



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Bilanz & Co, SteuerberatungsgesmbH, 1013 Wien, Börsegasse 9/2, vom 27. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 13. Oktober 2000 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf einen Betrag von € 53.803,58 statt bisher € 66.666,86 (ATS 917.356,00) eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2000 wurde der Berufungswerber (Bw) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH in der Höhe von € 66.666,86 (S 917.356,--) zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich aus der Umsatzsteuer 1996, 06/97, 07/97, 08/97, 09/97, 10/97, 11/97, 12/97, 02/98, 9/98 und 10/98 zusammen.

Zur Begründung führte das Finanzamt unter Zitierung der maßgeblichen Gesetzesstellen im Wesentlichen aus, dass der Bw. im Zeitraum 16. Dezember 1992 bis 31. März 2000 Geschäftsführer der GmbH und somit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer sei gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

Gemäß ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten 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.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. die Uneinbringlichkeit bei der GmbH eingetreten sei.

Die Uneinbringlichkeit bei der GmbH stehe mit der Konkursabweisung mangels Vermögens vom 18. Jänner 2000 fest. Weiters sei der Bw. seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass der Bescheid zunächst formell rechtswidrig sei, da der Bw. vor Bescheiderlassung keine Gelegenheit zum Beweis des Nichtvorliegens einer schuldhaften Verletzung von Abgabenvorschriften erhalten habe, wodurch das Prinzip des Parteiengehörs verletzt worden sei.

Der bekämpfte Bescheid sei auch materiell rechtswidrig, da die gegenständlichen Abgabenrückstände das Ergebnis eines Betriebsprüfungsverfahrens seien, in welchem keine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten festgestellt worden sei.

Vielmehr habe die Betriebsprüfung einen anderen Rechtsstandpunkt vertreten als der Bw. (behauptete Formmängel bei Eingangsrechnungen).

Ein Großteil der gegenständlichen Abgabenschulden stamme aus der Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen wegen angeblicher, durch die Betriebsprüfung behaupteter formeller Rechnungsmängel (Leistungsbeschreibung sei nicht bestimmt genug). Diese angeblichen Mängel hätten bei einem bestimmten Rechnungsaussteller bisher nicht berichtigt werden können, da wegen eines laufenden Konkursverfahrens kein gesetzlicher Vertreter verfügbar gewesen sei.

Auf Antrag des Bw. habe allerdings das Gerichtes nunmehr einen gesetzlichen Vertreter bekannt gegeben. Es sei mit einer Rechnungsberichtigung und daher mit einem fast vollständigen Erlöschen der gegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten zu rechnen.

Der Umstand, dass der Bw. im Hinblick auf die gegenständlichen Abgabenrückstände der B-GmbH einen vertretbaren Rechtsstandpunkt eingenommen und somit keine schuldhafte

Verletzung von Abgabenvorschriften bewirkt habe, werde dadurch belegt, dass es gegen den Bw. im Zusammenhang mit den gegenständlichen Abgaben zum Teil nicht einmal zur Einleitung eines Strafverfahrens, zu einem anderen Teil aber zu einem vollständigen Freispruch in einem Spruchsenatsverfahren gekommen sei.

Mit Vorhalt vom 8. Oktober 2001 ersuchte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland den Bw. um Mitteilung, ob im Zuge der Liquidation der GmbH mit einer (teilweisen) Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten zu rechnen sei.

Hinsichtlich der Nachforderungen sei ein schuldhaftes Verhalten anzunehmen, wenn diese nicht innerhalb der im jeweiligen Nachforderungsbescheid ausgewiesenen Zahlungsfrist entrichtet würden, es sei denn, der Geschäftsführer weise das Fehlen entsprechender Mittel nach oder er belege, dass er die Abgabensforderung bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Februar 2002 führte der Bw. aus, dass im Zuge der Liquidation der GmbH mit einer teilweisen Befriedigung der derzeit bestehenden Abgabenschulden zu rechnen sei. Dies zwar nicht in Form von Zahlung der ausgewiesenen Abgabenschulden, sondern durch eine Verminderung der Abgabenschulden auf Grund des Erhaltes von berechtigten Rechnungen, welche den Vorsteuerabzug dann sehr wohl zulassen würden.

Die erklärungskonforme Veranlagung der Umsatzsteuer 1996 hätte eine Nachforderung in Höhe von ATS 38.951,00, welche am 7. August 1998 zahlbar gewesen sei, erbracht.

