



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des S, vertreten durch Christian Diesenberger, Steuerberater, 4501 Neuhofen/Krems, Steyrer Straße 27,

1) vom 2. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Juni 2008, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma P GmbH (StNr. 000/0000) im Ausmaß vom 12.343,27 € in Anspruch genommen wurde, und

2) vom 13. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 12. September 2008, mit dem ein Ansuchen um Stundung der Haftungsschuld bis zur Erledigung der unter Punkt 1) angeführten Berufung abgewiesen wurde, entschieden:

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

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	2002	3.980,00
Umsatzsteuer	2003	780,00
Umsatzsteuer	2004	900,00
Kapitalertragsteuer	2002	1.933,33
Kapitalertragsteuer	2003	1.933,33
Kapitalertragsteuer	2004	2.300,00
Summe		11.826,66

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

2) Die Berufung gegen den Bescheid vom 12. September 2008 betreffend Zahlungserleichterung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die im Jahr 1993 errichtete primärschuldnerische Firma P GmbH betrieb in X eine Pizzeria. Geschäftsführer der Gesellschaft waren seit 10.8.1993 K und der Berufungswerber. Beide waren selbständig vertretungsbefugt, und werden in dem im Veranlagungsakt aufliegenden Unterschriftsprobenblatt vom 16.11.1993 als gegenüber dem Finanzamt jeweils einzelzeichnungsberechtigt angeführt.

Im Veranlagungsakt findet sich weiters eine Ruhendmeldung, derzufolge der Wirtschaftskammer das Ruhen der Gewerbeausübung ab 1.1.2006 angezeigt worden war.

Im Firmenbuch wurden die beiden Geschäftsführerfunktionen am 6.9.2006 (Bw.) und am 24.10.2007 (K) gelöscht. Seit diesem Zeitpunkt hat die Gesellschaft keinen gesetzlichen Vertreter mehr. Am 12.11.2008 teilte das Firmenbuchgericht dem Finanzamt mit, dass die amtswegige Löschung der Gesellschaft beabsichtigt sei. Gegen diese sprach sich das Finanzamt am 17.11.2008 allein deshalb aus, weil noch nicht alle vorgesehenen Veranlagungen durchgeführt wären und offene Abgabenrückstände bestünden.

Bereits im Jahr 2006 wurde dem Finanzamt der Verdacht von Schwarzumsätzen (auch) im gegenständlichen Pizzalokal bekannt. Das Finanzamt führte daraufhin für die Jahre 2002 bis 2004 eine Außenprüfung durch. Dabei wurde festgestellt, dass die Lösungsaufzeichnung mittels Registrierkassen erfolgt sei, wobei die einzelnen Geschäftsfälle im Speicher mitprotokolliert worden wären. Diese täglichen Bewegungen hätten jedoch weder körperlich noch in Datenform vorgelegt werden können, weshalb die passive Überprüfungs- und Verprobungsmöglichkeit nicht gegeben sei. Es wurde daher eine umfassende kalkulatorische Verprobung durchgeführt. Dabei wurde für das Jahr 2004 eine Kalkulation der Umsätze 10 % sowie ein äußerer Betriebsvergleich durchgeführt. Es wurden für das Jahr 2004 laut Besprechungsprogramm Zuschätzungen anhand der vorgenommenen Kalkulationen in Höhe von 35.000 € (Erlöse 10 %) und 6.500 € (Erlöse 20 %) vorgenommen. Ferner wurden für die Jahre 2002 und 2003 Sicherheitszuschläge in Höhe von rund 5 % des Umsatzes festgesetzt, und zwar in Höhe von 7.500 € (10 % 2002), 7.000 € (10 % 2003), 2.600 € (20 % 2002) und 2.600 € (20 % 2003). Die Zurechnungen würden als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und als anteilig an die Gesellschafter zugeflossen gelten. Bereits im Zuge dieser Verprobung wurde von einem monatlichen Eigenverbrauch und Schwund von 150 Pizzen ausgegangen.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden Unterlagen vorgelegt, aufgrund derer nach den Feststellungen des Prüfers die Kalkulationsdifferenzen "teilweise aufgeklärt werden konnten". Im Arbeitsbogen findet sich dazu eine Niederschrift vom 16.8.2002, wonach bereits im Jahr 2001 (somit vor Beginn des Prüfungszeitraumes) ein ehemaliger Angestellter der Primär-

