



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1034-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.Z., (Bw.) vertreten durch Dr. Herbert Rabitsch, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Petrusgasse 2/15, vom 7. November 2003 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Mödling vom 14. Oktober 2003 gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung wird folgt ausgesprochen.

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1991	6.219,49
Umsatzsteuer	8/1994	22.717,16
Umsatzsteuer	10/1994	2.100,83
Umsatzsteuer	1995	982,17
Umsatzsteuer	2/95	9.606,91
Umsatzsteuer	3/95	18.955,98
Umsatzsteuer	4/95	12.739,84
Umsatzsteuer	5/95	10.579,20
Umsatzsteuer	6/95	5.226,05
Umsatzsteuer	8/95	12.589,55
Umsatzsteuer	10/95	17.594,60
Umsatzsteuer	11/95	2.118,56
Lohnsteuer	11/94	1.323,23
Lohnsteuer	12/94	1.370,61
Lohnsteuer	1995	1.545,10
Lohnsteuer	2/95	768,59
Lohnsteuer	3/95	1.237,47
Lohnsteuer	4/95	1.237,47
Lohnsteuer	5/95	1.235,73
Lohnsteuer	6/95	1.083,99
Lohnsteuer	7/95	1.305,49
Lohnsteuer	9/95	1.177,23
Lohnsteuer	10/95	425,28
Lohnsteuer	11/95	1.095,03
Lohnsteuer	12/95	1.035,01

Dienstgeberbeitrag	10/95	563,51
Dienstgeberbeitrag	11/95	1.039,44

Von der Summe dieser Beträge ist die Konkursquote in der Höhe von € 6.173,98 abzuziehen, demnach verbleibt ein Haftungsbetrag in der Höhe von € 131.699,54, in dessen Umfang die Berufung als unbegründet abgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 10. Februar 2003 forderte das Finanzamt Mödling den Bw. auf, eine Stellungnahme zu Einbringungsmöglichkeiten der offenen Abgabenschuldigkeiten der C.GesmbH, als deren Geschäftsführer er fungiert habe, einzubringen.

Nach einer Fristverlängerung wurde am 14. Mai 2003 folgende Äußerung erstattet:

Das Konkursverfahren über die C.GesmbH sei vom Handelsgericht Wien am 23.05.1996 im Verfahren zu y eröffnet und RA Dr. G.S. zum Masseverwalter bestellt worden.

Es sei mit 24.06.1996 eine Forderung von S 4,175.537,00 angemeldet worden.

Mit 13.09.1995 sei von Seiten der GesmbH ein Forderungsbetrag von S 1,957.800,00 gegenüber der Firma W.S.GesmbH. resultierend aus der Rechnung Nr. 95759 vom 28.07.1995 abgetreten worden, der mit Bescheid vom 13.09.1995 gepfändet worden sei.

Die nunmehr in der Rückstandsaufgliederung enthaltenen Umsatzsteuerbeträge für den Zeitraum 1989 - 04/1996 entsprächen nicht den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen. Die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen wie auch die Jahresumsatzsteuererklärung seien durch die IWthdGesmbH für die C.GesmbH abgegeben worden und es ergebe sich aus der Jahresumsatzsteuererklärung 1995 eine Gutschrift von S 161,00 und aus jener für 1994 eine Gutschrift von S 79.642,00.

Im Übrigen seien die verrechneten Umsatzsteuerbeträge für 1995 und 1996 zu berichtigen, da ein Großteil der Forderungen uneinbringlich gewesen sei.

Auch wenn der Masseverwalter die angemeldete Forderung letztlich nicht mit Klage innerhalb der Frist bekämpft habe, sei eine Überprüfung der letztlich aushaftenden Umsatzsteuerbeträge auch im Sinne der Bestimmung des § 9 BAO, die eine schuldhaft Verletzung der dem Geschäftsführer auferlegten Pflichten verlange, nur dann möglich, wenn die gesamte Buchhaltung im Hinblick auf die Forderungen, die einbringlich, teilweise uneinbringlich bzw. gänzlich uneinbringlich waren, geprüft werde.

