



GZ. RV/0084-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Alpen Adria Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Heranziehung zur Haftung 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Haftungsbetrag wird auf € 113.986,- eingeschränkt.

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

Mit Bescheid vom 20. Dezember 1996 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO für aushaftende Abgabenschulden der protokollierten Firma K.GmbH&Co.KG im Ausmaß von

ATS 4,599.155,-- (Umsatzsteuernachforderung 1992: ATS 3,095.772,--; Umsatzsteuernachforderung 1993: ATS 96.000,--; Umsatzsteuernachforderung 1994: ATS 1,407.383,--) in Anspruch genommen. Die Haftungsinanspruchnahme wurde unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung damit begründet, dass durch die Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft von der Uneinbringlichkeit der Abgaben auszugehen und durch die unrichtige Berechnung von Umsatzsteuerbeträgen und der Nichtentrichtung der selbst zu berechnenden und abzuführenden Abgaben eine Pflichtverletzung begangen worden sei. Der Rechtfertigung des Bw., es habe im Zuge einer Betriebsprüfung Meinungsverschiedenheiten mit dem Prüfungsorgan über die "umsatzsteuerrechtlichen Besonderheiten beim Bau von Sportanlagen" gegeben, wurde seitens des Finanzamtes nicht gefolgt. Der Bw. habe es als Geschäftsführer unterlassen, unter Offenlegung des gesamten Sachverhaltes entsprechende Rechtsauskünfte einzuholen. Darin sei ein fahrlässiges Handeln begründet und dem Bw. die schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten. In zeitlicher Hinsicht wies das Finanzamt darauf hin, dass die Zahlungsstockungen erst ab Sommer 1995 auftraten. Daher sei kein Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der abgabenrechtlichen Pflichtverletzung und der Nichtentrichtung der Umsatzsteuerbeträge gegeben.

Über die Firma K.GmbH&Co.KG (Primärschuldnerin) wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 11.12.1995 das Konkursverfahren eröffnet. In der Verteilungstagsatzung vom 31.07.2001 stellte das Landesgericht fest, dass die Massegläubiger vollständig befriedigt werden und die Konkursgläubiger zur Quote von 1,9% eine weitere in Höhe von 0,52 % erhalten. Als persönlich haftender Gesellschafter fungierte die K.GmbH als Komplementär. Der Bw. war seit 21.03.1989 als Kommanditist der Primärschuldnerin gleichzeitig selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der K.GmbH.

Am 31.10.1996 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Aufklärung der Ursachen für die Nichtentrichtung der aushaftenden Abgabenrückstände. Es wurde ersucht bekanntzugeben, welche Zahlungen ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenrückstände von der Gesellschaft (Schuldentilgung, Lohnzahlungen etc.) geleistet wurden und über welche Geldmittel die Gesellschaft im Zeitpunkt der Fälligkeit der nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten verfügt habe.

Mit Eingabe vom 27.11.1996 teilte der Bw. mit, dass es ab Sommer 1995 zu Zahlungsstockungen gekommen sei, weil der Hauptauftraggeber der Primärschuldnerin, eine Golfplatzerrichtungs- und Betriebsgesellschaft, ihren Zahlungsverpflichtungen nur mehr schleppend nachgekommen sei. Der Grund dafür war, dass deren Sparkasse die offene Kreditlinie nicht im vereinbarten Umfang freigegeben habe. Die Umsatzsteuernachzahlungen

1992-1994 würden aus einer Betriebsprüfung resultieren, bei der es zwischen dem Prüfer und dem Abgabepflichtigen Meinungsverschiedenheiten bezüglich der Fertigstellung und Übergabe von Baustellen (Sportanlagen) gegeben habe. Eine Aufstellung der erfolgten Zahlungen ab Entstehung der Zahlungsrückstände könne nicht vorgelegt werden, da alle Unterlagen in der Verfügung eines Gutachters wären. Die Klärung der Rechtsfrage, ob aufgrund der Besonderheiten der Branche des Abgabepflichtigen der Abgabeanpruch früher oder später entstanden sei, stelle keine Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters dar. Zur wirtschaftlichen Situation der Auftraggeberin (Golfplatzerrichtungsgesellschaft) wurde ausgeführt, dass deren Konkurs durch die konsortialführende Sparkasse provoziert worden sei. Die Konkurseröffnung über die Auftraggeberin sei unnötig gewesen, weil eine Kreditlinie der Konsortialführerin (Sparkasse) in Höhe von ATS 10 Millionen Schilling bestanden habe und noch zugesagte Förderungen des Landes in Höhe von ATS 4 Millionen Schilling zur Verfügung gestanden seien. Mit Schriftsatz vom 23.12.1996 teilte der Masseverwalter mit, dass sämtliche Zahlungseingänge auf das Konto der Bank zediert und der Bw. als Geschäftsführer die Auffassung vertritt, dass von den Eingängen keine Umsatzsteuer zu zahlen ist.

