gehandelt, zumal auch Dritten gegenüber, mit Ausnahme der Lohnzahlungen, keine Leistungen erbracht worden wären. Gegen den Berufungswerber sei aufgrund der nicht gegebenen Sorglosigkeit auch kein Strafverfahren eingeleitet worden. Überdies habe innerhalb des Unternehmens eine Organisationsaufteilung stattgefunden, wonach die Prokuristin für die kaufmännische Abwicklung verantwortlich gewesen wäre. Der Berufungswerber habe sich um Aufträge und die Abwicklung von Baustellen gekümmert, wobei die Baustellen in ganz Österreich verstreut gewesen wären, sodass eine kaufmännische Betreuung des Unternehmens direkt vor Ort durch die Prokuristin erfolgt sei, da diese eben für die finanziellen Angelegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen wäre. Letztlich

sei auch anzumerken, dass selbst bei pflichtgemäßem Verhalten, nämlich der Bezahlung der Abgaben vor Konkursöffnung, die Anfechtung durch den Masseverwalter zumindest 60 Tage hindurch gegeben gewesen wäre, wenn nicht gar sechs Monate hindurch, sodass auch bei pflichtgemäßem Verhalten die "Steuerschuld gegeben" wäre. Überdies habe die Finanzbehörde die Berufungen sowie Zahlungen des Masseverwalters nicht berücksichtigt. Zum Beweis für sein Vorbringen führte der Berufungswerber an: offenes Firmenbuch, aus dem hervorgehe, dass die Prokuristin selbstständig vertretungsbefugt war, Einvernahme des namhaft zu machenden Steuerberaters, Parteienvernehmung. Schließlich beantragte der Berufungswerber die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung. Eine Einbringlichmachung der Forderung würde ihm gegenüber zu unverhältnismäßig hohen Nachteilen wirtschaftlicher und persönlicher Art führen. Überdies stünden keine öffentlich-rechtlichen übergeordneten Interessen der Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Beträge entgegen.

### ***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 treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sind bei der Primärschuldnerin im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren uneinbringlich. Das Gesellschaftsvermögen wurde im Rahmen dieses Insolvenzverfahrens verwertet. Die Konkursquote wurde bereits vor Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides mit aushaftenden Abgabenschulden verrechnet. Die Uneinbringlichkeit der danach verbliebenen und nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht somit fest.

Insofern in der Berufung unsubstantiiert behauptet wird, dass nicht näher konkretisierte Zahlungen des Masseverwalters nicht berücksichtigt worden wären, ist darauf hinzuweisen, dass die Richtigkeit der Gebarung nicht im Haftungsverfahren, sondern erforderlichenfalls in einem Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu prüfen wäre, da Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob

eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren nach § 216 BAO zu klären sind (vgl. etwa VwGH 26.1.1999, 98/14/0154 mit Hinweis auf VwGH 10.4.1997, 94/15/0188). Im Abrechnungsverfahren trifft die Partei allerdings die Behauptungs- und Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 216 Tz 4 mwN).

Es wurde auch nicht näher dargetan, welche Berufungen des Masseverwalters unberücksichtigt geblieben wären. Abgesehen davon ist im Haftungsverfahren nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Berufungswerber außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Der Berufungswerber war seit 10.4.1998 Geschäftsführer der Primärschuldnerin und daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten derselben verantwortlich. Es trifft zu, dass im Firmenbuch als selbständig vertretungsbefugte Prokuristin seit 6.2.2004 H ausgewiesen wird. Die Verantwortung in der Berufung, dass diese allein für die kaufmännische Abwicklung verantwortlich gewesen wäre, da sich der Berufungswerber um Aufträge und die Abwicklung von Baustellen im gesamten Bundesgebiet kümmern habe müssen, und daher die Prokuristin für die finanziellen Angelegenheiten der Gesellschaft zuständig gewesen wäre, findet in der Aktenlage keine Deckung. So wurde etwa ein Zahlungserleichterungsansuchen vom 1.2.2006 vom Berufungswerber unterfertigt. Auch an der Besprechung mit dem Amtsvorstand des Finanzamtes Linz am 8.5.2007 (siehe dazu näher weiter unten) nahm nicht die Prokuristin, sondern der Berufungswerber selbst als Vertreter der Primärschuldnerin teil. Ferner finden sich in den vorliegenden Akten beispielsweise vom Berufungswerber unterfertigte Steuererklärungen der Gesellschaft für das Jahr 2006. Ebenso trägt die Vollmachtsurkunde vom 27.4.2005, mit der die damalige steuerliche Vertreterin der Primärschuldnerin beauftragt wurde, die Unterschrift des Berufungswerbers. Die nunmehrige Verantwortung in der Berufung ist daher als unzutreffende bloße Schutzbehauptung zu werten, die auch zu keiner