Dies sei jedoch mit einem ungeheuren Zeit- und Kostenaufwand verbunden, den der Geschäftsführer der C.GesmbH selbst nicht finanzieren könne.

Im Übrigen sei auch eine Haftung des Geschäftsführers für berichtigte Vorsteuerbeträge aufgrund der im Anmeldeverzeichnis angegebenen Verbindlichkeiten jedenfalls nicht gegeben.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass die fünfjährige Verjährungsfrist mit Anmeldung der Forderung im Konkurs der C.GesmbH spätestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Forderung angemeldet wurde, das wäre der 24.06.1996, zu laufen begonnen habe.

In diesem Zeitraum sei eine Unterbrechung der Verjährung gegenüber dem Bw. als Geschäftsführer der C.GesmbH, im Sinne des § 9 BAO nicht eingetreten, da er von einer Inanspruchnahme der Haftung erstmals mit Zustellung der Rückstandsaufgliederung laut Schreiben des Finanzamtes Mödling vom 10.02.2003, zugegangen am 14.02.2003, erfahren habe.

Beigelegt werde ein Vermögensverzeichnis des Bw. Dem Vermögen laut Grundbuchauszug - Hälfteanteil des Bw. an der Liegenschaft P. - stünden Verbindlichkeiten in der Höhe von € 743.000,-- gegenüber, die somit bei Weitem den Wert des Hälfteanteiles überstiegen, sodass der Bw. jedenfalls nicht in der Lage sei, selbst für den Fall, dass die Rückstandsaufgliederung zu Recht bestehen sollte, hier Zahlungen zu leisten.

Eine Einhebung wäre daher aufgrund der bestehenden Verbindlichkeiten und somit auch nach der Lage des Verfahrens unbillig.

Für den Fall der rechtskräftigen Festsetzung durch einen rechtskräftigen Haftungsbescheid beantrage der dann Steuerpflichtige zur Gänze die Entlassung aus der Haftung für Abgabenschuldigkeiten der C.GesmbH .

Es werde hier auch darauf hingewiesen, dass ein strafbares Verhalten im Zusammenhang mit den aushaftenden Abgaben nicht bestanden habe - ein Strafverfahren gegen den Bw. sei rechtskräftig eingestellt worden.

Hingewiesen werde auch darauf, dass die seinerzeitige steuerrechtliche Vertretung, die IWthdGesmbH, nicht die gebotene Aufklärung im Hinblick auf Umsatzsteuerberichtigungen infolge uneinbringlicher bzw. teilweise uneinbringlicher Forderungen sowie entsprechende Beratung über eine Konkurseröffnung und die Folgen einer allfälligen Verletzung von steuerrechtlichen Bestimmungen erteilt habe.

Am 14. Oktober 2003 erließ das Finanzamt Mödling einen Haftungsbescheid und führte dazu aus, dass die Geltendmachung der Haftung (§ 224 Bundesabgabenordnung) sich darauf gründe, dass der Bw. gemäß § 9 Bundesabgabenordnung als Geschäftsführer der Fa. C.GesmbH für die umseitig genannten Abgaben wegen Beendigung der Geschäftstätigkeit und Uneinbringlichkeit bei der Gesellschaft ein zu stehen habe.

Die Uneinbringlichkeit sei gegeben, da bisherige Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos verlaufen seien. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Geschäftsführers gehöre insbesondere die ordnungsgemäße Meldung und Entrichtung der laufenden Selbstbemessungsabgaben. Weiters habe der Arbeitgeber gem. § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen.

Da der Bw. als die zur Vertretung berufene Person, den Verpflichtungen nicht zur Gänze nachgekommen sei, müsse die Haftungsinanspruchnahme über den umseitig genannten Rückstand ausgesprochen werden.

