

GZ. RV/1958-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Michael Metzler, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz, vertreten durch AD Gertraud Wilflingseder, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO und Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO nach am 9. Oktober 2003 in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Haftungsbescheid wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgaben eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	12.530,27
Umsatzsteuer	03/2001	15.05.2001	203,41
Säumniszuschlag	2000	15.02.2000	250,63
Summe			12.984,31

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

- 2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit Gründung der E-GmbH (Primärschuldnerin) alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft, die steuerlich von der T-Wirtschaftstreuhand GmbH vertreten wurde.

Die T-Wirtschaftstreuhand GmbH legte gegenüber dem Finanzamt am 13.11.2000 die steuerliche Vertretung der E-GmbH zurück, woraufhin das Finanzamt die E-GmbH mit Bescheid vom 16.11.2000 aufforderte, die Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung 1999 bis 7.12.2000 nachzureichen. Der Bw. beantragte mit Eingabe vom 27.11.2000 "aufgrund von Unstimmigkeiten mit der Steuerberatungskanzlei" eine Fristerstreckung zur Abgabe dieser Erklärungen bis 31.1.2001. Das Finanzamt wies dieses Fristerstreckungsansuchen mit Bescheid vom 6.12.2000 zurück, da das Ansuchen verspätet (nach Ablauf der Erklärungsfrist) eingebracht worden sei. Mit weiterem Bescheid vom 10.1.2001 wurde die Festsetzung einer Zwangsstrafe von S 4.000,00 angedroht, falls die Erklärungen nicht bis 31.1.2001 eingereicht würden. Da auch bis zu diesem Termin die Erklärungen nicht eingereicht wurden, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12.3.2001 die angedrohte Zwangsstrafe fest.

Mit Bescheid vom 29.5.2001, zugestellt am 1.6.2001, wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 festgesetzt, wobei das Finanzamt wegen Nichtabgabe der Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelte.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 5.6.2001 wurde über das Vermögen der E-GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

In einem Vorhalt vom 29.8.2001 wies das Finanzamt den Bw. auf diese Konkursöffnung hin. Der Bw. sei als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben der E-GmbH verantwortlich gewesen. Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung sei festgestellt worden, dass

(näher aufgegliederte) Abgabenschuldigkeiten in Höhe von S 447.715,00, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen wären, nicht entrichtet worden waren. Der Bw. möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet werden (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 wurden, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Falls nicht nachgewiesen werden könne, dass vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, möge nachgewiesen werden, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Schließlich wurde der Bw. um Bekanntgabe der voraussichtlichen Quote im Insolvenzverfahren ersucht.

In einer Stellungnahme vom 1.10.2001 legte der Bw. die Ursachen für die Insolvenz der Gesellschaft dar. Der Antrag auf Konkurseröffnung stamme von der E-GmbH selbst und sei keinesfalls verspätet gewesen, sondern unverzüglich erfolgt, nachdem ein außergerichtlicher Ausgleich gescheitert sei. Es liege daher kein Verschulden des Bw. vor, dass die Abgaben nicht entrichtet wurden. Die Gesellschaft habe ohne sein Verschulden nicht über die ausreichenden Mittel verfügt. In Anbetracht der Insolvenztatbestände sei die Konkurseröffnung notwendig gewesen. Zum Beweis dafür legte der Bw. Ablichtungen des Konkursantrages, der Saldensummenbilanzen zum 31.12.2000 und 30.4.2001, der Saldenliste des ersten Halbjahres 2000, sowie der Offene-Posten-Listen Kreditoren und Debitoren zum 30.4.2001 vor.

Zu den einzelnen Punkten des Vorhaltes vom 29.8.2001 führte der Bw. weiter aus, dass "vorhandene Mittel nicht anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet", sondern pflichtgemäß der Konkursantrag gestellt worden sei. Es liege daher auch keine Benachteiligung der Abgabenbehörde im Vergleich zu anderen Gläubigern vor. Die Höhe der Konkursquote sei derzeit noch nicht abschätzbar, diesbezüglich möge der Ausgang des Konkursverfahrens abgewartet werden.