Die Haftungsbeträge aus der Umsatzsteuer 6/97 bis 8/97 seien nach einer UVA-Prüfung entstanden: Prüfungsbeginn: 27. Oktober 1997, Schlussbesprechung: 19. November 1997, Bescheide vom 12. Dezember 1997, Zahlungsfrist 19. Jänner 1998.

Die Haftungsbeträge aus der Umsatzsteuer 9/97 bis 2/98 seien nach einer Umsatzsteuerprüfung entstanden: Prüfungsbeginn: 25. September 1998, Schlussbesprechung 18. Februar 1999, Bescheide vom 22. März 1999, Zahlungsfrist 29. April 1999.

Die Haftungsbeträge Umsatzsteuer 9/98 und 10/98 würden aus der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen mit folgenden Fälligkeiten resultieren: U 9/98: 16. November 1998, U 10/98: 15. Dezember 1998.

Wie aus den beiliegenden Jahresabschlussdetails der Jahre 1997, 1998 und 1999 hervorgehe, hätten ab dem Jahr 1998 auf Grund der fehlenden Mittel einerseits keine Abstattungen von Lieferantenverbindlichkeiten mehr vorgenommen werden können, andererseits hätten sich auch andere Verbindlichkeiten (insbesondere Banken) weiter aufgebaut.

Lediglich im Zusammenhang mit drei Projekten sei Geld aus dem Unternehmen abgeflossen ("geleistete Anzahlungen" ATS 0,5 Mio.) und zwar:

1.) W-KEG

**2.) C-GmbH**

**3.) D-GmbH**

Demgegenüber hätten sich auch die erhaltenen Anzahlungen von ATS 2,1 Mio. auf ATS 2,8 Mio. erhöht.

Es handle sich bei den abgeflossenen Geldern um Gelder, welche vom Kunden ausschließlich zur Weiterleitung an den Lieferanten zur Verfügung gestellt worden seien (zweckgebunden), d.h. die Überweisungen seien in Erfüllung der Zweckwidmung erfolgt. Jede andere Verwendung hätte den Tatbestand der Veruntreuung verwirklicht.

Die Erhöhung der Forderungen

1.) Verrechnungskonto Gesellschafter Konto 2301:

Verzinsung und Buchung des Kassastandes auf den Gesellschafter, da später keine Kassa mehr geführt worden sei.

2.) Verrechnungskonto M-OEG Konto 3706:

versehentlich falsch überwiesen (geringer Betrag)

3.) Verrechnungskonto M-Holding Konto 3722:

Im Jahr 1998 seien diverse Überweisungen von Bankkonten der GmbH betreffend die Firma M-Holding (ATS 777.238,79) erfolgt, wobei ATS 131.444,30 im selben Jahr und ATS 107.628,50 im Folgejahr wieder zurücküberwiesen worden seien.

Es habe sich um zweckgebundene Beträge gehandelt, die durch Ausweitung des Banküberziehungsrahmens bei der Hausbank ausschließlich zum Zwecke der Sanierung der M-Holding gewährt worden seien.

Die GmbH habe laufend Aufträge (Sanierung von Wohnungen) von der M-Holding erhalten und aus diesen seien die verliehenen Gelder wieder an die Bw. zurückgeflossen (siehe Rückflüsse in den Jahren 1998 und 1999).

Der Kredit an die M-Holding habe deshalb über die GmbH erfolgen müssen, weil die M-Holding durch umfassende Pfandrechte der E-Bank den Banken keine Sicherheiten habe bieten können, der Bw. aber für Bankkredite der GmbH persönlich haftet habe. Aus diesem Grund sei eine zweckgebundene Überziehung des Bankrahmens gewährt worden.

Aus den obigen Ausführungen ergebe sich unzweifelhaft, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH den Abgabengläubiger zum Zeitpunkt der Fälligkeit bzw. der Zahlungsfrist der offenen Abgabenverbindlichkeiten gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt habe.

Mit Berufungsentscheidung vom 4. März 2002 wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet ab.

Mit Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2002/13/0093-9, hob der Verwaltungsgerichtshof diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Im Wesentlichen führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der Bw. vorgetragen habe, dass keine Abstattungen von Lieferantenverbindlichkeiten mehr vorgenommen worden seien und dass abgeflossene Gelder lediglich Kundengelder zur Weiterleitung an Lieferanten seien, deren (teilweise) Verwendung zur Abgabentrückung den Tatbestand der Veruntreuung verwirklicht hätte.