schuldnerin wegen Diebstahls von Pizzazutaten entlassen worden sei (dessen Gattin und Tochter würden noch im Betrieb der Primärschuldnerin arbeiten). Weiters wurde eine handschriftliche Notiz vom 22.2.2005 vorgelegt, derzufolge die eben erwähnte Gattin des ehemaligen Angestellten ebenfalls fristlos wegen "wiederholter Mitnahme von fremdem Teig (Pizzaproduktion) und Verkauf auf eigene Rechnung" entlassen wurde. Von einer Anzeige bei der Gendarmerie werde abgesehen, wenn die Dienstnehmerin der Entlassung zustimme, was diese aufgrund ihrer Unterschrift auf diesem Schriftstück offenkundig tat. Weiters wurde ein Schreiben der Primärschuldnerin an die Arbeiterkammer Linz vorgelegt, in der ebenfalls auf die unbefugten Entnahmen von Pizzazutaten durch die genannte Arbeitnehmerin hingewiesen wurde.

Aufgrund dieses Vorbringens reduzierte der Prüfer die Umsatzzuschätzungen und Sicherheitszuschläge wie folgt: die Zuschätzung der 10 %igen Umsätze für das Jahr 2004 wurde auf 32.000 € vermindert (ohne Gewinnauswirkung), die Sicherheitszuschläge wurden mit jeweils 2.600 € (10 % und 20 % für 2002 und 2003) sowie jeweils 3.000 € (10 % und 20 % für 2004) festgesetzt. Laut Punkt V des Niederschrift über die Schlussbesprechung konnte in allen Punkten Einigung erzielt werden.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide, insbesondere wurden mit (zu Händen des steuerlichen Vertreters zugestellten) Bescheiden vom 13.11.2007 und 19.11.2007 die haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Kapitalertragsteuern und Umsatzsteuern für die Jahre 2002 bis 2004 vorgeschrieben.

In einem Vorhalt vom 11.4.2008 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass die zwangsweise Einbringung aushaftender Abgaben bei der Gesellschaft erfolglos verlaufen sei. Er wäre in der Zeit von 10.8.1993 bis 6.9.2006 Geschäftsführer und daher für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Es sei festgestellt worden, dass näher dargestellte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 12.343,27 €, die in den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit fallen würden, nicht entrichtet worden seien. Er 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. Schließlich wurde um Darstellung der derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In einer Stellungnahme vom 30.4.2008 wurde mitgeteilt, dass der Berufungswerber die Geschäftsführung bereits am 9.8.2006 zurückgelegt habe. Dies sei dem Firmenbuch am

22.8.2006 zur Kenntnis gebracht worden. Da zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaft bereits vermögenslos gewesen sei und die angeführten Abgabenschuldigkeiten erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit festgesetzt worden wären, könne dem Berufungswerber keine Vertreterhaftung angelastet werden, und erscheine daher auch die Vorlage eines Vermögensverzeichnisses nicht erforderlich.