Nachdem der Bw. am 17.01.1997 einen Antrag auf Fristverlängerung zwecks Einbringung einer Berufung eingebracht hat, welcher mit Bescheid des Finanzamtes vom 23.01.1997 abgewiesen wurde, erhob er mit Eingabe vom 30.01.1997 Berufung. Darin führte er aus, dass die Heranziehung zur Haftung rechtswidrig sei und die Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.1996 zum Inhalt der Berufung erhoben wird. Der Vorwurf, der Bw. habe es unterlassen, die in Rede stehenden Umsatzsteuerbeträge rechtzeitig und richtig zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, begründe kein schuldhaftes Handeln. Tatsache sei nämlich, dass der Bw. nach wie vor auf dem Rechtsstandpunkt stehe, dass Umsatzsteuerfälligkeiten zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben waren. Zu diesem Rechtsproblem sei ein Rechtsmittel bei der Abgabenbehörde II. Instanz anhängig, welches nicht abschließend geklärt sei. Allein aufgrund dieser Tatsache, könne nicht das geringste schuldhafte Verhalten im Hinblick auf die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer vorgeworfen werden. Der Vorwurf, der Bw. habe es unterlassen Rechtsauskünfte einzuholen gehe ins Leere, da diese Ansicht bislang von der Finanzverwaltung nicht beanstandet worden sei. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, wurde hingewiesen, wonach das Verschulden im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer wie bei den anderen Abgaben (ausgenommen Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) zu beurteilen sei. Weiters führte der Bw. schriftlich aus:

"Da die Kunden unseres Mandanten zu dem Zeitpunkt, zu dem die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer als fällig erachtet auch keine Rechnungen bekommen haben, hatten sie auch keine Veranlassung diese zu bezahlen. Dies hat zur Folge, daß auch unser Mandant dieselbe für die Gesellschaft nicht abführen konnte".

Beantragt wurde, den Bescheid ersatzlos aufzuheben. Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17.06.1999 abgewiesen hat, beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Unter Hinweis auf die anhängige Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 im Abgabeverfahren, das offene Konkursverfahren, wurde ein schuldhaftes Handeln neuerlich in Abrede gestellt. Die Umsatzsteuernachforderungen hätten im Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet werden können, weil diese den Kunden nicht in Rechnung gestellt wurden. Aufgrund der jahrelang angespannten Liquiditätssituation sei daher nicht davon auszugehen, dass ein zusätzlicher Liquiditätsspielraum geschaffen hätte werden können. Hinsichtlich der Ermessensübung wird auf die Vermögenslosigkeit des Bw. hingewiesen. Daher sei unter Hinweis auf den Grundsatz der Sparsamkeit der Vollziehung die vorgenommene Ermessensübung rechtswidrig, weil unwirtschaftlich.

In dem vom Bw. angeführten Rechtsmittelverfahren bei der Abgabenbehörde II. Instanz, GZ. RV 162/1-8/96, gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1994 stellte die Abgabenbehörde II. Instanz nach einem äußerst umfangreichen und ausführlichen Ermittlungsverfahren fest, dass fast alle jener (acht) Bauvorhaben, welche die Primärschuldnerin im Zeitraum 1992 bis 1994 bei der Besteuerung nicht berücksichtigt hat, tatsächlich in diesem Zeitraum abgeschlossen und übergeben wurden. Es wurden sohin die vereinbarten Leistungen großteils erbracht, die Verfügungsmacht über errichtete Sportanlagen übergeben, Schlussrechnungen gelegt und Zahlungen in den Jahren 1992 bis 1994 geleistet. Dabei handelte es sich um die Bauvorhaben AHS G., Trainingsplatz Stadion K., Sportplatz H./V., Golfanlage St.P., Golfanlage W., Sportplatz Gm., Sportplatz M.S. und Freizeitanlage A. Die Abgabenbehörde II. Instanz stellte fest, dass der Bw. für die Errichtung zweier Sportplätze in H./V. am 01.06.1993 eine Schlussrechnung über ATS 3,941.964,-- brutto (incl. 20% USt.) gelegt hat, nachdem beide Sportplätze in die Verfügungsmacht der Auftraggeberin übergegangen sind und auch benützt wurden. Bis zum Ablauf des Jahres 1993 erhielt die Primärschuldnerin 98% der gesamten Zahlungen betreffend dieses Bauvorhabens (Seite 8 der Berufungsentscheidung).