Bei dieser Sachlage wäre es Aufgabe der belangten Behörde gewesen, Präzisierungen und allenfalls Beweise zum Entlastungsvorbringen des Bw. abzufordern und ihm vorzuhalten, dass die vorgelegten Unterlagen eine Liquiditätsrechnung nicht ersetzen könnten.

Mit Vorhalt vom 23. Juni 2006 führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

*"Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156).*

*Dies setzt voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Verfahren die Grundlagen für die behördliche Feststellung des bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mittel beigebracht hat. Es wird hier an eine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegen-*

*ständlichen Abgaben zu denken sein, wobei es auf die gesamten Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).*

*Vermag der Geschäftsführer nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.*

*Es wird daher um Präzisierung Ihres Vorbringens durch rechnerische Darlegung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.*

*Die jeweiligen Fälligkeitstage, bzw. Zahlungsfristen der haftungsgegenständlichen Abgaben, deren Fälligkeit vor der Konkursöffnung liegt, können nachstehender Tabelle entnommen werden.*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeitstag</i>	<i>Zahlungsfrist</i>	<i>Betrag in S</i>	<i>Betrag in €</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>06/97</i>	<i>18.08.97</i>	<i>19.01.98</i>	<i>29.969,00</i>	<i>2.177,93</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>06/97</i>	<i>19.08.97</i>	<i>19.01.98</i>	<i>24.703,00</i>	<i>1.795,24</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>07/97</i>	<i>12.09.97</i>	<i>19.01.98</i>	<i>13.197,00</i>	<i>959,06</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>07/97</i>	<i>15.09.97</i>	<i>19.01.98</i>	<i>54.618,00</i>	<i>3.969,24</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>08/97</i>	<i>14.10.97</i>	<i>19.01.98</i>	<i>61.925,00</i>	<i>4.500,27</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>1996</i>	<i>17.02.97</i>	<i>07.08.98</i>	<i>38.951,00</i>	<i>2.830,68</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>09/98</i>	<i>16.11.98</i>		<i>42.212,00</i>	<i>3.067,67</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>10/98</i>	<i>15.12.98</i>		<i>10.706,00</i>	<i>778,04</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>09/97</i>	<i>17.11.97</i>	<i>29.04.99</i>	<i>40.771,00</i>	<i>2.962,94</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>10/97</i>	<i>15.12.97</i>	<i>29.04.98</i>	<i>2.077,00</i>	<i>150,94</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>11/97</i>	<i>15.01.98</i>	<i>29.04.98</i>	<i>77.849,00</i>	<i>5.657,51</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>12/97</i>	<i>16.02.98</i>	<i>29.04.98</i>	<i>506.300,00</i>	<i>36.794,26</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>02/98</i>	<i>15.04.98</i>	<i>29.04.98</i>	<i>14.078,00</i>	<i>1.023,09</i>

*In Ihrer Berufung bringen Sie vor, dass ein Großteil der Abgabenschuldigkeiten aus der Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen wegen formeller Rechnungsfehler resultiere, daher hinsichtlich dieser Forderungen kein schuldhaftes Verhalten anzunehmen sei. Demnach wären die Abgaben allerdings innerhalb der im jeweiligen Nachforderungsbescheid ausgewiesenen*

*Zahlungsfrist zu entrichten gewesen, es sei denn, dass der Nachweis für das Fehlen entsprechender Mittel erbracht wird.*

*Daher wird zusätzlich um rechnerische Darlegung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen und in obiger Tabelle angeführten jeweiligen letzten Tagen der Zahlungsfristen der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.*

*Weiters wird ersucht, eine Ablichtung des Kassabuches und des Firmenkontos für den Zeitraum 1. Februar 1997 bis 18. Jänner 2000 vorzulegen."*

Nach mehrmaligen Ansuchen um Fristverlängerung führte der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Oktober 2006 aus, dass zum Nachweis, welche Beträge bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wären, die Beilagen 1 bis 6 vorgelegt werden. Als Beilage 7 werden die Bilanz für 1997 und als Beilagen 8 bis 11 die jeweiligen Saldenlisten, welche Basis der Berechnungen in den Beilagen 2 bis 6 seien, vorgelegt. Dabei werde davon ausgegangen, dass für die Berechnung der jeweiligen Quote die Zahlungsfristen und nicht die Fälligkeitstage relevant seien.

Aus der Übersicht in der Beilage 1 ergebe sich für den haftungsgegenständlichen Abgabebetrag laut Vorhalt in Höhe von ATS 917.356,00 eine auf den Abgabengläubiger entfallende Quote von ATS 72.150,48, das seien € 5.243,38.