Mit Haftungsbescheid vom 3.6.2008 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgabenschulden der Gesellschaft in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Körperschaftsteuer	07-09/06	16.08.2006	437,00
Umsatzsteuer	2002	17.02.2003	3.980,00
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	780,00
Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	900,00
Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	0,01
Kapitalertragsteuer	2002	19.11.2007	1.933,33
Kapitalertragsteuer	2003	19.11.2007	1.933,33
Kapitalertragsteuer	2004	19.11.2007	2.300,00
Säumniszuschlag 1	2003	17.01.2008	79,60
			12.343,27

In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass die haftungsgegenständlichen Nachforderungen zwar erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden wären, bei Selbstbemessungsabgaben jedoch maßgebend sei, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Die im Haftungsbescheid angeführten Selbstbemessungsabgaben wären zwar erst im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden, die Verpflichtung zur Entrichtung derselben wäre jedoch zu einem Zeitpunkt verletzt worden, in dem der Gesellschaft noch Mittel zur Verfügung stehen mussten. Die Haftungsinanspruchnahme erscheine im Hinblick auf zwei aufrechte Dienstverhältnisse des Berufungswerbers geeignet, den Abgabenausfall zu verhindern. Es könne nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Abgaben auch beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wären.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 2.7.2008 Berufung erhoben, und das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO bestritten. Wie dem BP-Bericht zu entnehmen sei, resultierte die Umsatzsteuernachverrechnung der Jahre 2002 bis 2004 "überwiegend" aus einem offensichtlichen Diebstahl von Dienstnehmern, wobei jedoch die Umsatzsteuerverpflichtung dem Unternehmen auferlegt wurde, dies trotz der Tatsache, dass diesem tatsächlich ein erheblicher Schaden durch den Diebstahl der Mitarbeiter zugefügt worden sei. Die Tatsache des Diebstahls in dieser Größenordnung sei erst durch die Betriebsprüfung zutage gekommen, sodass hier keinesfalls von einer Pflichtverletzung des damaligen Geschäftsführers gesprochen werden könne. Der Restbetrag der Nachforderungen (Umsatz-

steuer und Kapitalertragsteuer) ergebe sich durch Zurechnung von Sicherheitszuschlägen, wobei jedoch die Geschäftsführer immer eine tatsächliche Umsatzverkürzung verneint hätten. Auch seitens der Finanzverwaltung hätte eine tatsächliche Umsatzverkürzung nicht festgestellt werden können, sodass letztlich – um dem Unsicherheitsfaktor Rechnung zu tragen – ein Sicherheitszuschlag festgesetzt worden sei. Ein Sicherheitszuschlag sage bereits aus, dass eine tatsächliche Verkürzung nicht nachgewiesen werden habe können. Eine derartige sei von den Geschäftsführern stets vehement zurückgewiesen worden. Diese Nachzahlungsbeträge könnte daher dem Berufungswerber nicht als schuldhafte Pflichtverletzung angekreidet werden. Gegen die Betriebsprüfungsbescheide sei kein Rechtsmittel eingebracht worden, da das Unternehmen die dafür notwendigen Mittel nicht aufbringen habe können. Von einem Schuldeingeständnis könne aber deshalb keinesfalls gesprochen werden. Es wurde daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Weiters beantragte der Berufungswerber die Stundung des geforderten Betrages in Höhe von 12.343,27 € bis zur Berufungsentscheidung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5.9.2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Haftungsbescheid als unbegründet ab. Dem Einwand, dass die Umsatzsteuernachverrechnung überwiegend auf einem offensichtlichen Diebstahl von Dienstnehmern beruhe, wurde entgegengehalten, dass durch den Ansatz eines Schwundes im Rahmen der kalkulatorischen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen etwaige Diebstähle bereits berücksichtigt worden seien. Dass darüber hinaus der überwiegende Teil der Umsatzsteuernachverrechnung auf einen Diebstahl von Dienstnehmern zurückzuführen sei, erscheine – auch in Anbetracht der formell mangelhaften Buchhaltung – nicht glaubhaft und widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung. Zum Einwand, dass in Bezug auf die Zurechnung der Sicherheitszuschläge keine schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers vorliegen könne, wies das Finanzamt darauf hin, dass die Behörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen habe, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung (z.B. aufgrund formeller und materieller Mängel der Aufzeichnungen) nicht ermittelt werden können. Für die Erlassung eines Haftungsbescheides sei dies ohne Bedeutung. Die Abgabenbehörde sei im Haftungsverfahren grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095). Das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung könne daraus, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt worden seien, nicht abgeleitet werden.