Folgende Beträge (in Euro) wurden als haftungsgegenständlich angegeben:

Umsatzsteuer	1989	334,30
Umsatzsteuer	1990	2.963,02
Umsatzsteuer	1991	6.219,49
Umsatzsteuer	08/94	22.717,16
Umsatzsteuer	10/94	2.100,83
Umsatzsteuer	1995	982,17
Umsatzsteuer	02/95	9.606,91
Umsatzsteuer	03/95	18.955,98
Umsatzsteuer	04/95	12.739,84
Umsatzsteuer	05/95	10.579,20
Umsatzsteuer	06/95	5.226,05
Umsatzsteuer	08/95	12.589,55
Umsatzsteuer	07-09/95	38.126,20
Umsatzsteuer	10/95	17.594,60
Umsatzsteuer	11/95	2.118,56
Umsatzsteuer	10-12/95	12.959,60
Lohnsteuer	11/94	1.323,23
Lohnsteuer	12/94	1.370,61
Lohnsteuer	1995	1.545,10
Lohnsteuer	02/95	768,59
Lohnsteuer	03/95	1.237,47
Lohnsteuer	04/95	1.237,47
Lohnsteuer	05/95	1.235,73
Lohnsteuer	06/95	1.083,99
Lohnsteuer	07/95	1.305,49
Lohnsteuer	09/95	1.177,23
Lohnsteuer	10/95	425,28
Lohnsteuer	11/95	1.095,03
Lohnsteuer	12/95	1.035,01
Dienstgeberbeitrag	10/95	563,51
Dienstgeberbeitrag	11/95	1.039,44

Mit Berufung vom 7. November 2003 wurde der gegenständliche Haftungsbescheid seinem ganzen Inhalte nach angefochten und dazu ausgeführt:

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde liege eine Verletzung der Pflichten gemäß § 9 BAO des Berufungswerbers im Hinblick auf seine Funktion als Geschäftsführer der C.GesmbH nicht vor.

Über das Vermögen der C.GesmbH sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23.05.1996 im Verfahren zu y das Konkursverfahren eröffnet worden. Die C.GesmbH habe jedoch bereits vor Konkursanmeldung, insbesondere im Jahre 1995, nicht mehr die liquiden Mittel gehabt, alle Verbindlichkeiten voll zu befriedigen.

Es gelte auch im Abgabenverfahren der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Entrichtung der Umsatzsteuer.

Die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Jahresumsatzsteuererklärung seien von der IWthdGesmbH, als Steuerberater für die C.GesmbH abgegeben worden.

Die abgabenrechtlichen Pflichten, eben die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen und die Einreichung der Abgabenerklärungen seien somit vom Berufungswerber über Beauftragung eines Steuerberaters erfüllt worden.

Es fehlt auch an der Kausalität.

Aufgrund hoher Forderungsausfälle in den Jahren 1995 und 1996 hätte von Seiten der IWthdGesmbH, als Steuerberatungskanzlei der C.GesmbH eine Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgen müssen.

Aus wirtschaftlichen Gründen sei dies jedoch unterblieben, da ab Konkurseröffnung der Berufungswerber keine Kompetenz und auch keine finanziellen Mittel mehr gehabt habe, die gesamte Buchhaltung auf Forderungen, die teilweise einbringlich, teilweise uneinbringlich bzw. gänzlich uneinbringlich sind, d.h. abzuschreiben gewesen seien, zu prüfen.

Aus diesem Grunde seien auch letztlich Forderungsabtretungen an die Finanzbehörde gescheitert, wie z.B. eine Forderung gegenüber der Fa. W.S.GesmbH in Höhe von S 1,957.800,00.

Hier sei vom Masseverwalter im Rahmen eines gerichtlichen Vergleiches nur ein Betrag von S 1,0 Mio. einbringlich gemacht worden (Rechnung vom 29.07.1995).

Bei Forderungsausfällen und Fehlleistungen der Steuerberatungskanzlei bestehe keine Haftung des Berufungswerbers, da die Abgaben auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers uneinbringlich gewesen seien.

Der Nachweis hiefür ergebe sich aus der Buchhaltung, die der Finanzbehörde zur Verfügung gestand habe und hinsichtlich derer diese selbst eine Betriebsprüfung hätte einleiten können.