In der Beilage 2 bis 6 seien die jeweiligen Quoten für die Zahlungsfristen Jänner 1998 (Quote € 2.706,12), April 1998 (Quote € 2.243,04), August 1998 (Quote € 131,99), November 1998 (Quote € 128,57) und Dezember 1998 (Quote € 33,67) ermittelt worden.

Bei der Ermittlung der Quote sei das jeweils bestehende Bankguthaben den Bankverbindlichkeiten, den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und den betreffenden haftungsrelevanten Abgabenverbindlichkeiten gegenübergestellt worden.

Die für die Quotenberechnung herangezogenen Konten seien in den beiliegenden Saldenlisten farblich gekennzeichnet.

Aus Vereinfachungsgründen seien alle sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten wie z.B. nicht haftungsrelevante Abgabenverbindlichkeiten und insbesondere erhaltene Anzahlungen von Kunden nicht erfasst. Hinzuweisen sei darauf, dass sich durch diese Vereinfachung jedenfalls eine Erhöhung der Quote des Abgabengläubigers ergebe.

Das als Kassa bezeichnete Konto Nr. 2500 sei in die Liquiditätsberechnung nicht einbezogen worden, da es sich bei diesem Konto nur um ein Gesellschafterverrechnungskonto gehandelt habe, auf dem keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien.

Es seien für die in einen Monat fallenden Abgaben (Zahlungsfristen) jeweils die zum Ende des Vormonates ermittelten Quoten herangezogen worden.

Durch die gewählte Vorgangsweise (ausschließliche Berücksichtigung von Bankguthaben und Bankverbindlichkeiten sowie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) ergebe sich eine theoretische höchstmögliche Quote für den Abgabengläubiger. Die tatsächliche konkursrechtliche Quote wäre wegen der notwendigen Berücksichtigung weiterer Verbindlichkeitspositionen wesentlich niedriger.

Eine Kasse sei nicht geführt worden. Demzufolge existiere auch kein Kassabuch. Das als "Kassa" bezeichnete Konto Nr. 2500 sei tatsächlich als Gesellschafterverrechnungskonto geführt worden. Dieses Konto sei im Zuge der Jahresabschlussarbeiten mit dem Konto Nr. 2301 (Gesellschafterverrechnung) zusammengeführt worden.

Ablichtungen der Bankkonten seien im Berufungsverfahren bereits vorgelegt worden. Auf Grund des erforderlichen Aufwandes für das Kopieren der Kontoauszüge werde gebeten, die bereits im Akt erliegenden Unterlagen zu verwenden.

Die folgenden Ausführungen würden Umstände betreffen, die sich zwischenzeitlich ereignet hätten und für das Haftungsverfahren von Relevanz seien.

Im gegenständlichen Haftungsbescheid sei der Bw. als Geschäftsführer zur Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der GmbH herangezogen worden, da von der Betriebsprüfung bei Eingangsrechnungen der Jahre 1997 bis 1998 formale Mängel (fehlender Leistungszeitraum) festgestellt worden seien.

Nach einem lang dauernden Zivilverfahren sei es nun gelungen, die formalen Mängel der Rechnungen der T-GmbH durch das Urteil des BG Hernals vom 17. Jänner 2005 berichtigen zu lassen. Die sich aus dieser Berichtigung ergebenden Vorsteuergutschriften in Höhe von insgesamt € 10.149,97 seien dem Finanzamtskonto der GmbH i.L. auf Grund des Umsatzsteuerbescheides für 2004 vom 1. April 2005 gutgeschrieben worden.

Gemäß § 9 BAO würden die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Durch die auf Grund des Jahresumsatzsteuerbescheides für 2004 auf dem Finanzamtskonto der GmbH erfolgte Gutschrift des Betrages von € 10.149,97 sei nunmehr bewiesen, dass dieser



Betrag, für den der Bw. zur Haftung herangezogen worden sei, nicht uneinbringlich gewesen sei und demzufolge die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nicht vorgelegen sei.

Es stehe außer Frage, dass insoweit eine Abgabengutschrift auf dem Finanzamtskonto der GmbH auf Grund einer formalen Berichtigung der betroffenen Eingangsrechnungen bereits während der Dauer des seinerzeitigen Verfahrens erfolgt wäre, eine Haftungsinanspruchnahme seiner Person mangels Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben nicht erfolgen hätte können.