Mit Bescheid vom 12.9.2008 wurde der Antrag auf Stundung der Haftungsschuld abgewiesen. Zum einen seien die Stundungsvoraussetzungen bei der Primärschuldnerin als weiterer Gesamtschuldnerin nicht dargelegt worden. Zum anderen sei vom Berufungswerber in keiner Weise dargetan worden, dass bei ihm selbst die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung (erhebliche Härte, Nichtgefährdung der Einbringlichkeit) vorlägen.

Der Umstand, dass gegen den Haftungsbescheid berufen wurde, sei für sich allein als Begründung für eine Stundung nicht ausreichend.

Im Antrag vom 25.9.2008 auf Entscheidung über die Berufung gegen den Haftungsbescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Betrieb des Unternehmens schon längere Zeit veräußert gewesen wäre und durch die zu diesem Zeitpunkt bestehende Überschuldung es den Geschäftsführern nicht möglich gewesen sei, für eventuelle Nachzahlungen, mit denen keinesfalls gerechnet werden hätte können, vorzusorgen. Es sei unrichtig, wenn die Finanzverwaltung behaupte, dass die durch den Diebstahl von Dienstnehmern nachverrechnete Umsatzsteuer bereits bei der Betriebsprüfung zur Gänze berücksichtigt worden wäre. Richtig sei vielmehr, dass dieser Diebstahl durch Aufzeichnungen und entsprechende Anzeigen eindeutig nachgewiesen werden habe können, und die Finanzverwaltung im Zuge des Prüfungsabschlusses diesen Diebstahl, der mit netto 32.000 € geschätzt worden sei, körperschaftsteuerrechtlich durch eine Nichterfassung bereits berücksichtigt habe. Umsatzsteuerrechtlich wurden hingegen nach Auffassung der Finanzverwaltung diese nicht tatsächlich erhaltenen Einnahmen der Gesellschaft zugeordnet und eine entsprechende Umsatzsteuernachverrechnung vorgenommen, da nach Ansicht der Finanzverwaltung trotz des Diebstahls dieser Umsatz der Gesellschaft zugerechnet werden müsse. Selbstverständlich hätte dieser Diebstahl nur schätzungsweise erfasst werden können, da derartige Vorkommnisse immer erst im Nachhinein und ohne genauere Zuordnung festgestellt werden könnten. Es könne daher "nicht ausgeschlossen werden", dass der Diebstahl wesentlich höher gewesen sei. Der dadurch verhängte Sicherheitszuschlag verdeutliche diese Tatsache und sollte lediglich die Ungewissheit abdecken. Jedenfalls könne durch diesen Sicherheitszuschlag nicht behauptet werden, dass diese Umsätze tatsächlich erzielt worden wären und in weiterer Folge den Geschäftsführern zugerechnet werden könnten. Gerade die Höhe des Diebstahls, der durch mehrere Anzeigen dokumentiert werden habe können und offensichtlich über einen längeren Zeitraum stattgefunden habe, lasse "doch glaubhaft vermuten", dass auch die übrigen Differenzbeträge durchaus durch weitere Diebstähle verursacht worden wären. Es sei daher auch aufgrund dieses Umstandes keine Zuschätzung vorgenommen worden, sondern lediglich ein Sicherheitszuschlag verhängt worden. Auch sei festzuhalten, dass die Losungsermittlung stets vom Fremdpersonal vorgenommen werden hätte müssen, da die Geschäftsführer nicht selbst als Verkäufer tätig gewesen wären, sondern diese lediglich nach Betriebsschluss die entsprechenden Tageslosungen und Tageslosungsaufzeichnungen in Empfang genommen hätten. Es könne daher ausgeschlossen werden, dass mögliche nicht erklärte Umsätze den Geschäftsführern zugeflossen sein könnten. Trotz ständiger Kontrollen könnten leider erst im Nachhinein feststellbare Pflichtverletzungen der Dienstnehmer nicht ausgeschlossen werden.

