



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/0479-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 im Beisein der Schriftführerin E. über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 12. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch B., vom 7. November 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 24. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 22.848,54 statt bisher € 429.676,20 eingeschränkt.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kapitalertragsteuer	2000	272,60
Kapitalertragsteuer	2001	1.358,26
Kapitalertragsteuer	04/2003	14.800,00
Lohnsteuer	11/2003	1.336,90
Lohnsteuer	12/2003	3.907,15
Lohnsteuer	01/2004	1.173,63

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. November 2006, zugestellt am 23. März 2007, wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der X- GmbH in Höhe von insgesamt € 429.676,20 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	01-06/2002	9.784,99
Säumniszuschlag1	2003	1.273,03
Säumniszuschlag2	2003	476,14
Säumniszuschlag3	2003	140,38
Umsatzsteuer	07-12/2002	105.680,10
Säumniszuschlag1	2003	2.117,03
Säumniszuschlag2	2003	1.056,80
Säumniszuschlag3	2003	1.056,80
Kapitalertragsteuer	2000	272,60
Kapitalertragsteuer	2001	1.358,26
Kapitalertragsteuer	04/2003	14.800,00
Säumniszuschlag1	2003	296,00
Säumniszuschlag2	2003	148,00
Säumniszuschlag3	2003	148,00
Lohnsteuer	11/2003	1.336,90
Säumniszuschlag1	2003	76,61
Lohnsteuer	12/2003	3.907,15
Säumniszuschlag1	2004	89,66
Lohnsteuer	01/2004	1.173,63
Umsatzsteuer	2003	67.878,39
Säumniszuschlag1	2004	1.461,59
Säumniszuschlag2	2004	678,78
Säumniszuschlag3	2004	678,78
Umsatzsteuer	07/2005	2.926,69
Säumniszuschlag1	2005	58,53

Umsatzsteuer	2004	183.320,67
Säumniszuschlag1	2005	3.666,41
Säumniszuschlag2	2005	1.833,21
Lohnsteuer	2002	1.252,51
Lohnsteuer	2003	1.624,91
Lohnsteuer	2004	5.449,86
Lohnsteuer	2005	13.653,79

Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO sowie der maßgeblichen Rechtsprechung im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. seit 6. September 1997 Geschäftsführer der GmbH und deshalb auch verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass die Uneinbringlichkeit durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. eingetreten sei. Die Vereinbarung, dass auf Grund der Liegenschaftsverkäufe Beträge an das Finanzamt zur Abdeckung der Steuerschulden überwiesen würden, sei nicht eingehalten worden. Auch im Schreiben vom 18. Oktober 2006 führe der Bw. dezidiert an, dass aus den Verkäufen der Wohneinheiten in der A-Straße, keine Abdeckung von Abgabenschuldigkeiten vorgesehen sei. Weiters sei die letzte Zahlung, die als Reduzierung des Rückstandes und nicht als Entrichtung auf die laufend zu meldenden oder einzubehaltenden und abzuführenden Abgaben zu werten sei, am 29. Juni 2005 getätigten worden. Seit diesem Zeitpunkt seien keine Zahlungen mehr geleistet worden. Aus den vorgenannten Gründen könne das Finanzamt davon ausgehen, dass die Gesellschaft nicht liquid sei und die Abgabenschuldigkeiten nicht mehr einbringlich seien.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass der Bw. vom 6. September 1997 bis zur Konkurseröffnung handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei.

Ausdrücklich bestritten werde, dass auf Grund schulhafter Pflichtverletzung des Bw. die Abgabenschuldigkeiten der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden könnten.

Die GmbH sei in steuerlichen Belangen durch den Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater S. vertreten gewesen.

Dieser übe den Beruf des Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters aus, so dass diesem in steuerlichen Belangen, insbesondere in Hinblick auf die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Abgabenerklärungen und Umsatzsteuervorauszahlungen Sachverständigenwissen unterstellt werden könne.

Zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH sei es einzig und alleine dadurch gekommen, dass der Steuerberater der Firma die vorauszuzahlende Umsatzsteuer falsch berechnet habe, weshalb die Gesellschaft letztendlich in Zahlungsschwierigkeiten gekommen sei.