Für die Errichtung dreier Tennisplätze, einer Minigolfanlage und eines Kinderspielplatzes in A. wurde mit Schlussrechnung vom 11.12.1992 der Betrag iHv. ATS 1,988.571,04 zzgl. 20%

USt., insgesamt ATS 2,386.285,25 verrechnet. Bis März 1993 wurde ein Betrag iHv. ATS 1,890.877,-- gezahlt (dies entspricht 86,9% aller Zahlungen). Bis 5.8.1994 wurden insgesamt ATS 2,175.877,-- gezahlt (Seite 15 der Berufungsentscheidung).

Für die Errichtung eines Sportplatzes in Gm. wurde die Schlussrechnung Nr. 234 über ATS 1,716.737,97 zzgl. 20% USt. (= ATS 2,060.085,57) gelegt und bis 14.12.1994 der Betrag iHv. ATS 2,010.449,57 gezahlt (Seite 16 der Berufungsentscheidung).

Für die Instandsetzung und Errichtung von Tennisplätzen für den ASV stellte die Primärschuldnerin ATS 2,298.452,40 (= ATS 1,915.377,-- netto) nach Durchführung der aufgetragenen Arbeiten in Rechnung, wobei diese bereits im Jahre 1994 Akontozahlungen iHv ATS 1,770.324,-- (dies entspricht 82,88% der gesamten Zahlungen) erhalten hat.

Bereits im März 1990 erhielt die Primärschuldnerin den Auftrag Sportanlagen und Grünflächen bei der AHS G. zu errichten. Die Anlagen wurden zwischen November 1990 und August 1991 errichtet. Am 12.12.1991 sandte die Primärschuldnerin die Mehrwertsteuerabschlagsrechnung über ATS 936.200,-- an den Bauherrn, welche am 16.12.1991 auf das Konto der Primärschuldnerin in voller Höhe zur Anweisung gebracht wurde. Bis einschließlich Dezember 1991 bezahlte der Bauherr ATS 5,617.200,--, bis einschließlich Feber 1992 weitere ATS 66.351,24 , insgesamt ATS 5,683.551,24. Diese Zahlungen betreffen die Leistungen der Primärschuldnerin bis einschließlich 1991, weil sämtliche dieser Zahlungen mit Faktura vom 17.12.1991 in Rechnung gestellt wurden (Seite 27 der Berufungsentscheidung). Bis zum Ablauf des Jahres 1991 hat der Bw. 93% der vereinbarten Entgelte erhalten und die entsprechenden Leistungen erbracht. Im Zusammenhang mit der Errichtung der Golfanlagen W. und St.P. nahm die Abgabenbehörde II. Instanz Kürzungen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen vor (siehe Berufungsentscheidung vom 21.02.2001, GZ. RV 162/1-8/96). Aufgrund dieser Berufungsentscheidung veränderten sich die Zahllasten der Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 und damit die Nachforderungsbeträge (alle in ATS) wie folgt:

Abgabenart	Zahllast alt ATS	Zahllast neu ATS	Veränderung in ATS	Nachford. bisher	Nachford. neu
USt. 1992	6,497.627,--	4,228.758,--	-2,268.869,--	3,095.772,--	826.903,--
USt. 1993	-811.963,--	-166.726,--	645.237,--	96.000,--	645.237,--
USt. 1994	10.771.995,--	10,062.721,--	-709.274,--	1,407.383,--	698.109,--