Hier eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Geschäftsführers zu unterstellen, sei keineswegs nachvollziehbar und auch nicht begründbar. Auch wenn die Abgabenbehörde festhalte, dass diese an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden sei, so könne daraus nicht abgeleitet werden, dass aufgrund von Nachverrechnungen jedenfalls eine schuldhaftige Pflichtverletzung der Geschäftsführung vorliegen müsse. Gerade "diese" Bescheide zeigten doch auf, dass die Umsatzzurechnung nicht exakt nachgewiesen werden habe können und "die Ursache" nur durch einen pauschalen Sicherheitszuschlag abgedeckt werden sollte. Die Geschäftsführung habe stets behauptet, dass derartige Differenzen ausschließlich den Pflichtverletzungen der Dienstnehmer zugerechnet werden müssten. Dies beweise auch die beigelegte "Niederschrift" vom 22.2.2005, in der vom Dienstnehmer sein Fehlverhalten bestätigt und aufgrund dessen dieses Dienstverhältnis durch eine fristlose Entlassung aufgelöst wurde. Dies zeige auch, dass die Geschäftsführer unmittelbar nach Bekanntwerden des Fehlverhaltens entsprechend agiert hätten, sodass von einer Pflichtverletzung, die eine Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen würde, nicht gesprochen werden könne. Es werde daher neuerlich die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Weiters beantragte der Berufungswerber die Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 212a BAO.

Als Beilage zu diesem Vorlageantrag wurde die bereits im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte und oben erwähnte handschriftliche Notiz vom 22.2.2005 vorgelegt, derzufolge die Gattin des ehemaligen Angestellten ebenfalls fristlos wegen "wiederholter Mitnahme von fremdem Teig (Pizzaproduktion) und Verkauf auf eigene Rechnung" entlassen wurde.

Obwohl im Zuge des Vorlageantrages ohnehin auch ein Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt worden war, wurde mit Eingabe vom 13.10.2008 auch gegen die mit Bescheid vom 12.9.2008 ausgesprochene Abweisung des Stundungsansuchens Berufung erhoben. Dem Finanzamt sei sicherlich bekannt, dass der Berufungswerber Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erziele, wodurch letztlich der Abgabenrückstand finanziert werden könnte, sodass eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht gegeben sei. Andererseits sei gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben und im Zuge des Vorlageantrages nochmals deutlich aufgezeigt worden, dass der Haftungsbescheid nicht gerechtfertigt sei. Es müsse sehr wohl als erhebliche Härte angesehen werden, wenn die Haftungssumme, obwohl der diesbezügliche Bescheid noch keine Rechtskraft erlangt habe, bereits eingefordert werde, da bis zu diesem Zeitpunkt die Forderung keineswegs rechtlich bestehe und aufgrund der im Zuge der Berufung aufgezeigten Umstände auch nicht schlagend werden könne. Die Stundung dieses Betrages bis zur bescheidmäßigen Erledigung "des Haftungsbescheides" (gemeint wohl: der Berufung) müsse jedenfalls als gerechtfertigt angesehen werden. Es werde daher die

Stundung des Betrages von 12.343,27 € bis zur Berufungsentscheidung bezüglich des Haftungsbescheides beantragt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Berufung gegen den 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 eingebracht 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.

Der Berufungswerber war seit 10.8.1993 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin und auch gegenüber dem Finanzamt einzelzeichnungsberechtigt und damit vertretungsbefugt. Dass ihm die Vertretung der Gesellschaft gegenüber dem Abgabengläubiger aufgrund einer allfälligen internen Agendenverteilung mit der zweiten Geschäftsführerin nicht zugekommen wäre bzw. ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht obliegen wäre, wurde im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht. Seine Geschäftsführerfunktion legte der Berufungswerber nach seinen Ausführungen in der Stellungnahme vom 30.4.2008 am 9.8.2006 zurück (Löschung im Firmenbuch am 6.9.2006).