Die offensichtlich zu Unrecht abgezogene Vorsteuer sei zur Investition neuer Projekte verwendet worden, so dass der offensichtlich richtig geschuldete Betrag der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Steuerprüfung nicht zur Verfügung gestanden sei, so dass diese zahlungsunfähig geworden sei.

Es sei jedoch so, dass eine Haftung des Gesellschafters bzw. des Geschäftsführers nur dann greifen könne, wenn diesem ein schulhaftes Verhalten vorzuwerfen sei.

Da sich der Bw. einer fachkundigen Person bedient habe, welche die steuerrechtlichen Belange der Firma übernommen habe, könne ihm Bw. kein Verschulden an der plötzlichen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft vorgeworfen werden.

Hinzu komme noch, dass dem Bw. als steuerrechtlichen Laien ein derartiges „Sachverständigenwissen“, wie dies ein Steuerberater aufweise, nicht unterstellt werden könne, weshalb er durchaus auf die Berechnungen und Angaben des Steuerberaters habe vertrauen können.

Der Haftungsbescheid sei ohne jegliches Beweisverfahren erlassen worden. Der Bw. habe zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens die Möglichkeit gehabt, Stellung zu nehmen, weshalb auch schon aus diesem Grund der angefochtene Bescheid wegen grober Verfahrensmängel zu beheben sei.

Weiters werde eingewendet, dass allenfalls zu Recht bestehende Ansprüche gegen den Bw. verjährt seien.

Mit Schreiben vom 26. April 2007 forderte das Finanzamt den Bw. auf, einen Liquiditätsstatus vorzulegen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bw. aus, dass die GmbH zum Zeitpunkt der Fälligkeiten der Abgabenschuldigkeiten keine weiteren Verbindlichkeiten gehabt habe.

Wie aus den beigelegten Bilanzen für das Jahr 2003 und 2004 ersichtlich, sei die GmbH lediglich Verbindlichkeiten eingegangen, die zum Fortbestand der Gesellschaft notwendig gewesen seien. Hierzu würden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zählen, die dadurch entstanden seien, dass die GmbH Subaufträge zur Herstellung der Gebäude vergeben habe. Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten würden daraus resultieren,

dass von der GmbH alte Gebäude angekauft, die durch Banken finanziert und die diesbezüglichen Kredite durch Eintragung ins Grundbuch gesichert worden seien.

Die Abgabenschuld beim Finanzamt sei erst durch die Betriebsprüfung am 4. November 2003 bei der GmbH bekannt geworden. Ab diesem Zeitpunkt sei mit dem Finanzamt eine Zahlungsvereinbarung getroffen worden, wobei die erste Zahlung € 80.000,00 betragen habe. Weiters sei vereinbart gewesen, dass die GmbH vierteljährlich einen Betrag von € 20.000,00 zu bezahlen habe. Diese Zahlungsvereinbarung sei bis 29. Juni 2005 einwandfrei eingehalten worden. Im Dezember 2004 sei vom Steuerberater der GmbH eine Umsatzsteuernachzahlung von € 73.079,61 für das Jahr 2003 berechnet und dem Steuerkonto angelastet worden. Zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH den Antrag gestellt, diesen Betrag in die Zahlungsvereinbarung einzubeziehen. Die weiteren Zahlungen hätten aus finanziellen Gründen nicht mehr durchgeführt werden können, weshalb durch den Rechtsanwalt Dr. R. ein Antrag auf Stundung der offenen Steuerschuld bis zum Verkauf der Wohnungen gestellt und dieser vom Finanzamt auch angenommen worden sei.

Jeder weitere Schritt sei mit dem Finanzamt abgestimmt gewesen.