weiteren Aufnahme diesbezüglicher Beweise Anlass bot. Dies auch deshalb, weil selbst dann, wenn die Prokuristin tatsächlich vom Berufungswerber mit der alleinigen Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten, insbesondere der Erfüllung der laufenden Zahlungspflichten, betraut worden wäre, wovon aufgrund der oben angeführten Umstände ohnehin nicht auszugehen ist, dies an der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des Berufungswerbers nichts ändern würde. Es hätten ihn auch in einem solchen Fall nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Auswahl- und Kontrollpflichten getroffen, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führt. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (z.B. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 122 f, und Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 12). Dass der Berufungswerber dieser Kontrollpflicht nachgekommen wäre, wurde nicht einmal behauptet.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Der Berufungswerber hat das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung zunächst mit dem Hinweis auf eine nicht näher konkretisierte "Stundungsvereinbarung" zwischen der Primär-schuldnerin und dem Finanzamt Linz in Abrede gestellt. Nun trifft es durchaus zu, dass der Gesellschaft vom Finanzamt wiederholt Zahlungserleichterungen bewilligt worden waren. So wurde etwa das bereits erwähnte, vom Berufungswerber unterfertigte Ratenansuchen vom 1.2.2006 mit Bescheid vom 21.4.2006 bewilligt. Mit Eingabe vom 15.2.2007 war von der damaligen steuerlichen Vertreterin (X Wirtschaftstreuhand GmbH) ein weiteres Zahlungserleichterungsansuchen betreffend die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2006 in Höhe von 142.651,71 € gestellt worden. Dieses Ansuchen wurde mit Eingaben vom 19.2.2007 und 21.2.2007 auf die Lohnabgaben November 2006 bis Jänner 2007 ausgedehnt. Mit Bescheid vom 23.2.2007 bewilligte das Finanzamt die Entrichtung des gesamten zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Rückstandes in Höhe von 279.694,09 € zuzüglich der während der Laufzeit der Ratenbewilligung anfallenden Körperschaftsteuervorauszahlungen in zwölf Raten. Diese Ratenbewilligung wurde von der Primärschuldnerin aber nicht eingehalten. Es wurden lediglich die am 15.3.2007 und am 16.4.2007 fälligen Raten entrichtet. Weitere Ratenzahlungen erfolgten nicht mehr, sodass schon aus diesem Grund Terminverlust eintrat. Terminverlust trat aber auch deswegen ein, weil während der Laufzeit angefallene, nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgaben nicht fristgerecht entrichtet wurden. Dies betraf vor allem die am 15.3.2007 fälligen Lohnabgaben 02/2007 und die Umsatzsteuer 01/2007 sowie die am 16.4.2007 fälligen Lohnabgaben 03/2007 und die Umsatzsteuer 02/2007. Stundungsansuchen vom 21.3.2007 und 27.4.2007 betreffend diese Abgaben wies das Finanzamt ab. Am 8.5.2007 wurde ein Rückstandsausweis über den gesamten Abgaben- rückstand ausgestellt.