In der Folge wurde die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 1991 um ATS 972.199,-- auf ATS 3.252.751,-- erhöht, weil der Berufungssenat zur Ansicht gelangte, dass der Auftrag zur Errichtung einer Sportanlage auf dem Gelände der AHS G. bereits im Jahr 1991 aus- und durchgeführt wurde, diese Sportanlage nachweislich seit September 1991 benützt werde und daher die Steuerschuld in Bezug auf diesen Umsatz bereits im Jahr 1991 eingetreten ist.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 16. November 2001 wurde der Bw. unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht im Verfahren bei die Abgabenbehörde II. Instanz nochmals ersucht, den Nachweis zu erbringen, dass sämtliche Gläubiger ab Fälligkeit der Umsatzsteuerzahllasten gleich behandelt wurden, die vorhandenen finanziellen Mittel sowie deren Verwendung darzulegen, sowie die detaillierte Darstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse vorzulegen. Diesem Ersuchen kam der Bw. nicht mehr nach. Im Erörterungstermin vom 10.02.2004 stellte der Bw. nochmals dar, dass es sich nur um die Lösung einer Rechtsfrage handle, er derzeit eine GmbH auf kleiner Basis führe und er eine Gesamtlösung hinsichtlich seiner gesamten Rückstände (betreffend weiterer Firmen) mit der Finanzverwaltung anstrebe. Derzeit sei wegen der Umsatzsteuernachforderungen 1992 bis 1994 ein Strafverfahren bei Gericht anhängig. Es ergäbe keinen Sinn, wenn der Bw. einerseits den Schaden gutmachen, andererseits nochmals bestraft werden würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. leg.cit. 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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Die Geschäftsführung und Vertretung einer KG erfolgt durch die persönlich haftenden Geschäftsführer (§161 Abs. 2, § 164, § 125 Abs. 1, § 170 HGB). Die Geschäftsführung einer GmbH & Co KG ist nach der gesetzlichen Regelung Aufgabe des Komplementärs. Ist die GmbH alleiniger Komplementär der KG so treffen

jedenfalls alle Pflichten der GmbH als einziger und persönlich vertretungsbefugter Gesellschafter der KG die Geschäftsführer der GmbH, durch welche die GmbH ihre Funktionen ausübt (vgl., Stoll, BAO-Kommentar, § 81 Tz 2). Unstrittig ist daher die Stellung des Bw. als für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlichen Vertreter der Primärschuldnerin.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhaft Verletzung der ihm auferlegten Pflichten angenommen werden darf.

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschulden zur Gänze (z.Bsp.: VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

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 (vgl. dazu VwGH 24.10.2000, 95/14/0090). Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung annehmen darf (vgl. dazu VwGH 22.02.1993, Zl. 91/15/0123). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung 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 die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde (Ritz, BAO Kommentar², § 9 Tz 10).

Von einer Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes sind im Gegenstandsfall sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben mit Ausnahme der Lohnsteuer betroffen. Wie bereits

ausgeführt ist dabei darauf abzustellen, ob bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits der Abgabengläubiger nicht schlechter behandelt wurde als die übrigen Gläubiger. Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen (siehe auch VwGH 29.1.1993, 92/17/0042) darzulegen. Die bloße Behauptung, Abgabverbindlichkeiten nicht schlechter gestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar.

Die Firma K.GmbH war seit März 1989 allein persönlich haftender Gesellschafter der K. GmbH&Co.KG. Der Bw. war im gesamten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der K. GmbH. Beide Gesellschaften wurden 1989 errichtet. Nach Eröffnung des Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde der Konkurs mit Beschluss vom 15. November 2001, GZ. 40 S 978/95, gemäß § 139 KO aufgehoben. Im Verfahren wurde von einer Quote für die Konkursgläubiger iHv. 2,42% ausgegangen.

Der Bw. rechtfertigt die Nichtentrichtung der Umsatzsteuernachforderungsbeträge 1992 bis 1994 damit, dass es zwischen ihm und dem Prüfungsorgan im Zuge einer Betriebsprüfung zu Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Fälligkeiten der Umsatzsteuer bezüglich mehrerer Bauprojekte gekommen war.