Weiters sei festzuhalten, dass der vormalige Rechtsvertreter der GmbH, Dr. R., im Namen der GmbH mit dem Finanzamt eine Vereinbarung getroffen habe, dass ab Juli 2005 keine weiteren Zahlungen zu leisten wären, bevor die noch vorhandenen vier Wohnungen verkauft seien. Der Überhang aus dem Verkauf der Wohnungen hätte direkt vom Treuhandkonto auf das Steuerkonto fließen sollen. Dies habe deshalb nicht geschehen können, da das Finanzamt gegen Ende 2006 sämtliche Computer und Faxgeräte der GmbH gepfändet habe, womit es nicht mehr möglich gewesen sei, den Betrieb aufrecht zu erhalten und der Bw. sei als Geschäftsführer gezwungen gewesen, die Zahlungsunfähigkeit dem Gericht bekannt zu geben.

Aus den dargestellten Gründen könne dem Bw. eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht angelastet werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2007 führte das Finanzamt aus, dass die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten bei der GmbH nach Abschluss des Konkursverfahrens feststehe. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Haftungspflichtigen der Nachweis für die Gleichbehandlung der Gläubiger, widrigenfalls von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden könne. In diesem Zusammenhang werde auf den Vorhalt vom 26. April 2007 verwiesen. Bereits leichte Fahrlässigkeit des Geschäftsführers sei haftungsbegründend.

Eine Beauftragung eines Steuerberaters bzw. Wirtschaftstreuhänders mit der steuerlichen Vertretung schließe ein Verschulden bei der Nichtentrichtung nicht aus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre auch die sorgfältige Überwachung der Erfüllungsgehilfen. Wie auch im Berufungsbegehren ausgeführt, seien wiederholt beim Finanzamt ungerechtfertigter Weise Zahlungserleichterungen bewirkt worden.

Eine Zahlungserleichterung gemäß § 212 BAO inkludiere immer die Zusage des Steuerpflichtigen, dass die Einbringlichkeit durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet werde. Diese Stundungen hätten zu Abgabenausfällen geführt. Obwohl der Bw. bereits in Kenntnis der mangelnden Liquidität der Gesellschaft gewesen sei, seien sogar neue Verbindlichkeiten eingegangen worden. Eine aliquote Befriedigung der Gläubiger ab Kenntnis der Zahlungsschwierigkeiten sei nicht behauptet worden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung und führte im Wesentlichen aus, dass die X- GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 21. August 1997 errichtet worden sei. Die Gesellschaft sei ab Gesellschaftsgründung im Baumeistergewerbe tätig und steuerlich vertreten gewesen, wobei auch die Buchhaltung und Lohnverrechnung vom beauftragten Steuerberater übernommen worden sei.

In den haftungsgegenständlichen Jahren sei die Gesellschaft vor allem als Bauträgergesellschaft tätig gewesen. Sie hätte Eigentumswohnungen bzw. Zinshäuser angekauft, die sie nach erfolgter Renovierung bzw. auch Parifizierung wiederum verkauft oder auch selbst vermietet hätte.

Der Steuerberater der Gesellschaft habe bis zum Jahr 2002 in den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen jeweils die angefallenen Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht. Eine etwaige Vorsteuerberichtigung aufgrund steuerbefreiter Liegenschaftsverkäufe sei jeweils im Zuge der Jahresumsatzsteuererklärung durchgeführt worden. Nach Abschluss der Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2001 und der USt-Nachschaufür das Jahr 2002 im November 2003 sei diese Vorgangsweise vom beauftragten Steuerberater geändert worden, da das Finanzamt im Zuge dieser Betriebsprüfung den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs versagt habe. Folglich seien in den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen ab Jänner 2003 keine bzw. nur mehr direkt abzugsfähige Vorsteuern geltend gemacht worden. Zudem sei ab dem Jahr 2003 die gemäß § 19 UStG geschuldete Umsatzsteuer aus Bauleistungen bei der Belegverbuchung durch die Steuerberatungskanzlei nicht erfasst worden. Das gehe eindeutig aus den vorliegenden Saldenlisten und Umsatzsteuerprotokollen der Buchhaltung der Jahre 2003ff hervor. Dieser

Fehler sei von der Steuerberatungskanzlei erst Ende des Jahres 2004 anlässlich der Bilanzierungsarbeiten für den Jahresabschluss des Jahres 2003 bemerkt worden.