In der Eingabe vom 7. Dezember 2006 führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass in Beilage 1 bis 12 die rechnerische Darstellung der Quote für den Abgabengläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der verfahrensgegenständlichen Abgaben erfolgt sei. Die Vorgangsweise entspreche jener bei der Ermittlung der jeweiligen Quoten zu den Daten der jeweiligen Zahlungsfristen der verfahrensgegenständlichen Abgaben, welche in der Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 16. Oktober 2006 übermittelt worden sei. Es werde daher auf die ausführliche Darstellung und Erläuterung der Vorgangsweise in der Eingabe vom 16. Oktober 2006 verwiesen.

Für die im Jahr 1997 gelegenen Fälligkeiten sei eine monatsgenaue Ermittlung der Quoten nicht mehr möglich. Es sei daher für das erste Halbjahr 1997 hilfsweise die per 31. Dezember 1996 ermittelte Quote und für das zweite Halbjahr 1997 hilfsweise die per 31. Dezember 1997 ermittelte Quote herangezogen worden. Für die im Jahr 1998 gelegenen Fälligkeitsdaten sei eine monatsgenaue Quotenermittlung an Hand der jeweiligen Monats-Saldenlisten erfolgt.

Es werde nochmals darauf verwiesen, dass die nunmehr übermittelte Darstellung der Quoten nach Fälligkeitsdatum für die Frage der abgabenrechtlichen Haftung letztendlich irrelevant sei. Da eine abgabenrechtliche Haftung eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung voraussetze, könne eine solche bei Gewährung einer nach dem Fälligkeitsdatum liegenden Zahlungsfrist wohl nur dann vorliegen, wenn die betroffenen Abgaben nicht innerhalb der gewährten Zahlungsfrist entrichtet würden.

Die anzuwendenden Quoten seien daher aus der ursprünglich übermittelten Darstellung nach Zahlungsfristen zu übernehmen.

Am 15. Jänner 2007 erging ein weiterer Vorhalt mit folgendem Inhalt:

*"1.) Auf Seite 2 der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Oktober 2006 wird dargetan, dass keine Kassa geführt wurde. Diese Behauptung steht im Widerspruch zu den vorliegenden Betriebsprüfungsberichten, wonach die Rechnungen der „Adria World“ bar bezahlt wurden.*

*Um Aufklärung wird ersucht.*

2.) Im Berufungsverfahren wurde u.a. vorgetragen, dass die abgeflossenen Gelder lediglich Kundengelder zur Weiterleitung an die Lieferanten seien, deren Verwendung zur Abgabentrachtung den Tatbestand der Veruntreuung verwirklicht hätte.

Um rechtliche Präzisierung dieses Vorbringens und um Vorlage entsprechender Vereinbarungen bzw. Nachweise wird ersucht.

3.) Mit Vorhalt vom 23. Juni 2006 wurde um Darstellung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit der im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Begünstigt der Geschäftsführer im Haftungszeitraum Gläubiger, wodurch andere andrängende Gläubiger – insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt wird, bewirkt er dadurch eine ihm vorzuwerfende Pflichtverletzung.

Solcherart obliegt es dem Geschäftsführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung **sämtlicher** Zahlungseingänge (beginnend ab 1. Jänner 1998 (siehe Punkt 5) bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Dazu ist eine Gegenüberstellung der Finanzamtsverbindlichkeiten und der restlichen Verbindlichkeiten sowie der Zahlungseingänge inklusive der bereits vorhandenen liquiden Mittel und der Zahlungen an das Finanzamt und an die anderen Gläubiger mit der Berechnung des Quotenschadens vorzulegen.

4.) Zu den liquiden Mitteln gehören auch die nicht ausgeschöpften Rahmen aus Kontokorrentkrediten.

Nach Ansicht des UFS sind auch die erhaltenen Anzahlungen in die Berechnung mit einzubeziehen, da es sich um steuerpflichtige Umsätze, somit um Einnahmen handelt und gerade in diesen Anzahlungen die von den Kunden entrichtete Umsatzsteuer enthalten ist, die vom Geschäftsführer an das Finanzamt abzuführen gewesen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa im Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0176, zum Ausdruck gebracht, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht, eine Privilegierung von Gläubigern daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der

*Gleichbehandlung aller Gläubiger hat daher auch die von der Gesellschaft getätigten Zug um Zug Geschäfte zu umfassen.*

*Ebenso wären die nicht haftungsrelevanten Abgabenverbindlichkeiten einzubeziehen.*

*5.) Hinsichtlich der im Jahr 1997 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten ist der Liquiditätsnachweis als gescheitert anzusehen, da in der Eingabe vom 7. Dezember 2006 dargetan wird, dass eine monatsgenaue Ermittlung der Quoten nicht möglich ist.*