Am 8.5.2007 fand auch die bereits oben erwähnte Besprechung beim Vorstand des Finanz- amtes Linz teil, an der neben dem Berufungswerber als Vertreter der Primärschuldnerin auch Dr. Rainer Stadler als Repräsentant der steuerlichen Vertreterin teilnahm. Dabei wurde auf große Liquiditätsprobleme der Gesellschaft und Verhandlungen mit der Bank, der Gebiets- krankenkasse und diversen Lieferanten hingewiesen. Für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 wurde ein Verlust von ca. 1 Mio. € erwartet. Dr.S wies darauf hin, dass alle offenen Forderungen im Rahmen einer stillen Zession an die Bank abgetreten worden seien. Ferner wurden die Gründe für die finanziellen Probleme erläutert (langer Winter 2005/2006, Preis- dumping bei Aufträgen, hohe Steigerung bei Materialkosten). Der Vorstand des Finanzamtes wies ausdrücklich darauf hin, dass keine weiteren Stundungen oder Ratenvereinbarungen mehr bewilligt würden. Der aushaftende Rückstand bestünde nur aus Selbstbemessungs- abgaben. Seit dem letzten Gespräch im Februar 2006 (vgl. dazu das oben angeführte Zahlungserleichterungsansuchen vom 1.2.2006), infolge dessen eine Ratenbewilligung erteilt

worden sei, habe sich der Rückstand nicht vermindert, sondern sei durch Nichtentrichtung der laufenden Umsatzsteuern und Lohnabgaben um ca. 25.000 € höher als damals. Eine (neuerliche) Zahlungserleichterung könne nur bewilligt werden, wenn von der Gesellschaft eine Bankgarantie für den gesamten aushaftenden Rückstand vorgelegt werde. Es wurde lediglich zugesagt, bis 22.5.2007 von Einbringungsmaßnahmen Abstand zu nehmen. Bis dahin sollte der Berufungswerber oder der steuerliche Vertreter das Finanzamt telefonisch informieren, ob eine Bankgarantie beigebracht werden könne.

Ab dem Eintritt des oben erwähnten Terminverlustes bestand daher kein Zahlungsaufschub hinsichtlich der von den angeführten Zahlungserleichterungsansuchen bzw. von der Bewilligung mit Bescheid vom 23.2.2007 umfassten Abgaben mehr. Dies wurde auch bei der Besprechung am 8.5.2007 unmissverständlich zum Ausdruck gebracht. Die vom Finanzamt geforderte Bankgarantie konnte von der Gesellschaft nicht mehr beigebracht werden. Die Zahlungserleichterbewilligung vom 23.2.2007, die aufgrund des Terminverlustes erloschen war, stand daher der Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für die davon umfasst gewesenen Abgaben nicht entgegen. Hinsichtlich der von den Zahlungserleichterungsansuchen vom 21.3.2007 und 27.4.2007 umfassten Abgaben wurde bereits darauf hingewiesen, dass diese Ansuchen vom Finanzamt abgewiesen worden waren.

Bei dieser Sachlage wäre der Berufungswerber verhalten gewesen, die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel darzulegen und anhand geeigneter Unterlagen glaubhaft zu machen. Massive Zweifel an der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers bestanden schon aufgrund des Umstandes, dass trotz der im Jahr 2006 bewilligten Zahlungserleichterung sich der Rückstand durch Nichtentrichtung der laufenden Abgaben bis zur Besprechung beim Finanzamt Linz am 8.5.2007 insgesamt nicht verringert, sondern wie zutreffend (und unwidersprochen) festgestellt wurde, sogar erhöht hatte. Zu einer Darstellung der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers war der Berufungswerber mit dem oben zitierten Vorhalt des Finanzamtes ausdrücklich aufgefordert worden. Wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid unwidersprochen festgestellt hat, wurde zu diesem Vorhalt jedoch keine Stellungnahme abgegeben. Der lapidare Hinweis in der Berufung, dass auch Dritten gegenüber, mit Ausnahme der Lohnzahlungen, keine Leistungen erbracht worden wären, geht über die bloße Behauptung der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht hinaus. Im Haftungsverfahren obliegt es aber dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114; UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08).