Mit Haftungsbescheid vom 3.5.2002 nahm das Finanzamt den Bw. für folgende offene Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von insgesamt € 13.049,71 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	€	davon 90 %
Umsatzsteuer	1999	13.922,52	12.530,27

Umsatzsteuer	03/2001	226,01	203,41
Verspätungszuschlag	1999	72,67	65,40
Säumniszuschlag	2000	278,48	250,63
		14.499,68	13.049,71

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt und auf die den Bw. im Haftungsverfahren treffende qualifizierte Darlegungs- und Nachweispflicht hingewiesen, wonach der Bw. darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht möglich war, widrigenfalls angenommen werden dürfe, dass er seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen sei. Der Bw. habe trotz Vorhalt vom 29.8.2001 nicht nachgewiesen, dass ihm eine Erfüllung seiner Pflichten nicht möglich gewesen wäre und auch nicht belegt, wie die vorhandenen Gesellschaftsmittel verwendet worden seien. Das Antwortschreiben beschränke sich auf die Behauptung, keine Gläubiger benachteiligt zu haben, weil ein außergerichtlicher Ausgleich gescheitert sei und vorhandene Mittel nicht mehr zur Begleichung von Verbindlichkeiten verwendet worden wären. Das Finanzamt sei "in diesem Zusammenhang" (gemeint: im Zusammenhang mit dem außergerichtlichen Ausgleich) nicht kontaktiert worden und es sei aus den vorgelegten Unterlagen auch nicht erkennbar, wie die vorhandenen Mittel insgesamt verwendet worden seien. Der Abgabenzurückstand setze sich ausschließlich aus Selbstbemessungsabgaben und Nebengebühren zusammen, die Umsatzsteuernachforderung für 1999 sei auf die Nichtabgabe der diesbezüglichen Steuererklärung zurückzuführen. Für ein Fehlen der Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall wären keine Argumente vorgebracht worden. Da die Exekutionen bei der Gesellschaft aussichtslos geblieben wären, und im Konkursverfahren nach Aussage des Masseverwalters nur eine Quote von etwa 10 % erwartet werden könne, würde der Bw. "mit 90 % der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten" zur Haftung herangezogen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 3.6.2002 Berufung erhoben und die Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beantragt. Der angefochtene Bescheid treffe eine unzulässige Umkehrung der Beweislast zulasten des Bw., da § 9 BAO keinesfalls zu entnehmen sei, dass sich der Abgabepflichtige "freibeweisen" müsse, sondern vielmehr die Beweislast ausschließlich die Abgabenbehörde treffe. Sodann wiederholte der Bw. das Vorbringen in der Stellungnahme vom 1.10.2001. Schließlich sei das Haftungsverfahren auch noch nicht abschlussreif, weil die Höhe der Konkursquote noch nicht abschätzbar sei. Aufgrund einer "Erwartungslage der Quote von 10 %" könne kein exakter Haftungsbescheid erlassen werden, weil diesem die entsprechende Bestimmtheit und

Schlüssigkeit fehle. Zum Beweis fehlenden Verschuldens beantragte der Bw. die Beischaffung des Konkursaktes "zum Beweis seines gesamten Vorbringens". Außerdem beantragte er zum Beweis seines Berufungsvorbringens seine Vernehmung, insbesondere zum Beweis dafür, dass ihm die Bezahlung der gegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten nicht möglich gewesen sei, weil der Gesellschaft die Mittel dafür gefehlt hätten. Schließlich wurde beantragt, das Berufungsverfahren bis zur rechtskräftigen Beendigung des Konkursverfahrens auszusetzen.