Er habe keine Rechnungen gestellt, folglich Zahlungen nicht erhalten und daher keine Umsatzsteuer abführen können. Diesem Einwand ist va das Ergebnis des bei der Abgabenbehörde II. Instanz rechtskräftig abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren entgegenzuhalten. Demnach hat die Primärschuldnerin die Verfügungsmacht hinsichtlich der betreffenden Bauprojekte übergeben, Schlussrechnungen gelegt und sind Zahlungen auf das Konto der Hausbank (VB) eingelangt. Allein der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer kam seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nach, indem er die abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte dem Umfange nach nicht vollständig offengelegt hat. Er hat auch über diesen Zeitraum (mindestens 4 Jahre) überhaupt keine Veranlassung getroffen um allfällig bestehende Zweifel hinsichtlich der Abrechnung von Umsatzsteuerzahllasten abzuklären. Die Primärschuldnerin hat nämlich, wie bereits im

Erkenntnis der Abgabenbehörde II. Instanz ausführlich dargestellt, die in Rechnung gestellten Beträge durchaus größtenteils in den Jahren 1992 bis 1994 erhalten. Die Verringerung der Zahllasten für das Jahr 1992 resultiert vor allem auch darauf, dass der Betriebsprüfer im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung beim Projekt AHS G. von der Entstehung der Steuerschuld im Jahre 1992 ausgegangen war, während das aufwändig geführte Rechtsmittelverfahren ergab, dass die Sportanlagen bereits ab September 1991 benützt wurden. Der Berufungssenat vertritt daher die richtige Ansicht, dass die Steuerschuld in Bezug auf diesen Umsatz bereits im Jahr 1991 entstanden war. In der Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz wird einwandfrei und schlüssig dargelegt, wie die jeweiligen Bauprojekte übergeben, abgerechnet und auch bezahlt wurden. Das Vorbringen des Bw., er habe keine Rechnungen gelegt und keine Zahlungen erhalten entbehrt daher jeder Grundlage und ist somit aufgrund von Tatsachen widerlegt.

Der Einwand des Bw., es müsse als Voraussetzung für die Heranziehung zur Haftung die objektive Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner vorliegen, ist zu entgegnen, dass sowohl aufgrund der Feststellungen der erhebenden Beamten der Einbringungsstelle des Finanzamtes in den betreffenden Zeiträumen, in welchem Abgaben nicht entrichtet wurden, als auch durch das Ergebnis des mittlerweile abgeschlossenen Konkursverfahrens, die Uneinbringlichkeit der Abgaben ohne Zweifel feststeht. Der Einwand des Bw. geht daher insoweit ins Leere.

Der Bw. hat im gesamten Verfahren keine Nachweise und Beweise erbracht, weshalb er nicht für die Abgabentrückzahlung Sorge tragen können. Der Bw. verneint zwar eine schuldhaftige Pflichtverletzung begangen zu haben, ohne jedoch geeignete Nachweise darüber vorzulegen, inwieweit etwa die Geldmittel zu den jeweiligen Zeitpunkten, in denen die Abgaben zu entrichten gewesen wären, nicht vorhanden waren.

Der Bw. hat auch nicht den Nachweis erbracht, inwieweit er zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten möglicherweise vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller anderen Verbindlichkeiten verwendet hat. Es ist jedoch aufgrund der Ergebnisse des abgabenbehördlichen Berufungsverfahrens zwingend davon auszugehen, dass der Bw. über hohe Geldbeträge (Zahlungseingänge) verfügen konnte, weil die bezughabenden Rechnungen in Millionenhöhe (Schilling) bezahlt wurden. Es wäre dem Bw. im gesamten Verfahren möglich gewesen geeignete Bankunterlagen, Unterlagen über Kreditbesicherungen (Zessionen, Pfandrechte etc.), Unterlagen über Zahlungsflüsse beizubringen, um daraus Rückschlüsse auf erfolgte Zahlungen ziehen zu können. Die Beweislast lag diesbezüglich aber beim Bw., da dieser im Haftungszeitraum als Geschäftsführer für die Entrichtung der

geschuldeten Abgaben verantwortlich war. Der Geschäftsführer haftet für nichtentrichtete Abgaben der Gesellschaft aber auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Das Vorbringen des Bw., es sei aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten zu Problemen bei einer Auftraggeberin (Golfplatzerrichtungsgesellschaft) im Sommer 1995 gekommen und in der Folge bei der Primärschuldnerin zu Zahlungsstockungen, bezieht sich auf den Zeitraum ab Sommer 1995. Zu diesem Zeitpunkt waren die Umsatzsteuerzahllasten 92 bis 94 längst fällig. Aus dem Schreiben des Masseverwalters ergibt sich, dass Zahlungseingänge der Hausbank der Primärschuldnerin zediert wurden. Dies läßt darauf schließen, dass der Bw. auch die bevorzugte Behandlung anderer Gläubiger bewusst in Kauf genommen hat.