Für den Berufungswerber ist aber auch aus dem Hinweis auf die stille Zession der Kundenforderungen an die Hausbank nichts zu gewinnen. Auf diese war bereits anlässlich der Besprechung am 8.5.2007 hingewiesen wurde. Diese wurde vom Finanzamt im Haftungsverfahren auch nicht in Abrede gestellt, sodass sich eine weitere Beweisaufnahme dazu erübrigte, weil gemäß § 183 Abs. 3 zweiter Satz BAO von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen ist, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auch im Abschluss eines Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger – insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Gesellschaft, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese als bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 mit Hinweis auf VwGH 23.1.1997, 96/15/0107). Die gleichen Überlegungen gelten auch für den gegenständlichen Fall, in dem sich der Berufungswerber durch die stille Zession aller Forderungen an die Bank faktisch der Möglichkeit begeben hat, die offenen und anfallenden Abgabenschulden zumindest anteilig zu bedienen, da er ohne Zustimmung der Hausbank über die eingehenden Mittel nicht mehr verfügen konnte.

Es mag durchaus zutreffen, dass im Baugeschäft während der Winterzeit keine bzw. weniger Umsätze erwirtschaftet werden. Der bloße Hinweis auf diesen Umstand vermag die Nichtentrichtung der laufend anfallenden Abgaben aber keineswegs zu rechtfertigen bzw. befreit den Berufungswerber nicht von der Pflicht, das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung bzw. die Gleichbehandlung aller Gläubiger nachvollziehbar darzustellen und anhand geeigneter Unterlagen glaubhaft zu machen. Abgesehen davon kommt die Mehrzahl der Bauunternehmen den abgabenrechtlichen Zahlungspflichten ganzjährig nach.

Auch aus dem Einwand, dass gegen den Berufungswerber kein Strafverfahren eingeleitet wurde, ist für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen, da es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bildet, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schulterspruch erfolgte oder nicht (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Dem Hinweis, dass selbst bei pflichtgemäßem Verhalten, nämlich der Bezahlung der Abgaben vor Konkursöffnung, die Anfechtung durch den Masseverwalter zumindest 60 Tage oder gar sechs Monate hindurch gegeben gewesen wäre, sodass auch bei pflichtgemäßem Verhalten die "Steuerschuld gegeben" wäre, ist entgegen zu halten, dass die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen ist. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125). Die Annahme, dass der Ausfall für den Abgabengläubiger im Falle der pflichtgemäßen Leistung der Zahlungen nicht eingetreten wäre (die Pflichtverletzung für diesen Ausfall daher kausal war), wird durch den Einwand einer möglichen Anfechtbarkeit der Zahlungen nicht widerlegt. Ob eine solche Anfechtung erfolgt, hängt nämlich einerseits unter anderem vom Dazwischentreten des Entschlusses eines Dritten, nämlich des Masseverwalters, und dieser Entschluss unter anderem wieder von den mutmaßlichen Erfolgsaussichten einer solchen Anfechtung ab, also auch davon, ob der Beweis geführt werden kann, dass der Abgabengläubiger zumindest Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft haben musste. Solche bloß hypothetischen Ereignisse sind in die Prüfung des alternativen Kausalverlaufs aber nicht mit einzubeziehen. Die Leistung einer anfechtbaren Zahlung führt also für sich allein noch nicht zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis wie die Unterlassung der Zahlung. Daher wird der Geschäftsführer weder von seiner Verpflichtung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger noch von seiner – bei sonstiger Haftung bestehenden – diesbezüglichen Nachweispflicht durch den Einwand befreit, er hätte eine anfechtbare Zahlung an den Abgabengläubiger zu leisten gehabt. Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, kann im Haftungsverfahren daher dahingestellt bleiben (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Zu den verbliebenen haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ist schließlich auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG zu verweisen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primär-schuldnerin - von einer schuldenhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die

Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Insgesamt gesehen war daher aus den angeführten Gründen vom Vorliegen einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten auszugehen. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Diese schuldhaften und für den Abgabenausfall kausalen Pflichtverletzungen können dem Berufungswerber jedoch nur hinsichtlich der im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Abgaben zur Last gelegt werden. Für einen erheblichen Teil der im Erstbescheid angeführten Abgaben erfolgte die Haftungsinanspruchnahme aus folgenden Gründen nicht zu Recht:

In der Berufung wurde bemängelt, dass im angefochtenen Bescheid die Fälligkeitstermine der einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben nicht angeführt wären. Tatsächlich kommt eine Haftungsinanspruchnahme nur hinsichtlich solcher Abgabenschulden in Betracht, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig waren. Ab diesem Zeitpunkt ist gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin der Masseverwalter. Dem Geschäftsführer einer Gesellschaft kann daher nicht vorgeworfen werden, dass er erst nach Konkurseröffnung fällig gewesene Abgaben nicht entrichtet hat. Aus der Haftung wurden daher alle nach dem 22.6.2007 fällig gewesenen Abgaben ausgeschieden.