In einer "Ergänzung der Berufsbegründung" vom 25.6.2002 führte der Bw. aus, dass er im relevanten Zeitraum 1999 seiner kaufmännischen Verantwortung auch betreffend der Abgaben ordnungsgemäß Rechnung getragen habe, indem die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Vorauszahlungsbeträge geleistet worden seien. Die Umsatzsteuernachforderung habe sich erst während des Konkurses durch eine Schätzung ergeben. Auch an dieser Schätzung treffe den Bw. kein Verschulden. Eine ordnungsgemäße Umsatzsteuererklärung während des Konkurses sei aus finanziellen Gründen nicht möglich gewesen, weil der Masseverwalter keine Massekosten dafür investieren wollte und die Steuerberatungskanzlei nicht bereit gewesen sei, ohne Zahlung des Honorars weitere Leistungen zu erbringen. Diese durch die Schätzung hervorgerufene Umsatzsteuerbelastung sei daher nicht auf das Verschulden des Bw. oder auf die Vernachlässigung seiner Geschäftsführerverantwortung zurückzuführen. Diese Umsatzsteuernachzahlung sei für den Bw. in Anbetracht der ordnungsgemäßen Umsatzsteuervorauszahlungen auch unvorhersehbar gewesen. Zum Beweis für dieses Vorbringen beantragte der Bw. die Vernehmung des Masseverwalters und seine eigene Vernehmung, "wobei diese Vernehmung im Rahmen einer Verhandlung mit Fragerecht des Vertreters des Bw. erfolgen wolle".

Mit Bescheid vom 11.9.2002 wies das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ab. Die Berufung erscheine nicht erfolgversprechend, weil Nachweise über die Mittelverwendung nicht vorgelegt worden seien und die Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 1999 vor dem Antrag auf Konkurseröffnung abgelaufen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 14.10.2002 Berufung erhoben und neuerlich die Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beantragt. Der Abweisungstatbestand des § 212a Abs. 2 lit. a BAO liege nicht vor. Die Entscheidung über den Aussetzungsantrag könne nicht die Entscheidung über die Berufung selbst vorwegnehmen. Die Anwendung dieses Abweisungsgrundes könne also nur in besonders

eindeutigen Fällen erfolgen. Grundsätzlich sei bis zur Entscheidung über die Berufung selbst ein Präjudiz unzulässig, das durch die Abweisung des Aussetzungsantrages geschaffen würde, ohne dass der Bw. gegen diesen Abweisungsbescheid der selbe Rechtsschutz zukommen würde, wie gegen die inhaltliche Berufungsentscheidung. Vor der beantragten Vernehmung des Bw. sei eine "Beweiswürdigungsentscheidung" auch indirekt im Wege der Abweisung des Aussetzungsantrages unzulässig. Außerdem habe der Bw. die Aussetzung des Berufungsverfahrens bis zur rechtskräftigen Beendigung des Konkursverfahrens beantragt. Wenn im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen werde, dass Nachweise für die Mittelverwendung fehlen würden, so gehe dies am Beweisantrag vorbei, weil auch im Abgabenverfahren keine Beweismittelverbote bestünden und der Bw. diesen Beweis nicht nur durch Urkunden, sondern auch durch seine Vernehmung erbringen könne. Der Ablauf der Frist für die Einreichung der Steuererklärung 1999 sei nicht relevant, weil der Bw. dafür gesorgt habe, dass die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Vorauszahlungsbeträge geleistet wurden. Die Umsatzsteuernachforderung habe sich erst während des Konkurses durch Schätzung ergeben. An dieser Schätzung treffe den Bw. kein Verschulden. Die Umsatzsteuernachzahlung sei für den Bw. in Anbetracht der ordnungsgemäßen Umsatzsteuervorauszahlungen nicht vorhersehbar gewesen. Es fehle auch jeglicher Nachweis einer Kausalität der vorgeworfenen Sorgfaltsübertretung zum Gegenstand des Haftungsbescheides.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 30.6.2003 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung (§ 139 KO) aufgehoben. Die Konkursquote betrug 9 %.