Der Berufungswerber könne sich nur auf die gesetzmäßigen Aufzeichnungen berufen.

Die Finanzbehörde müsse diese auch trotz der immer wieder zitierten Rechtssprechung des VwGH zur Frage der Beweislast akzeptieren und könnten Feststellungen über die fehlende Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit nur im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens getroffen werden.

Ein solches sei jedoch bis dato von der Finanzbehörde nicht durchgeführt worden, sodass das Verfahren insofern auch mangelhaft geblieben sei.

§ 9 BAO setze ein Betriebsprüfungsverfahren voraus, da die Finanzbehörde eben die vom Berufungswerber vorgetragenen Gründe der fehlenden Kausalität wie auch Pflichtverletzung an Hand der Aufzeichnungen zu prüfen habe.

Auch der Nachweis im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes sowie die fehlenden liquiden Mittel könnten nur im Rahmen eines Betriebsprüfungsverfahrens verifiziert werden.

Wie bereits in der Äußerung vom 14.05.2003 darauf hingewiesen worden sei, sei das Recht, die Abgabeforderung festzusetzen, verjährt.

Die Verjährungsfrist habe mit Anmeldung der Forderung im Konkursverfahren der C.GesmbH spätestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Forderung angemeldet wurde, das wäre der 24.06.1996, zu laufen begonnen.

Die fünfjährige Verjährungsfrist sei daher spätestens mit 25.06.2001 abgelaufen!

Eine Unterbrechung gegenüber dem Berufungswerber, im Sinne des § 9 BAO sei nicht eingetreten, da dies vorausgesetzt hätte, dass die Finanzbehörde rechtliche Schritte ihm gegenüber innerhalb der Verjährungsfrist eingeleitet hätte.

Solche Schritte seien jedoch erst mit Zustellung der Rückstandsaufgliederung laut Schreiben des Finanzamtes Mödling vom 10.02.2003, zugestellt am 14.02.2003, gesetzt worden.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass die Einbringlichkeit eines Haftungsbetrages in dieser Höhe beim Berufungswerber aufgrund dessen Vermögensstatus derzeit nicht gegeben sei.

Wie in der Äußerung vom 14.05.2003 ausgeführt worden sei, stünden dem Haftungsanteil des Berufungswerbers an der Liegenschaft P. Verbindlichkeiten in Höhe von € 743.000,00 gegenüber.

Diese überstiegen bei weitem den Haftungswert der Liegenschaft.

Der Berufungswerber verweise auf das gelegte Vermögensverzeichnis.

Selbst für den Fall, dass der Haftungsbescheid zu Recht erlassen worden sei, wäre die Einhebung der Abgaben aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Berufungswerbers unbillig (§ 236 BAO).

Es werde auf den Antrag in der Äußerung vom 14.05.2003 verwiesen, die Gesamtschuld laut Haftungsbescheid für den Fall der rechtskräftigen Haftung zur Gänze aus Gründen der Billigkeit zu erlassen!

Es werden daher die Anträge gestellt, die Oberbehörde möge den Haftungsbescheid aufheben und das Verfahren einstellen, in eventu die Rechtssache zur Entscheidungsergänzung an das Finanzamt Mödling zurückverweisen.

Mit Vorhalt vom 27. November 2003 ersuchte die Abgabenbehörde erster Instanz den Bw. zur Ergänzung seiner Berufung in folgenden Punkten:

"Was hinderte Sie daran, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen? Wie wurden die Einnahmen verwendet?

Wurden mangels vorhandener Mittel Gläubiger kridamäßig bedacht? Um Angabe der Gläubiger, sowie des Zeitraumes wird gebeten. Ein Nachweis ist vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass die Lieferantenverbindlichkeiten und Dienstnehmeransprüche nicht voll befriedigt wurden.

Wie weit wurden die Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkassa befriedigt?

Vorlage eines Kontoauszuges des Beitragskontos bei der Gebietskrankenkasse."