Darüber hinaus ist im Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgaben auszusprechen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 224 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Die summarische Geltendmachung der Haftung für mehrere Abgaben (auch derselben Abgabenart) ist daher unzulässig. Dies betrifft im gegenständlichen Fall die "Stundungszinsen 2007" und die "Säumniszuschläge 2007", die jeweils nur in einer Summe im Haftungsbescheid angeführt worden waren, und die zum Großteil überdies erst nach Konkurseröffnung fällig gewesen waren. Im gegenständlichen Spruch wurden diese Abgaben daher detailliert aufgegliedert, überdies wurde die Haftung auf jene Abgaben eingeschränkt, die vor Konkurseröffnung fällig waren.

Im angefochtenen Haftungsbescheid war auch eine Umsatzsteuer 11/2006 (fällig am 15.1.2007) mit einem Betrag von 81.567,57 € enthalten. Tatsächlich bestand im Zeitpunkt der Konkurseröffnung kein Rückstand an Umsatzsteuer 11/2006. Im Zuge eines Anfechtungsvergleiches mit dem Masseverwalter erfolgte durch das Finanzamt eine Rückzahlung über

85.000 € an die Konkursmasse zur vergleichsweisen Bereinigung vom Masseverwalter geltend gemachter Anfechtungsansprüche im Sinne der §§ 30, 31 KO. Wie einer Rückstands-aufgliederung zum 27.7.2007 (nach Durchführung der Rückzahlung) zu entnehmen ist, wurde der rückgezahlte Betrag darin mit 85.000 € als Umsatzsteuer 11/2006 aufgenommen. Hin-sichtlich dieser, durch die erfolgreiche Anfechtung des Masseverwalters "wieder aufgelebten" Abgabenforderung kann dem Berufungswerber aber keine schuldhafte Verletzung abgaben-rechtlicher Zahlungspflichten vorgeworfen werden (VwGH 25.1.1994, 93/08/0146; UFS 31.3.2008, RV/0314-L/07 mwN).

In den Haftungsbescheid wurden auch Lohnabgaben "01-04/07" mit den oben angeführten Beträgen aufgenommen. Tatsächlich wurden gegenüber der Gesellschaft keine solchen Abgaben festgesetzt. Die Festsetzung vom 23.5.2008 betraf zwar Lohnabgaben in exakt dieser Höhe, jedoch für den Zeitraum 01-04/2008, die naturgemäß nach Konkurseröffnung fällig waren. Darüber hinaus betrafen diese Lohnabgaben laut den Feststellungen des Prüfers im Bericht vom 21.5.2008 die vom IAG-Fonds zu übernehmenden Dienstnehmeransprüche. Hinsichtlich solche Abgaben kommt eine Haftungsinanspruchnahme des ehemaligen Vertreters der Gesellschaft nicht in Betracht (z.B. UFS 26.6.2007, RV/0122-I/06; vgl. auch VwGH 31.3.2003, 97/14/0128; VwGH 2.8.1995, 94/13/0095).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgaben-anspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden ge-richteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. In diesem Zusammenhang brachte der Berufungswerber ohne nähere Begründung nur vor, dass eine Einbringlichmachung der Forderung ihm gegenüber zu unverhältnismäßig hohen Nachteilen wirtschaftlicher und persönlicher Art führen würde. Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein aber in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Die Haftung kann auch keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; 14.12.2006, 2006/14/0044).

Unter Berücksichtigung aller Umstände erfolgte die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung hinsichtlich der im gegenständlichen Bescheidspruch angeführten Abgaben zu Recht, und war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Jänner 2010