Bereits das Finanzamt wies zutreffend darauf hin, dass bei Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer) maßgebend ist, 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 (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Gemäß § 21 Abs. 5 UStG wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Die haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Umsatzsteuer waren daher am 17.2.2003 (Umsatzsteuer 2002), am 16.2.2004 (Umsatzsteuer 2003) und 15.2.2005 (Umsatzsteuer 2004) fällig. Zu diesen Fälligkeitsterminen war der Berufungswerber noch Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EStG 1988) haben unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043 mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 95 Tz 3 letzter Absatz). Dies gilt auch für Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. z.B. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010). Gemäß § 96 Abs. 1 Zif. 1 EStG ist bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Zif. 1 und 2 EStG die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Verdeckte Ausschüttungen unterliegen ebenfalls der KEST gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (Jakom, EStG-Kommentar, § 93 Tz 13 mit Hinweis auf VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Die haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern 2002 bis 2004 waren daher jeweils binnen einer Woche nach Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttungen fällig. Bei den am Abgabekonto ausgewiesenen "Fälligkeitsterminen" handelt es sich lediglich um so genannte "verrechnungstechnische" Fälligkeitstermine zur gebarungsmäßigen Erfassung der Kapitalertragsteuern, da der tatsächliche Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung und damit die gesetzliche Fälligkeitstermine (eine Woche nach Zufluss) regelmäßig nicht feststellbar sind. Fest steht jedoch, dass diese Nachforderungen an Kapitalertragsteuern 2002 bis 2004 aufgrund des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttungen in diesen Jahren jedenfalls bereits zu Zeitpunkten fällig waren, in denen der Berufungswerber noch Geschäftsführer der Gesellschaft war.

Aus dem Einwand, dass diese Nachforderungen an Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer erst nach dem Ausscheiden des Berufungswerbers aus seiner Funktion als Geschäftsführer festgesetzt worden wären, ist im Hinblick auf die Fälligkeit dieser Selbstbemessungsabgaben zu Zeitpunkten, in denen der Berufungswerber noch Geschäftsführer war, für das gegenständlichen Haftungsverfahren nichts zu gewinnen.

Die Abgaben sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der Wirtschaftskammer war das Ruhen der Gewerbeausübung ab 1.1.2006 angezeigt worden. Nachdem beide Geschäftsführer ihre Funktionen zurückgelegt hatten, war die Primärschuldnerin ohne gesetzlichen Vertreter und schon deswegen praktisch handlungsunfähig (was gegen die Erwirtschaftung bzw. das Vorhandensein weiterer Mittel, die zur Abgabentrachtung herangezogen werden könnten, spricht). Das Firmenbuchgericht beabsichtigt die amtswegige Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch. Das Finanzamt hatte bereits im Vorhalt vom 11.4.2008 darauf hingewiesen, dass die zwangsweise Einbringung der aushaftenden Abgaben bei der Gesellschaft erfolglos verlaufen sei. Dass noch Gesellschaftsmittel oder sonstige Vermögenswerte der Gesellschaft vorhanden wären, die zur Entrichtung der Abgaben herangezogen werden könnten, wurde auch vom Berufungswerber nicht behauptet, sodass aus all diesen Umständen von der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft auszugehen war.