Es stellt sich im gesamten Verfahren die Frage, warum der Bw. keine geeigneten Unterlagen vorgelegt hat. Der Umstand, dass sich Unterlagen bei einem Gutachter (Sachverständigen) befinden, vermag dies nicht stichhältig zu begründen, zumal der Bw. Unterlagen über Bankeingänge, -ausgänge, erfolgte Zahlungen und die Mittelverwendung etc. wohl problemlos vorlegen hätte können. Das Vorbringen, er habe eine andere Rechtsmeinung zur Fälligkeit der Umsatzsteuer (als die Finanzverwaltung) und er habe diese auch noch nicht in Rechnung gestellt, ist durch das rechtskräftige Erkenntnis der Abgabenbehörde II. Instanz und den bezug habenden Prüfungsbericht des Finanzamtes entkräftet und widerlegt. Schließlich hat die Primärschuldnerin nachweislich eine Mehrwertsteuerabschlagsrechnung und Schlussrechnungen gelegt. Die Annahme der Abgabenbehörde I. Instanz, der Bw. habe schuldhaft ihm treffende Obliegenheiten nicht erfüllt besteht daher zu Recht.

Unter Zitierung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.1995, GZl. 91/13/0037, gibt der Bw. an, dass das Verschulden im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer gleich wie bei "anderen" Abgaben zu beurteilen ist.

Dem Bw. ist für dieses Verfahren zu entgegnen, dass es gerade seine Aufgabe gewesen wäre, die Gründe darzulegen, die ihn o h n e sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 BAO angenommen werden darf. Als schuldhaft gilt jede Form des Verschuldens, auch leichte Fahrlässigkeit.

Die allgemeine Behauptung er habe die bezughabenden Rechnungen nicht ausgestellt und Bauvorhaben noch nicht abgeschlossen ist widerlegt und stellt eine bloße Schutzbehauptung dar. Damit ist auch seine Rechtsansicht, die bezughabenden Umsatzsteuern wären nicht fällig gewesen widerlegt. Der Auffassung des Bw., es sei ihm deshalb kein Verschulden vorzuwerfen, kann daher nicht gefolgt werden. Die Pflichtverletzung des Bw. hat schließlich zum endgültigen Ausfall der betreffenden Abgaben geführt.

Hinsichtlich der Ermessensübung wird auf die Vermögenslosigkeit des Bw. hingewiesen. Daher sei unter Hinweis auf den Grundsatz der Sparsamkeit der Vollziehung die vorgenommene Ermessensübung rechtswidrig, weil unwirtschaftlich.

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die iSd § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigtes Interesse der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. In gegenständlichem Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Abgabensforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Die Nichtentrichtung ist dem Bw. anzulasten, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben der Bw. als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war.

Zur wirtschaftlichen Situation werden vom Bw. Unterlagen, welche auf seine Vermögenslosigkeit schließen lassen nicht vorgelegt. Der Bw. ist unternehmerisch tätig und Eigentümer von Liegenschaften (Geschäftshaus, Grundflächen, Wohnungseigentum), welche hypothekarisch belastet sind. Es ist sohin keineswegs ausgeschlossen, dass es von vornherein unmöglich erscheint, die Beträge einbringlich zu machen. Dies umso mehr, als der Bw. im Zuge des Verfahrens und des Erörterungstermines am 10.02.2004 seine Absicht, alle seine Abgabenverbindlichkeiten einer Gesamtlösung zuführen zu wollen, ausdrücklich bekundet hat. Hinsichtlich der Höhe der Beträge sind diese entsprechend der Berufungsentscheidung zu kürzen und die Quote von 2,42% in Abzug zu bringen. Es ergeben sich daher nachstehende Beträge (in der Tabelle in ATS dargestellt):

Abgabe	Haftungsbesch.	Entfall/Erhöhung	Quote	Haftungssumme
USt. 1992	3,095.772,--	-2,268.869,--	-20.011,--	806.892,--
USt. 1993	96.000,--	645.237,--	-15,617,--	80.383,--

USt. 1994	1,407.383,--	-709.274,--	-16.894,24-	681.214,76
	4,599.155,00			1,568.489,24

Der Haftungsbetrag beträgt daher (abgerundet) € 113.986,--. Die Erhöhung des Nachforderungsbetrages für das Jahr 1993 war im Verfahren nur bei der Berechnung der Quote, sonst nicht zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 17. März 2004