Aufgrund der nachträglichen Erfassung der geschuldeten Umsatzsteuer aus Bauleistungen in den Jahresumsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 hätten sich für diese Jahre Umsatzsteuernachzahlungen in Höhe von rund € 73.000 (2003) und € 183.000 (2004) ergeben. Die Verbuchung der Umsatzsteuernachzahlung für das Jahr 2004 auf dem Steuerkonto der Gesellschaft sei schließlich im März 2006 erfolgt.

Bereits nach Verbuchung des Betriebsprüfungsmehrergebnisses im November 2003 habe sich die Gesellschaft um Zahlungserleichterungsansuchen bemüht, die in weiterer Folge vom Finanzamt auch gewährt worden seien. Insgesamt seien beträchtliche Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden.

Mit Vorhalt vom 4. August 2010 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. zur Vorlage eines Liquiditätsstatus für den Zeitraum Juli 2002 bis 27. März 2007 auf. Weiters wurde um Mitteilung ersucht, ob mit der Bank ein Generalzessionsvertrag abgeschlossen wurde.

Dieser Vorhalt wurde mit Eingabe vom 15. November 2011 beantwortet. Der steuerliche Vertreter legte unter Hinweis auf die Divergenz zwischen VwGH-Rechtsprechung und Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (Zeitraum- versus Zeitpunktbeurteilung) einen Liquiditätsnachweis mit unterschiedlichen Berechnungsmodellen unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte vor, aus welchem sich je nach Berechnungsvariante sogar eine Bevorzugung oder nur eine marginale Benachteiligung der Abgabenbehörde ergibt.

Weiters wurde zu den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 ausgeführt, dass diese im Zuge einer GPLA vom Finanzamt festgesetzt worden seien und auf der rückwirkenden Berücksichtigung von der Behörde angenommener Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ beruhen würden. Die angenommene Privatnutzung sei von der Wiener Gebietskrankenkasse zwischenzeitig wieder storniert worden, da die Gesellschaft schlüssig aufzeigen habe können, dass es keine Privatnutzung des KFZ erfolgt sei.

Die offenen Restbeträge an Lohnsteuer für die Monate November 2003 bis Jänner 2004 würden die laufende Abrechnung von Dienstnehmern betreffen. Im Konkursverfahren seien keine Forderungen ehemaliger Dienstnehmer angemeldet worden. Die Löhne seien daher ausbezahlt worden.

Zur Kapitalertragssteuer sei zu beachten, dass diese auf verdeckte Ausschüttungen beruhen würde, die im Zuge einer Betriebsprüfung festgesetzt worden seien.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei im vorliegenden Fall sicherlich die stark eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. (Notstandshilfeempfänger, Sorgepflichten für die Gattin und ein minderjähriges Kind) zu berücksichtigen sei. Zudem stelle sich die Frage eines etwaigen Mitverschuldens der Behörde am Abgabenausfall durch das zumindest fragwürdige Verhalten der Betriebsprüferin, die Gespräche mit den finanzierten Banken geführt habe, wodurch die Gesellschaft bei der kreditgewährenden Bank enorme Schwierigkeiten und in weiterer Folge erhöhten Erklärungsbedarf gehabt hätte.

Weiters wäre zu berücksichtigen, dass auf Grund der im Konkursverfahren erfolgten Liegenschaftsverkäufe Gutschriften in Höhe von € 155.000,00 aus den bis dato noch nicht verbuchten Vorsteuerberichtigungen zuständen.

In der am 24. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen die bisherigen Berufungsvorbringen und verwies auch darauf, dass der vorgelegte Liquiditätsstatus mehrere Berechnungsvarianten unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte enthalte (zeitpunkt- bzw. zeitraumbezogen) und sich je nach Berechnungsvariante keine wesentliche Benachteiligung der Abgabenbehörde ergebe. In einigen Berechnungsvarianten sei eine Bevorzugung der Abgabebehörde aus anderen ein marginaler Quotenschaden, welcher den Bw. keinesfalls als schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden könne, ersichtlich.

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.

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.