In der am 9.10.2003 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wies der Bw. im Wesentlichen darauf hin, dass die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Umsatzsteuer 1999, bei der sich das Finanzamt an den in den Vorjahren im Zuge der Einreichung der Jahreserklärung "nachgemeldeten" Umsatzsteuern orientiert hatte, weit überhöht gewesen sei. Die steuerliche Vertreterin habe die für das Jahr 1999 bereits erstellte Bilanz aufgrund offener Honorarforderungen nicht herausgegeben, weshalb eine Einreichung der Abgabenerklärungen für 1999 nicht möglich gewesen wäre. Zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Bw. an, dass er derzeit als Berater bei einem EDV-Unternehmen monatlich netto ca. € 1.800,00 verdiene und nicht unterhaltpflichtig sei. Er habe sich ein Haus gekauft und zahle an Kreditraten monatlich knapp € 1.000,00. Außerdem besuche er eine Fachhochschule. Dafür wären im Monat rund € 200,00 aufzuwenden.

Mit Schreiben vom 24.10.2003 teilte der Bw. noch ergänzend mit, dass sein Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens von seinem persönlichen Abgabenkonto beim Finanzamt Wels mit Bescheid vom 25.9.2003 mit der Begründung abgewiesen worden sei, dass dieses Guthaben aufgrund des Haftungsbescheides an das Finanzamt Linz auf die Steuernummer der Primärschuldnerin übertragen worden sei. Aufgrund dieser Umbuchung sei die Haftung entsprechend zu reduzieren. Darüber hinaus beweise das Vorliegen des Steuerguthabens, dass der Haftungsbescheid der Höhe nach völlig unrichtig sei, da darin von wirtschaftlichen Prämissen ausgegangen worden sei, die im völligen Widerspruch zum tatsächlich vorliegenden Umsatzzrückgang stehen, der durch das vorliegende Guthaben nachweisbar sei. Unabhängig davon, dass nach Ansicht des Bw. die Rechtsauffassung, die Berufungsbehörde sei an die Höhe des geltend gemachten Abgabenzurückstandes gebunden, unrichtig sei, zumal eine Berufung gemäß § 248 BAO mangels Vorliegens eines Bescheides über Abgabenansprüche gar nicht möglich gewesen wäre, verpflichte die aktenkundige und sohin evidente Unrichtigkeit der seinerzeit im Zuge des Insolvenzverfahrens vorgenommenen Schätzung die Berufungsbehörde von sich aus entsprechende Ermittlungen über die tatsächliche Höhe der Abgabenverbindlichkeit, für die der Bw. gegebenenfalls hafte, anzustellen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Haftungsbescheid

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.

Voraussetzung für die 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.

Aus dem wiederholt, zuletzt in der Eingabe vom 24.10.2003 vorgebrachten Einwand des Bw., dass die Schätzung der Umsatzsteuer 1999 weit überhöht gewesen sei, ist für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Auch die Frage, ob sich das Finanzamt bei der Schätzung zu Recht an den in den Vorjahren im Zuge der Einreichung der Jahreserklärungen "nachgemeldeten" Umsatzsteuern orientiert hat (so ergab sich etwa für das Jahr 1996 eine Umsatzsteuernachforderung von S 191.437,00 bei einem Umsatzsteuervorsoll von nur S 82.568,00), muss im gegenständlichen Verfahren dahingestellt bleiben. Bereits in der mündlichen Verhandlung wurde eingehend dargelegt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen ist, da Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid allein die Frage ist, 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 (vgl. Ritz, BAO², § 248 Tz 14 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Auch wurde darauf hingewiesen, dass es gemäß § 248 erster Satz BAO dem Bw. freigestanden wäre, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide zu berufen. Auf diese Berufungsmöglichkeit wurde in der Rechtsmittelbelehrung des Haftungsbescheides ausdrücklich aufmerksam gemacht. Dieser Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenbeschreibung im Haftungsverfahren keine Relevanz zukommt, gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn die Abgabenfestsetzung im Schätzungsweg erfolgt ist (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Unverständlich ist der in der Eingabe vom 24.10.2003 erhobene Einwand, dass eine Berufung gemäß § 248 BAO mangels Vorliegen eines Bescheides über Abgabenansprüche nicht möglich gewesen wäre. Im gesamten Verwaltungsverfahren, insbesondere auch in der mündlichen Verhandlung, wurde vom Bw. nie behauptet, dass der Umsatzsteuerbescheid 1999 nicht rechtswirksam an die Primärschuldnerin zugestellt worden wäre. In der mündlichen Verhandlung wurde dem Einwand, dass die Abgabenforderung als solche aus einer Schätzung entstanden sei, die erst im Zuge des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sei, ausdrücklich entgegengehalten, dass der Umsatzsteuerbescheid 1999 bereits vom 29.5.2001 – somit vor Konkursöffnung – datiert. Dem wurde vom Bw. nicht entgegengetreten. Der Bescheid wurde nachweislich am 1.6.2001 mit RSb-Brief zugestellt, das Konkursverfahren erst am 5.6.2001 eröffnet. Es lag somit auch keine "im Zuge des Insolvenzverfahrens vorgenommene Schätzung" vor.