Dazu erstattete der Vertreter des Bw. im Sinne des Ergänzungsansuchens des Finanzamtes Mödling am 17. Dezember 2003 folgende Stellungnahme:

Ergänzungspunkte:

Frage 1: "Was hinderte Sie daran, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen? Wie wurden die Einnahmen verwendet?"

Antwort: Die Einnahmen der C.GesmbH sind ab 1994 aufgrund des Verkaufes des USV-Bereiches an die Fa. G.E.GesmbH (Tochter der S.D.) drastisch gesunken.

Der Verkauf wurde von der Fa. S.D. der C.GesmbH diktiert, da diese bei der Oberbank Wien eine Bürgschaft für die verfahrensgegenständliche GesmbH im Betrag von S 7,0 Mio. nur in dieser Form erfüllen wollte. Die offenen Bankverbindlichkeiten von über S 20,0 Mio. konnten zu diesem Zeitpunkt nicht mehr regelmäßig bedient werden.

Die Einkünfte wurden zur Abdeckung des Personalaufwandes und Wareneinsatzes verwendet.

Frage 2: "Wurden mangels vorhandener Mittel Gläubiger kridamäßig bedacht?"

Antwort: Die C.GesmbH wurde ab Februar 1994 durch die IWthdGesmbH steuerrechtlich vertreten.

Der Steuerberater wurde von der Bank Wien (Gläubigerbank) vermittelt und sollte ein Sanierungskonzept für die C.GesmbH ausarbeiten.

Leider stellte sich erst viel später eine Doppelvertretung der IWthdGesmbH heraus.

Die IWthdGesmbH hat für die Bank Wien Bonitätsgutachten erstattet, ein gerichtliches Verfahren diesbezüglich ist noch beim Handelsgericht Wien anhängig, wobei hier als klagende Parteien A.Z. und der Bw. aufscheinen.

Ein Sanierungskonzept wurde letztlich nicht erstellt.

Über Antrag der C.GesmbH wurde per 23.05.1996 vom Handelsgericht Wien y das Konkursverfahren eröffnet.

Frage 3: "Wie weit wurden die Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse befriedigt?"

Antwort: Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse wurden über Empfehlung der IWthdGesmbH bezahlt.

Frage 4: "Vorlage eines Kontoauszuges des Beitragskontos bei der Gebietskrankenkasse"

Antwort: Hingewiesen wird, dass bereits ein Großteil der Buchhaltung des Jahres 1995 vernichtet wurde, da die Aufbewahrungsfrist gemäß § 132 BAO abgelaufen ist.

Am 3. Februar 2004 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der ausgeführt wird, dass der Geschäftsführer einer GesmbH insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihm auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Für die Haftung nach § 9 BAO sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel vorhanden waren, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären, maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit.

Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, seit es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gelte jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Bereits aus dem Umstand, dass die vorhandenen Mittel zur Abdeckung des Personalaufwandes und Wareneinsatzes verwendet wurden, weiters auch aus dem Umstand, dass die Verbindlichkeiten bei der Gebietskrankenkasse entrichtet wurden, ergebe sich, dass die GesmbH nicht völlig mittellos gewesen sei.

Die Behörde könne somit davon ausgehen, dass die Mittel zur Verfügung standen, die zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben verwendet hätten werden müssen oder zumindest alle Gläubiger gleichmäßig befriedigt hätten werden müssen. Es könne von einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden mit anderen Verbindlichkeiten bei Begleichung von Lohnverbindlichkeiten und gleichzeitiger Nichtbezahlung der Abgabenschulden keine Rede sein.

Da der Bw. auch keine weiteren Gründe genannt habe, die ihn daran gehindert hätten, die genannten Abgaben am Fälligkeitstag zu entrichten, sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. könne die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1989, 89/14/00044, auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzung des § 9 Abs. 1 BAO erfolge somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für Abgabenschuldigkeiten der C.GesmbH zu Recht.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 3. März 2004, in dem neben dem bisherigen Vorbringen ausdrücklich begehrt wird, dass die Behörde den Verjährungseinwand prüfen möge.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, sie diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten entrichtet werden.