1.) Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften derzeit am Abgabenkonto wie folgt aus:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	01-06/2002	0,00
Säumniszuschlag1	2003	1.273,03
Säumniszuschlag2	2003	476,14
Säumniszuschlag3	2003	140,38
Umsatzsteuer	07-12/2002	82.150,38
Säumniszuschlag1	2003	2.117,03
Säumniszuschlag2	2003	1.056,80
Säumniszuschlag3	2003	1.056,80
Kapitalertragsteuer	2000	272,60
Kapitalertragsteuer	2001	1.358,26
Kapitalertragsteuer	04/2003	14.800,00
Säumniszuschlag1	2003	296,00
Säumniszuschlag2	2003	148,00
Säumniszuschlag3	2003	148,00
Lohnsteuer	11/2003	1.336,90
Säumniszuschlag1	2003	76,61
Lohnsteuer	12/2003	3.907,15
Säumniszuschlag1	2004	89,66
Lohnsteuer	01/2004	1.173,63
Umsatzsteuer	2003	67.878,39
Säumniszuschlag1	2004	1.461,59
Säumniszuschlag2	2004	678,78
Säumniszuschlag3	2004	678,78
Umsatzsteuer	07/2005	2.926,69
Säumniszuschlag1	2005	58,53
Umsatzsteuer	2004	183.320,67
Säumniszuschlag1	2005	3.666,41
Säumniszuschlag2	2005	1.833,21
Lohnsteuer	2002	1.252,51
Lohnsteuer	2003	1.624,91

Lohnsteuer	2004	5.449,86
Lohnsteuer	2005	13.653,79
SUMME		396.361,49

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 27. März 2007 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet, das am 15. März 2010 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde. Die Konkursgläubiger erhielten demnach keine Quote.

In der Folge wurde die GmbH per 24. März 2011 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die aushaftenden Haftungsschuldigkeiten sind daher bei der GmbH uneinbringlich.

Daraus folgt, dass die Einwendungen hinsichtlich der zu erwartende Quote und dass das Finanzamt den Konkursantrag verfrüht gestellt habe, ins Leere gehen.

3.) Stellung des Bw. als Vertreter

Der Bw. war gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug ab 6. September 1997 bis zur Konkurseröffnung (27. März 2007) handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und kann daher zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden. Bis zum 2. Juni 1998 war noch ein weiterer handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen, der Bw. somit im haftungsgegenständlichen Zeitraum alleiniger Vertreter der GmbH.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. als Geschäftsführer

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Unstrittig sind dem gegenständlichen Haftungsbescheid Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 1-6/2002 und 7-12/2002, Bescheide vom 4. November 2003) bzw. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 (vom 9. Dezember 2004) und 2004 (vom 22. März 2006) vorangegangen und diese wurden ordnungsgemäß im Zeitraum, in dem der Bw. Geschäftsführer der GmbH war, zugestellt, weswegen im Haftungsverfahren eine Bindungswirkung dieser Bescheide besteht. Der Bw. ist daher mit seinem Vorbringen in Bezug

auf die Unrichtigkeit der Höhe der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern auf das Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO zu verweisen.

Im Übrigen wurden der Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO i.V.m. § 302 Abs. 2 lit. c BAO mit Bescheid vom 21. November 2007 als unzulässig zurückgewiesen.

Die GmbH war in steuerlichen Angelegenheiten durch einen Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater vertreten.

Wird der Geschäftsführer durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt, z.B. zur unrichtigen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges veranlasst, so trifft ihn gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Verschulden (VwGH 9.6.1986, 85/15/069).

Hinsichtlich der aus der Betriebsprüfung resultierenden Umsatzsteuernachforderungen kann dem Bw. daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass die Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht hat, ein haftungsbegründetes Verschulden kann jedoch in dem Umstand liegen, dass er die Abgaben nach Ergehen der Steuerbescheide nicht entrichtet.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Da dem Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, oblag es ihm gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. mit Schreiben vom 15. November 2011 in verschiedenen Rechnungsvarianten vorgelegt. Aus einigen Berechnungsvarianten ergibt sich eine Bevorzugung der Abgabebehörde aus anderen ein geringfügiger Quotenschaden, wobei noch zu berücksichtigen ist, dass auf Grund der im Konkursverfahren erfolgten Liegenschaftsverkäufe zustehende Vorsteuerbeträge in Höhe von ca. € 155.000,00 noch zusätzlich zu berücksichtigen sind, so dass kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz erblickt werden kann.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer gelten jedoch ohnedies Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabfuhr grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG - binnen einer Wochen nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Die Nachforderung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 und 2001 beruht gemäß der Niederschrift vom 22. Oktober 2003 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung auf der PKW-Privatnutzung durch den geschäftsführenden Gesellschafter.