Aus dem durch § 248 BAO dem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich zwar, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist. Eine solche Bekanntmachung kann aber nicht nur durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch, sondern allenfalls auch durch Mitteilung des Bescheidinhaltes erfolgen.

Der Inhalt des Umsatzsteuerbescheides 1999 wurde dem Bw. im gegenständlichen Verfahren hinlänglich zur Kenntnis gebracht. Die Höhe der Umsatzsteuernachforderung war schon dem angefochtenen Haftungsbescheid zu entnehmen, in dem auch darauf hingewiesen wurde, dass diese Nachforderung auf die Nichtabgabe der diesbezüglichen Steuererklärung zurückzuführen sei. Im Übrigen wurde in der mündlichen Verhandlung nicht vorgebracht, dass der Bw. vom Inhalt des Umsatzsteuerbescheides keine ausreichende Kenntnis habe. Selbst wenn dem Bw. die Abgabenansprüche nicht ausreichend zur Kenntnis gebracht worden sein sollten, 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. Der Bw. hat aber keine Berufung gegen die Abgabenbescheide erhoben und auch keinen Antrag gemäß § 248 zweiter Satz BAO gestellt. Er hat sich damit der Möglichkeit, die Abgabenbescheide zu bekämpfen, begeben (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Die Stellung des Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum ist unbestritten.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der E-GmbH wurde mit Beschluss vom 30.6.2003 aufgehoben, die überwiesene und verrechnete Konkursquote betrug 9 %. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht damit fest. Im Übrigen stand der Umstand, dass im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides das Konkursverfahren noch nicht abgeschlossen war, der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung nicht entgegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Vorliegen der Uneinbringlichkeit im Sinne des § 9 BAO bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. In diesem Fall ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkursverfahrens erforderlich (Ritz, BAO², § 9 Tz 6 mit Judikaturnachweisen). Im angefochtenen Bescheid wies das Finanzamt darauf hin, dass nach Aussage des

Masseverwalters nur mit einer Quote von 10 % zu rechnen sei, und ging daher zu Recht von der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben im Ausmaß von 90 % aus.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (Ritz, BAO², § 9 Tz 22 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Mit dem Einwand in der Berufung, dass die Beweislast im Haftungsverfahren ausschließlich die Abgabenbehörde treffe, verkannte der Bw. grundlegend die ihm obliegende qualifizierte Behauptungs- und Nachweispflicht.

Sowohl in der Stellungnahme vom 1.10.2001 als auch in der Berufung vom 3.6.2002 wurden in weitwendigen, zum Großteil wortgleich aus dem Konkursantrag übernommenen Ausführungen die Gründe für die Insolvenz der Primärschuldnerin dargestellt, und darauf hingewiesen, dass der Konkursantrag von der E-GmbH selbst stamme und keinesfalls verspätet gewesen wäre. Für die Frage des Verschuldens im Sinne des § 9 BAO ist es aber unerheblich, ob der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der vertretenen GmbH rechtzeitig gestellt wurde. Den Ursachen für die Zahlungsunfähigkeit kommt im gegenständlichen Verfahren ebenso wenig Bedeutung zu wie einem allfälligen Verschulden des Bw. am Eintritt der Insolvenz. Im Haftungsverfahren ist allein zu prüfen, ob der Geschäftsführer die ihn obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten wahrgenommen hat.