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 § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise 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. § 209a gilt sinngemäß.

Abs. 2 Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Abs. 3 Die Verjährung ist gehemmt, solange a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

Abs. 4 Wenn fällige Abgaben durch Handpfand gesichert sind, findet § 1483 ABGB. sinngemäß Anwendung. Sind sie durch bürgerliche Eintragung gesichert, so kann innerhalb von dreißig Jahren nach erfolgter Eintragung gegen die Geltendmachung der durch das Pfandrecht gesicherten Forderung die seither eingetretene Verjährung der Abgabe nicht eingewendet werden.

Abs. 5 Die Abs. 1 bis 4 gelten auch für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der im § 207 Abs. 4 bezeichneten gegen Abgabepflichtige gerichteten Ansprüche.

Die verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten betreffen die Jahre 1989 bis 1995, wobei die Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 1989 bis 1991 auf Feststellungen einer Betriebsprüfung beruhen, während die weiteren Nachforderungen aus zwar gemeldeten, jedoch nicht entrichteten Selbstberechnungsabgaben resultieren.

Zu der Umsatzsteuernachforderungen für das Jahre 1989 ist am 21. Oktober 1994 ein Bescheid ergangen, demnach hat die Einhebungsverjährung diesbezüglich mit Ablauf des Jahres 1994 zu laufen begonnen. Gleiches gilt für die Abgabennachforderungen für Umsatzsteuer 1990 und 1991, die anderen verfahrensgegenständlichen Abgaben sind im Jahr 1995 bis 15. Februar 1996 fällig geworden.

Am 23. Mai 1996 wurde der Konkurs über das Vermögen des Primärschuldners eröffnet und am 28. Dezember 2001 beendet.

Gemäß § 9 Abs. 1 KO wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den

Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Abs.2 Wird ein Anspruch bei der Prüfungtagsatzung bestritten, so gilt die Verjährung vom Tage der Anmeldung bis zum Ablauf der für die Geltendmachung des Anspruches bestimmten Frist als gehemmt.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt ebenfalls eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist dann zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (VwGH 6.8.1996, 89/17/0186).

Demgemäß wurde der Haftungsbescheid vom 14. Oktober 2003 vor Eintritt der Einhebungsverjährung erlassen.

Unstrittig sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten bei der C.GesmbH und der Zeitraum der handelsrechtlichen Geschäftsführung des Bw.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voraus, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung an den Abgabenbescheid zu halten.

Ein Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten ist jedoch nur dann gegeben, wenn Abgaben infolge schuldhafter Verletzung von auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können, daher ist bei den verfahrensgegenständlichen Abgaben, nach Einwendungen des Bw., zu prüfen, ob ihm ein Verschulden an der Nichtentrichtung angelastet werden kann.

Zur Umsatzsteuer 1989 und 1990 ist auszuführen, dass die offenen Beträge aus Feststellungen der mit Bericht vom 20. Mai 1994 abgeschlossenen Betriebsprüfung resultieren.

Für das Jahr 1989 wurden nach Tz 18, 30 und 32 a des Berichtes Vorsteuern für Reisekosten und Bewirtungsspesen und für das Jahr 1990 nach Tz 18, 30, 32 a und b, sowie Tz 17 b und c des Berichtes wiederum Vorsteuer aus Bewirtungsspesen, Reisekosten und Notarkosten nicht anerkennt, sowie Umsatzsteuer aus einer im Bericht explizit mit Fehlbuchung bezeichneten Rechnung nach erfasst.

Diesbezüglich liegt bei Berücksichtigung der Größe des vertretenen Unternehmens ein Verschulden im Sinne einer Pflichtverletzung durch den Bw. nach § 9 BAO nicht vor.

Für den Monat August 1994 wurde zunächst eine Umsatzsteuerfestsetzung in der Höhe von S 371.975,00 vorgenommen, in der Jahreserklärung 1994 laut Abgabepflichtigem ein Betrag in der Höhe von S 345.536,92, der tatsächlich zu entrichten gewesen wäre, einbekannt.