*Daher wäre nur der Liquiditätsstatus für 1998 zu ergänzen.*

*Im Hinblick auf die Bestimmungen der §§ 11 Abs. 1 und 12 UStG vertritt der UFS die Ansicht, dass ein Geschäftsführer, der trotz Vorliegens mangelhafter Rechnungen (nicht existente Firma, Fehlen des genauen Leistungszeitraumes bzw. Lieferdatums, Leistungsbeschreibung) den Vorsteuerabzug geltend macht, zumindest fahrlässig, somit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO handelt.*

*Da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenerrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären, ist für den zu ergänzenden Liquiditätsstatus der jeweilige Fälligkeitstag der UVZ maßgebend."*

Nach mehrmaligen Ansuchen um Fristverlängerung zur Beantwortung führte der steuerliche Vertreter in seiner Eingabe vom 29. März 2007 aus, dass tatsächlich keine Kassa geführt worden sei. Die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht seien aber insofern richtig, als diese Rechnungen tatsächlich bar durch den Bw. beglichen worden seien. Die Zahlungen seien aber auf dem Gesellschafterverrechnungskonto verbucht worden.

Die GmbH sei größtenteils für Eigentumswohnungskäufer der Einzelfirma G.M. tätig gewesen. Es seien Wohnungen saniert worden, die von der Einzelfirma G.M. an Endkunden verkauft worden seien. Die Sanierungen seien im Auftrag der Endkunden, die die entsprechenden Beträge für die Sanierung treuhändig dem Bw. übergeben hätten, erfolgt. Der Bw. habe die entsprechenden Beträge treuhandauftragsgemäß direkt an die Subunternehmer der GmbH ausbezahlt. Da jedoch formell (zur Haftungsminderung gegenüber den Wohnungskäufern) die GmbH Auftragnehmer der Endkunden gewesen sei, seien diese Anzahlungsbeträge in der Buchhaltung zu erfassen gewesen. Tatsächlich seien jedoch diese Beträge niemals in die Verfügungsgewalt der GmbH gelangt. Aus diesem Grunde seien die gebuchten Anzahlungen auch nicht in eine für die Frage der Quotenberechnung relevante Aufstellung der verfügbaren liquiden Mittel einzubeziehen.

Es seien in der vorangegangenen Vorhaltsbeantwortung dem UFS bereits umfangreiche Aufstellungen und Berechnungen vorgelegt worden, aus denen sich einwandfrei ergebe, dass

zur theoretischen Abdeckung von Finanzamtsverbindlichkeiten nur eine bestimmte Quote zur Verfügung gestanden sei, und zwar bezogen sowohl auf die Zeitpunkte der Fälligkeiten, als auch auf die Frage des schuldhaften Handelns tatsächlich relevanten Zeitpunkte der Zahlungsfristen. Das nunmehrige weitere Ansinnen bezüglich Vorlage einer Aufstellung nach den Zeitpunkten jedes einzelnen Zahlungseinganges sei systematisch verfehlt, weil es für die Frage des schuldhaften Handelns nur auf die Zeitpunkte ankommen könne, wann eine Zahlung an das Finanzamt geleistet werden hätte müssen und (Anmerkung: nicht?) auf die Zeitpunkte zu denen Zahlungen eingelangt seien). Die Erstellung einer derartigen Aufstellung wäre extrem zeitaufwendig und hätte keine Relevanz für das Verfahren.

Es habe keine unausgenützten Rahmen aus Kontokorrentkrediten gegeben. Zu den erhaltenen Anzahlungen werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Diese Anzahlungen seien nur buchmäßig zu erfassen gewesen und seien der Gesellschaft tatsächlich niemals als liquide Mittel zur Verfügung gestanden, weshalb sie bei der Berechnung der Liquiditätsquoten außer Ansatz zu lassen seien.

Zu Punkt 5 des Vorhaltes erhebe sich die Frage, warum der UFS in seinem seinerzeitigen Fragevorhalt eine nur mit erheblichem Aufwand zu erstellende Aufstellung der Liquiditätsquoten nach Zahlungsfristen verlangt habe, wenn er der Meinung sei, dass diese Zeitpunkte irrelevant seien. Es könne aber dahingestellt bleiben, da nach Auffassung des Bw. ohnehin tatsächlich die Zeitpunkte der Zahlungsfristen (und daher die entsprechende Aufstellung und Quotenberechnung) von Bedeutung seien, da ja erst zu diesen Zeitpunkten eine schuldhafte Benachteiligung des Abgabengläubigers durch Nichtbezahlung der entsprechenden Quote möglich gewesen wäre.