Zu diesen Pflichten gehört es nicht nur dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden, sondern auch dass die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen pünktlich eingereicht werden (Ritz, BAO², § 9 Tz 12).

Diese Pflicht wurde vom Bw. im vorliegenden Fall trotz wiederholter Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärungen 1999 und Festsetzung einer Zwangsstrafe verletzt. In der mündlichen Verhandlung am 9.10.2003 versuchte der Bw. die Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 1999 damit zu rechtfertigen, dass die steuerliche Vertreterin wegen offener Honorarforderungen die bereits erstellte Bilanz 1999 nicht herausgegeben habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Geschäftsführer im Fall einer Behinderung in der Wahrnehmung seiner Obliegenheiten durch Dritte entweder sofort im Rechtsweg alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen hat, um diesen Zustand abzustellen, oder die Geschäftsfüh-

rerbefugnis umgehend zurücklegen muss. Dem Geschäftsführer, der weiterhin als Geschäftsführer tätig bleibt, obwohl er sich in seiner Pflichterfüllung behindert sieht, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung zur Last (z.B. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 19.2.2002, 2001/14/0205; VwGH 23.4.2001, 97/14/0145, 20.4.1999, 94/14/0147).

Wenn nun ein steuerlicher Vertreter aufgrund offener Honorarforderungen die bereits erstellte Bilanz bzw. allenfalls auch die bereits erstellten Abgabenerklärungen nicht herausgibt, muss der Geschäftsführer zumindest die Grundaufzeichnungen zurückfordern, um die Erklärungen selbst erstellen zu können. Wird selbst dies vom steuerlichen Vertreter mit dem Hinweis auf das Zurückbehaltungsrecht gemäß § 471 ABGB verweigert, und ist dem Geschäftsführer die Erstellung einer Abgabenerklärung aufgrund fehlender Buchhaltungsunterlagen nicht möglich, muss er seine Funktion unverzüglich zurücklegen.

Ein schuldhaftes Verhalten im Sinne einer zumindest leichten Fahrlässigkeit ist aber auch darin zu erblicken, dass ein steuerlicher Vertreter mit der Führung der Buchhaltung und der Erstellung eines Jahresabschlusses (weiter) betraut wird, obwohl sich die Gesellschaft diese steuerliche Vertretung tatsächlich finanziell nicht mehr leisten kann, da keine ausreichenden Mittel zur vollständigen Begleichung des Honorars des Steuerberaters mehr zur Verfügung stehen, und daher die Geltendmachung des Zurückbehaltungsrechtes durch den steuerlichen Vertreter zu gewärtigen ist.

Ebenso stellt es ein zumindest leicht fahrlässiges Verhalten dar, wenn man sich über die Kosten der einzelnen Leistungen der steuerlichen Vertretung nicht im Voraus ausreichend informiert, und sich dann mit Honorarforderungen konfrontiert sieht, die nicht mehr bedient werden können.

Es geht nicht an, dass ein Vertreter im Sinne des § 80 BAO trotz wiederholter Erinnerung und Festsetzung einer Zwangsstrafe die fortgesetzte Missachtung der Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen, die eine der grundlegenden abgabenrechtlichen Pflichten darstellt, allein deswegen nicht zu verantworten hätte, weil er die Buchhaltungsunterlagen dem steuerlichen Vertreter übergeben hat, der sie aufgrund offener Honorarforderungen nicht mehr herausgibt.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch noch, dass laut den vorgelegten Offene-Posten-Listen Kreditoren zum 30.4.2001 die offenen Honorarforderungen der T-Wirtschaftstreuhand GmbH im Wesentlichen aus April und Mai 2000 resultieren. Die Zurücklegung der steuerlichen Vertretung erfolgte am 13.11.2000, die Festsetzung der Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Erklärungen am 12.3.2001, die Schätzung der

Besteuerungsgrundlagen mit Bescheid vom 29.5.2001. Der Bw. hätte daher ausreichend Zeit gehabt, entweder im Rechtsweg alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen, um die Behinderung in der Erfüllung der abgabenrechtlichen Erklärungspflicht abzustellen, oder die Geschäftsführerbefugnis umgehend zurückzulegen. Da er weiterhin als Geschäftsführer tätig blieb, obwohl er sich in seiner Pflichterfüllung behindert sah, lag dem Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO zur Last.