Die Kapitalertragsteuer 04/2003 beruht auf der Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Gesellschaft mit Kaufvertrag vom 25. April 2003 eine von ihr errichtete Wohnung an den Bw. und dessen Gattin veräußert hat, wobei der Kaufpreis ungefähr den Errichtungskosten

entsprach. Der Differenzbetrag zu einem fremdüblichen Kaufpreis wurde als Bevorteilung des Bw. angesehen.

Im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf den Sachverhalt besteht die Haftung für diese Abgabenschuldigkeiten zu Recht.

Hinsichtlich der Lohnsteuer für die Monate 11/2003, 12/2003 und 1/2004 wurde in der Eingabe vom 15. November 2011 zugestanden, dass die Löhne auch tatsächlich ausbezahlt wurden, so dass an der schuldhafte Pflichtverletzung kein Zweifel besteht. Die Haftung wurde für diese Abgabenschuldigkeiten somit zu Recht ausgesprochen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 brachte der steuerliche Vertreter in der Eingabe vom 15. November 2011 vor, dass diese im Zuge einer GPLA vom Finanzamt festgesetzt worden seien und auf der rückwirkenden Berücksichtigung von der Behörde angenommener Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ beruhen würde. Die Beitragsvorschreibung auf Grund der angenommenen Privatnutzung sei von der Wiener Gebietskrankenkasse zwischenzeitig wieder storniert worden, da die Gesellschaft schlüssig habe aufzeigen können, dass es keine Privatnutzung des KFZ gegeben habe.

Diese Einwendungen betreffen das Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit, weil er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben nicht von einer Privatnutzung und einer daraus resultierenden Lohnsteuerschuld ausgegangen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat zwar - sofern eine Abgabenfestsetzung stattgefunden hatte - von der objektiven Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten (vgl. VwGH vom 18.4.2007, 2004/13/0046).

Im Hinblick darauf, dass die Beitragsvorschreibung auf Grund der Niederschrift mit der Wiener Gebietskrankenkasse, in der aufgezeigt wurde, dass es keine Privatnutzung der PKW in den betreffenden Jahren gegeben habe, wieder storniert wurde, kann keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. erkannt werden, weshalb der Berufung auch hinsichtlich der Lohnsteuern für die Jahre 2002 bis 2005 stattzugeben war.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangswise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202

leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer wurde, wie bereits ausgeführt, gemäß der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 22. Oktober 2003 festgesetzt. Auf Grund des § 238 BAO ist der Haftungsbescheid daher hinsichtlich der verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung betreffend Kapitalertragsteuern und Lohnsteuern 11/2003, 12/2003 und 1/2004 durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Bezüglich der im Hinblick auf die zu treffende Ermessensentscheidung eingewendeten schlechten wirtschaftlichen Lage des Bw. ist darauf hinzuweisen, dass er im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der GmbH war und dass diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden können und die Haftungsinanspruchnahme des Bw. die einzige Einbringungsmöglichkeit darstellt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen. Diese Ansicht wird vom Verwaltungsgerichtshof in weiteren Erkenntnissen vertreten, indem er ausführt, dass der bloße Hinweis auf die Einkommenssituation des Haftenden keinen Ermessensfehler aufzuzeigen vermag (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053), es nicht zutrifft, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128), die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitüberlegungen vernachlässigen konnte (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und die vom Haftenden geltend gemachten Billigkeitsgründe der Vermögenslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Auch schließt die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Da bei den nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben um Abfuhrabgaben handelt, war auf das Vorbringen des Mitverschuldens der Behörde am Abgabenausfall mangels Kausalzusammenhang nicht einzugehen.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben und der Haftungsbetrag auf die aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 22.848,54 einzuschränken.

Wien, am 24. November 2011