Zu den Zeitpunkten der Fälligkeiten stelle sich allenfalls die Frage nach einer finanzstrafrechtlichen Relevanz des Nichterkennens der formalen Rechnungsmängel. Diese Frage sei aber im seinerzeitigen Finanzstrafverfahren bereits mit einem Freispruch des Bw. beantwortet worden.

Zusammenfassend werde nochmals ausgeführt, dass in Entsprechung der Vorhalte des UFS umfangreiche Auswertungen und Berechnungen über die möglichen Zahlungsquoten zu allen Fälligkeiten und Zahlungsfristen der einzelnen haftungsrelevanten Abgaben erstellt worden seien. Der Nachweis für eine entsprechende quotenmäßige Befreiung von der Haftung sei damit erbracht. Unabhängig davon werde auf die bereits früher im Verfahren vorgebrachten weiteren Gründe für das Nichtvorliegen einer Haftungsverpflichtung verwiesen.

---

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*§ 9 Abs. 1 BAO lautet: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.*

*§ 80 Abs. 1 BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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 Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin.

Die GmbH wurde nach Abweisung des Konkurses mangels Vermögens am 21. März 2007 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht. Die Uneinbringlichkeit der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben beim Hauptschuldner steht damit zweifelsfrei fest.

Unbestritten ist, dass der Bw. seit 16. Dezember 1992 als alleiniger und seit 12. Jänner 1998 gemeinsam mit S.J. als Geschäftsführer der GmbH sowie ab 14. März 2000 als Liquidator tätig war.

Der Bw. zählt daher zu dem im § 80 BAO genannten Personenkreis und kann zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

Steht die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabebeträge bei der Primärschuldnerin fest, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

In der Eingabe vom 11. Februar 2002 brachte der Bw. vor, den Abgabengläubiger weder zum Zeitpunkt der Fälligkeit noch der Zahlungsfristen der offenen Angabenverbindlichkeiten gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt zu haben.

Im Hinblick auf dieses Vorbringen forderte der Unabhängige Finanzsenat, wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, mit Schreiben vom 23. Juni 2006 auf, einen Liquiditätsstatus zu den jeweiligen Fälligkeitstagen als auch zu den Zahlungsfristen vorzulegen.

Die vorgelegten Berechnungen enthielten weder Anzahlungen von Kunden noch kurzfristige Verbindlichkeiten.

Berechnungsstichtag war jeweils der letzte Tag des den Fälligkeitszeitpunkten bzw. Zahlungsfristen vorangehenden Monates. Für das Jahr 1997 war dem Bw. eine "monatsgenaue Ermittlung der Quoten nicht mehr möglich".

Trotz nochmaliger Aufforderung wurde der Liquiditätsstatus nicht verbessert.

Vielmehr vertritt der Bw. die Ansicht, dass die Anzahlungen der Kunden nicht in die Aufstellung der verfügbaren liquiden Mitteln einzubeziehen seien.

Dieser Ansicht kann der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen.

Der Unternehmer darf, soll ein durchlaufender Posten vorliegen, nicht einen eigenen Anspruch geltend machen oder eine eigene Verbindlichkeit erfüllen. Er darf weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein.

Der Bw. gesteht selbst zu, dass die GmbH Auftragnehmer der Endkunden gewesen ist und die Zahlungsbeträge in der Buchhaltung zu erfassen waren. Es handelte sich daher um steuerpflichtige Umsätze, somit um Einnahmen der GmbH, wobei gerade in diesen Anzahlungen die von den Kunden entrichtete Umsatzsteuer enthalten ist, die vom Bw. als Geschäftsführer abzuführen gewesen wäre.

Im Hinblick auf das bestehende Vertragsverhältnis mit der GmbH bestand für die Endkunden kein Grund Gelder an Unternehmen zu überweisen, mit denen sie in keinem Vertragsverhältnis standen.

Im Übrigen wäre die Frage, ob die Anzahlungen durchlaufende Posten darstellen, im Abgabenfestsetzungsverfahren zu klären gewesen. Die Betriebsprüfung hat bereits im Bericht vom 9. Dezember 1997 betreffend den Zeitraum 1/97-8/97 festgestellt, dass die Anzahlungen zu versteuern seien.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 2001, 98/14/0142 zu verweisen, wonach für den Fall, dass einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangeht, die Behörde daran gebunden ist und sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten hat.