Das Finanzamt hatte in den Bescheiden vom 16.11.2000 (Erinnerung zur Abgabe der Steuererklärungen) und vom 10.1.2001 (Androhung der Zwangsstrafe) darauf hingewiesen, dass nach Ablauf der jeweils gesetzten Nachfristen eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO erfolgen werde. Dem Bw. musste daher bewusst sein, dass bei Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung vom Finanzamt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen würde.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO², § 9 Tz 10 mit Judikurnachweisen).

Die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 1999 war am 15.2.2000 fällig. Dass die Gesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt völlig mittellos gewesen wäre, wurde nicht dargetan, und ist auch den im Zuge der Stellungnahme vom 1.10.2001 vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen.

In welchem ziffernmäßig konkreten Ausmaß die Gesellschaftsmittel im Fälligkeitszeitpunkt für eine allenfalls nur mehr anteilige Begleichung der Umsatzsteuernachforderung 1999 noch ausgereicht hätten, wäre vom Bw. darzulegen gewesen. Unzutreffend war in diesem Zusammenhang der Hinweis, dass die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes aus den Forderungsanmeldungen im Konkursverfahren ersichtlich wäre, weshalb von der beantragten Beischaffung des Konkursaktes abgesehen werden konnte. Die Forderungsanmeldungen geben weder Aufschluss über das Ausmaß der liquiden Mittel im Fälligkeitszeitpunkt (15.2.2000), der mehr als ein Jahr vor Konkurseröffnung lag, noch über die konkrete Mittelverwendung. Selbst aus der Tatsache allein, dass auch andere Gläubiger bereits zum genannten Fälligkeitszeitpunkt offene Forderungen an die Primärschuldnerin hatten, die in

weiterer Folge im Konkursverfahren angemeldet wurden, ergibt sich nicht das ziffernmäßige Ausmaß der Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel zur Abgabenentrichtung. Im Übrigen ist es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde, jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat, zu ermitteln. 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. Vermag er 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 (z.B. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; VwGH 24.1.2000, 96/17/0404).

Da vom Bw. nicht dargelegt wurde, in welchem ziffernmäßig konkreten Ausmaß die Gesellschaftsmittel im Fälligkeitszeitpunkt für eine allenfalls nur mehr anteilige Begleichung der Umsatzsteuernachforderung 1999 noch ausgereicht hätten, erfolgte die Haftungsanspruchnahme für den – abgesehen von der Konkursquote – ungetkürzten Abgabenanspruch zu Recht.

Weiters musste, da das Ausmaß einer allfälligen Unzulänglichkeit der im Fälligkeitszeitpunkt noch vorhandenen Mittel zur Abgabenentrichtung nicht dargelegt wurde, davon ausgegangen werden, dass die dem Bw. vorzuwerfende Pflichtverletzung auch ursächlich für den gesamten Abgabenausfall war.

In den erstinstanzlichen Haftungsbescheid wurde auch der wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 1999 mit Bescheid vom 29.5.2001 festgesetzte Verspätungszuschlag aufgenommen. Da dieser jedoch erst am 6.7.2001 und damit nach Konkurseröffnung fällig war, war diese Abgabe aus der Haftungssumme auszuscheiden und der Berufung insoweit stattzugeben.