Im Haftungsverfahren ist die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall wäre die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Zum wiederholten Hinweis des Berufungswerbers darauf, die Abgabenfestsetzung sei im Zuge der Betriebsprüfung im Schätzungsweg erfolgt, ist festzuhalten, dass der Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Haftungsverfahren keine Relevanz zukommt, auch dann gilt, wenn die Abgabenfestsetzung im Schätzungsweg erfolgt ist (vgl. etwa VwGH 23.5.1990, 89/13/0250, VwGH 22.3.1993, 91/15/0065; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Da Gegenstand des Haftungsverfahrens nicht die dem Berufungswerber gemäß § 248 BAO offen gestandene aber unterlassene Bekämpfung der Kapitalertragsteuer ist, muss für das Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit deren Vorschreibung ebenso prüfungslos ausgegangen werden, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttung. Diese setzt zumindest bedingt vorsätzliches Handeln der Gesellschaftsorgane voraus (vgl. VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Gleiches gilt für die Umsatzsteuer. Die Schätzung erfolgte deswegen, weil die Lösungsaufzeichnungen weder körperlich noch in Datenform vorgelegt werden konnten und sich im Zuge der kalkulatorischen Verprobung eben beträchtliche Kalkulationsdifferenzen ergaben. Wenn nun im Vorlageantrag eingewendet wird, dass die Lösungsermittlung stets vom Fremdpersonal vorgenommen worden sei, und die Geschäftsführer "lediglich nach Betriebsschluss die entsprechenden Tageslosungen und Tageslosungsaufzeichnungen in Empfang genommen hätten", so wird auch damit kein mangelndes Verschulden des Berufungswerbers im Sinne des § 9 BAO aufgezeigt, wäre ihm doch in diesem Fall die Aufbewahrung der nach seiner Verantwortung von den Angestellten übernommenen Lösungsaufzeichnungen oblegen. Tatsächlich konnten diese im Zuge der Prüfung jedoch nicht vorgelegt werden.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten im Sinne des § 9 BAO gehört auch die Führung (und Aufbewahrung) gesetzmäßiger Aufzeichnungen (Ritz, BAO³, § 9 Tz 12 mit Hinweis auf VwGH 30.5.1989, 89/14/0043). Diese Pflicht wurde vom Berufungswerber im Hinblick auf die Lösungsaufzeichnungen verletzt, und war Anlass für die kalkulatorische Verprobung bzw. Schätzung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen. Ob es sich dabei im

Einzelnen um Zuschätzungen oder Sicherheitszuschläge handelte, ist für das Haftungsverfahren ohne Belang.

Darüber hinaus wies das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend darauf hin, dass den schon im Rahmen der Betriebsprüfung eingewendeten Diebstählen ohnehin durch den Ansatz eines Schwundes Rechnung getragen worden sei. Noch im Zuge der Schlussbesprechung wurden aufgrund der dabei vorgelegten Unterlagen die gegenüber dem Besprechungsprogramm in Aussicht genommenen Zuschätzungen nochmals vermindert. Würde man demgegenüber der Verantwortung des Berufungswerbers folgen, dass die gesamten zugeschätzten Umsätze auf von ihm nicht zu verantwortende Diebstähle zurückzuführen wären, würde dies zu einer unzulässigen Durchbrechung der Bindung des Haftungsverfahrens an das vorangegangene Abgabenverfahren führen. Bei einer solchen Rechtsansicht wäre im Übrigen die Bestimmung des § 248 BAO überflüssig.

Zusammenfassend wurden daher die ins Treffen geführten Diebstähle von Angestellten bereits im Abgabenbemessungsverfahren im dargestellten Umfang berücksichtigt. Hinsichtlich der übrigen Umsatzzuschätzungen war davon auszugehen, dass diese aus Schwarzumsätzen resultierten, die auch die haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Kapitalertragsteuer zur Folge hatten.