Für Oktober 1994 wurde der geschuldete Umsatzsteuerbetrag lediglich offen gelegt, jedoch nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Für den Monat Februar 1995 wurde am 9. Mai 1995 eine Zahllast in der Höhe von S 161.679,00 gemeldet und nicht entrichtet.

Ebenso verhält es sich mit den für 3,4,5,6,8,10 und 11/1995 angeführten Umsatzsteuerbeträgen, sie wurden jeweils zum Termin offen gelegt, eine Zahlung unterblieb jedoch.

Für den Zeitraum 7-9/95 und 10-12/95 wurden zudem berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen nachgereicht aus denen sich weitere nicht zu den Fälligkeitsterminen entrichtete Zahllasten in der Höhe von S 524.628,00 und S 178.328,00 ergaben, die erst am 26. April 1996 kontomäßig erfasst wurden.

Das gegen den Bw. wegen Nichtentrichtung dieser nach gemeldeten Beträge geführte Finanzstrafverfahren wurde mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 8. Oktober 1998 eingestellt. Aus der Begründung der Einstellung ergibt sich, dass die Nacherfassung von Rechnungen auf Grund einer Verwechslung zweier Firmen in der Steuerberatungskanzlei erfolgt ist. Daher ist nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz diesbezüglich keine Pflichtverletzung des Bw. gegeben.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde, war der Bw. verpflichtet nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 die Vorauszahlungen spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Aus dem Einbekennen des Umstandes, dass die vorhandenen Mittel zur Abdeckung des Personalaufwandes und Wareneinsatzes verwendet worden sind und dass die Verbindlichkeiten gegenüber der Gebietskrankenkasse beglichen werden konnten, jedoch in den angeführten Zeiträumen keinerlei Umsatzsteuerzahlungen geleistet wurden, ergibt sich, dass dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu wider gehandelt wurde. Die Abgabenbehörde wurde demgemäß schlechter gestellt als die anderen Gläubiger.

Im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes hätte der Bw., so ferne die vertretene Gesellschaft über Mittel verfügt hat, die Verpflichtung gehabt die Abgabenschuldigkeiten zu entrichten und den Abgabengläubiger nicht schlechter zu stellen als die übrigen Schuldner (VwGH 29.2.1994, 93/17/0395).

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 Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits -

an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Das Vorbringen, Forderungen seien uneinbringlich gewesen und die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge seien demnach zu kürzen, blieb – wohl mangels Belegaufbewahrung - zahlenmäßig unkonkretisiert.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben wurden jeweils zu den gesetzlichen Terminen gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037 fällt es einem Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt.

Reichen die dem Arbeitsgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Der Bw. haftet jedoch nur insoweit als Abgabennachforderungen bei der durch ihn vertretenen GesmbH nicht einbringlich gemacht werden konnten. Nach dem im Vollstreckungsakt erliegenden Schreiben des Finanzamtes vom 10. Jänner 2003 wurde im Konkursverfahren eine Quote von 4,478% erzielt. Diese Quote ist nunmehr von dem – nach teilweiser Stattgabe der Berufung- neu zu berechnenden Haftungsbetrag in Abzug zu bringen.

Haftungsrelevant sind nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde folgende offene Abgabenschuldigkeiten:

Umsatzsteuer 1991 € 6.219,49, Umsatzsteuer 8 und 10/1994 € 24.817,99, Umsatzsteuer 2,3,4,5,6,8,10,11/1995 zusammen € 90.392,86, Lohnabgaben € 16.443,18

Das sind in Summe € 137.873,52 abzüglich der Quote von 4,478 % (das entspricht € 6.173,98) ergibt sich ein Haftungsbetrag in der Höhe von € 131.699,54.

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 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 "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschulder unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Die vom Bw. geltend gemachten Billigkeitsgründe des geringen Einkommens und der Sorgepflichten für zwei Kinder, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25. Juni 1990, 89/15/0067). Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16. Dezember 1999, 97/16/0006 kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Oktober 2005