Der haftungsgegenständliche Säumniszuschlag betrifft die Umsatzsteuernachforderung 1999 und war wie diese am 15.2.2000 fällig. Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 2 BAO, zu denen auch der Säumniszuschlag zählt.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 03/2001 war am 15.5.2001 fällig. Dass die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt völlig mittellos gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht glaubhaft gemacht, und ist auch den vorgelegten Unterlagen (insbesondere der Saldenbilanz zum 30.4.2001) nicht zu entnehmen. Die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Gesellschaftsmittel wurde trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht dargetan. Es war daher vom Vorliegen einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht auszugehen.

Insgesamt gesehen liegt dem Bw. im gegenständlichen Fall daher sowohl eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Erklärungspflichten als auch der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten zur Last, die ursächlich für den Abgabenausfall waren.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aufgrund der im Zuge der mündlichen Verhandlung festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse, der Tatsache, dass der Bw. erst 33 Jahre alt (geb. 14.3.1970), und daher noch Jahrzehnte erwerbsfähig ist, war nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wären. Darüber hinaus konnte bereits ein Teil der Haftungsschuld durch Überrechnung von Guthaben in Höhe von € 405,01 und von € 3.524,34 vom persönlichen Abgabenkonto des Bw. abgedeckt werden. Unzutreffend ist die Ansicht des Bw., dass in diesem Umfang die Haftungsinanspruchnahme einzuschränken wäre, wie dies in der Eingabe vom 24.10.2003 zum Ausdruck gebracht wurde. Zahlungen des Haftungsschuldners vermindern zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändern aber nichts an dem im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Schließlich wurden vom Bw. keine Billigkeitsgründe vorgebracht, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen würden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

2) Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erliedigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der

Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen, a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wurde der Aussetzungsantrag gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO abgewiesen. Bei der Prüfung der Frage, ob eine Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, sind lediglich die Erfolgsaussichten der Berufung anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen. Es ist nicht Aufgabe des Aussetzungsverfahrens, die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen. Mit einer auf § 212a Abs. 2 lit. a BAO gestützten Abweisung eines Aussetzungsantrages wird daher auch kein Präjudiz für die Erledigung der diesem Antrag zugrunde liegenden Berufung geschaffen. Eine Berufung ist dann als wenig erfolgversprechend anzusehen, wenn sich der angefochtene Bescheid auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen kann (vgl. etwa VwGH 26.7.1995, 95/16/0018).

Bereits oben wurde unter Punkt 1) die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der den Berufungswerber im Haftungsverfahren treffenden qualifizierten Behauptungs- und Nachweispflicht dargestellt, und darauf hingewiesen, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Da weder ein Nachweis für das gänzliche Fehlen von Gesellschaftsmitteln zu den haftungsrelevanten Fälligkeitszeitpunkten, noch die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel erbracht wurde, erwies sich die Berufung hinsichtlich der im gegenständlichen Spruch angeführten Abgaben als wenig erfolgversprechend. Zur Verletzung der Pflicht zur Einreichung einer Jahresumsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen unter Punkt 1) verwiesen. In diesem Zusammenhang hat der Bw. in der Berufung vom 14.10.2002 auch noch vorgebracht, dass der Ablauf der Erklärungsfrist "nicht relevant" sei, weil der Bw. die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und die Vorauszahlungen geleistet habe. Der Bw. übersieht dabei, dass die Pflicht zur Einreichung einer Jahresumsatzsteuererklärung unabhängig davon besteht, ob die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und die Vorauszahlungen geleistet werden. Kein Unternehmer wird von der Pflicht zur Einreichung einer

Jahresumsatzsteuererklärung deswegen befreit, weil er die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hat.

Erfolgversprechend war die Berufung nur hinsichtlich des erst nach Konkurseröffnung fällig gewesenen Verspätungszuschlages, sodass insoweit eine Aussetzung der Einhebung in Betracht gekommen wäre. Die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung setzt aber schon nach dem Gesetzeswortlaut voraus, dass eine dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung noch anhängig ist. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung kommt eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht.

Da über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Haftungsberufung bereits entschieden wurde (Spruchteil 1), kommt die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben schon aus diesem Grund nicht mehr in Betracht (vgl. z.B. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 10. November 2003