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, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Aus der Haftung wurden lediglich die Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 0,01 € ausgeschieden, die offenkundig auf eine Rundungsdifferenz zurückzuführen ist, sowie die erst am 16.8.2006 fällige Körperschaftsteuervorauszahlung für das dritte Quartal 2006 sowie der am 17.1.2008 fällige Säumniszuschlag 2003, da nicht zuletzt schon im Hinblick auf die Ruhendmeldung des Gewerbes ab 1.1.2006 das Fehlen von Gesellschaftsmitteln zu diesen Fälligkeitsterminen glaubwürdig erschien. Auch im Zuge der Betriebsprüfung wurden keine Feststellungen getroffen, die auf eine betriebliche Tätigkeit der Gesellschaft bzw. das Vorhandensein von Mitteln zu diesen Zeitpunkten schließen lassen würden.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten 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. Derartige Billigkeitsgründe wurden nicht vorgebracht. Die persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse legte der Berufungswerber entgegen der Aufforderung durch das Finanzamt nicht dar. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen für sich allein ohnehin noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Selbst eine aktuelle Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stünde einer Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089). Schließlich war zu berücksichtigen, dass sich die Pflichtverletzungen über einen längeren Zeitraum erstreckt haben. Da im vorliegenden Fall beide Geschäftsführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Agenden verantwortlich waren, war auch die Heranziehung beider und somit auch des Berufungswerbers zur Haftung sachgerecht. Darüber hinaus dient die Geltendmachung der Haftung gegenüber mehreren potenziell Haftungspflichtigen auch der Steigerung des zu erwartenden Einbringungserfolges dieser Maßnahme.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

2) Berufung betreffend Zahlungserleichterung

Gemäß § 212 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Die Gewährung von Zahlungserleichterungen nach der zitierten Gesetzesstelle setzt sohin das Zutreffen zweier rechtserheblicher Tatsachen voraus, die beide gegeben sein müssen, um die Abgabenbehörde in die Lage zu versetzen, von dem ihr eingeräumten Ermessen Gebrauch zu machen. Zum einen müsste die sofortige volle Abgabentrachtung mit einer erheblichen Härte verbunden sein, zum anderen darf die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werden. Ist eines dieser Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, so kommt eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht und es bedarf daher auch keiner Auseinandersetzung mit dem anderen Tatbestandsmerkmal.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, stellt die Bewilligung der Zahlungserleichterung eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch Nehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Der Begünstigungswerber hat daher die Voraussetzungen einer Zahlungserleichterung aus eigenem Antrieb überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen.

Der Berufungswerber hätte daher aus eigenem Antrieb konkretisiert, anhand seiner Einkommens- und Vermögenssituation darzulegen gehabt, dass eine erhebliche Härte vorliegt, weil er durch die sofortige Entrichtung der Abgaben in eine wirtschaftliche Notlage, in finanzielle Bedrängnis gerate oder die Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen ihm nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. VwGH 22.2.2001, 95/15/0058).

Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, wird regelmäßig nur auf Grund einer Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden können (vgl. VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056 mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 8.2.1989, 88/13/0100).

Eine solche konkretisierte Darstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse erfolgte durch den Berufungswerber auch nicht ansatzweise. Der lapidare Hinweis darauf, dass dem Finanzamt die Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit "sicherlich bekannt" wären, genügte dazu in keiner Weise. Zutreffend wies das Finanzamt im angefochtenen Bescheid auch darauf hin, dass die Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid allein noch keine erhebliche Härte der Entrichtung des strittigen Abgabebetrages begründet (Ritz, BAO³, § 212 Tz 8 mit Judikaturnachweisen). Zwar kann eine solche Härte dann vorliegen, wenn der angefochtene Bescheid offenkundige, klare Fehler enthält, deren Beseitigung im Rechtsweg zu gewärtigen ist und die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führt. Abgesehen davon, dass derartige Fehler nicht vorlagen, wäre auch in diesem Fall konkretisiert anhand der Einkommens- und Vermögensverhältnisse darzulegen gewesen, dass die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde. Dies war jedoch nicht der Fall.

Schließlich sind Zahlungserleichterungsansuchen, wenn sie erst nach dem begehrten Stundungstermin erledigt werden, als gegenstandslos abzuweisen (Ritz, BAO³, § 212 Tz 1 mit

Hinweis auf VwGH 24.5.1985, 85/17/0074). Im gegenständlichen Fall war eine Stundung bis zur Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid beantragt worden. Über diese Berufung wurde mit der gegenständlichen Entscheidung (Spruchpunkt 1) entschieden. Auch aus diesem Grund kam eine (weitere) Stundung der Haftungsschuld nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Oktober 2009