Der Bw. verweigerte die Einbeziehung sämtlicher Zahlungseingänge (ab 1. Jänner 1998) in den Liquidationsstatus auch mit der Begründung, dass es für die Frage des schuldhaften Verhaltens nur auf den Zeitpunkt ankommen könne, wann eine Zahlung an das Finanzamt hätte geleistet werden müssen.

Dies ist zwar prinzipiell richtig, jedoch scheint der Bw. zu übersehen, dass er als Geschäftsführer die Schulden stets, und nicht nur am Fälligkeitstag einer Abgabenschuld im gleichen Verhältnis zu befriedigen hat. Die Argumentation des Bw. würde zum Ergebnis führen, dass ein Geschäftsführer dadurch der Haftung entgehen könnte, in dem er sämtliche liquide Mittel am jeweiligen Tag vor der Fälligkeit der Abgaben zur Befriedigung eines oder mehrerer anderer Schulden verwendet und aus diesem Grunde am Fälligkeitstag völlig mittellos ist. Da dies nicht rechtens sein kann, wären entsprechend der Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates sämtliche Zahlungseingänge in die Berechnungen einzubeziehen gewesen.

Weiters wurden trotz Aufforderung die Zug um Zug Geschäfte nicht berücksichtigt. Dazu wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht, eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Bezahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) liegen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat daher auch die von der Gesellschaft getätigten Zug um Zug Geschäfte zu umfassen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030).

Daraus folgt, dass der Liquiditätsnachweis als gescheitert anzusehen ist, zum Einen, da dem Bw. für das Jahr 1997 eine (monatsgenaue) Ermittlung der Quoten nicht möglich war und zum Anderen, da die vorgelegten Berechnungen nicht ableiten lassen, welche Mittel der GmbH an den Fälligkeitstagen bzw. am jeweiligen Tag der Zahlungsfrist bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger zur Verfügung stand bzw. zur Verfügung gestanden wäre.

Bei dieser Sachlage ist es nicht mehr entscheidungswesentlich, ob der Zeitpunkt der Fälligkeit oder der letzte Tag der Zahlungsfrist maßgeblich ist.

Zu dieser Frage wird jedoch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2000/15/0108). 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 wird (VwGH 23.1.2003, 2001/15/0291).

Der Bw. bringt nun in der Berufung vor, dass sich zu den Zeitpunkten der Fälligkeiten allenfalls die Frage nach einer strafrechtlichen Relevanz des Nichterkennens der formalen

Rechnungsmängel stelle. Diese Frage sei aber in dem seinerzeitigen Finanzstrafverfahren bereits mit einem Freispruch beantwortet worden.

Zutreffend ist, dass gegen den Bw. ein Finanzstrafverfahren gemäß § 33 Abs. 2 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer 1/97 bis 8/97 eingeleitet wurde. Am 3. November 1998 erfolgte die Vorlage an den Spruchsenat, der das Verfahren mit Erkenntnis vom 21. April 1999 einstellte.

Bei seiner Argumentation scheint der Bw. allerdings zu übersehen, dass § 33 Abs. 2 FinStrG ein Vorsatzdelikt darstellt, während als schuldhaft im Sinne des § 9 BAO jede Form des Verschuldens, somit auch (leichte) Fahrlässigkeit gilt.

Die Einstellung des Finanzstrafverfahrens hat daher auf den maßgeblichen Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, keinen Einfluss.

Weiters kann der Argumentation, dass die Betriebsprüfung lediglich einen anderen Rechtsstandpunkt vertrete, weshalb abgabenrechtliche Pflichtverletzung nur dann vorliege, wenn die Abgabe nicht innerhalb der Zahlungsfrist entrichtet würde, nicht gefolgt werden, denn die Betriebsprüfung hat, wie aus den Berichten vom 9. Dezember 1997 und 10. März 1998 zu entnehmen ist, festgestellt, dass die Firma A-GmbH im Firmenbuch nicht existent ist, und den Rechnungen der Firmen T-KEG und Z-GmbH. die Angabe des genauen Leistungszeitraumes und Lieferdatums sowie der Leistungsbeschreibung fehlt.

Der Vorsteuerabzug hat zur Voraussetzung, dass über die tatsächlich erbrachte Leistung eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 gelegt worden ist (Hinweis: Kolacny/Mayer, UStG 1994, § 12 Anm 2).

*§ 11 Abs. 1 UStG in der Fassung BGBl. 1994/663 lautet:*

*Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen — soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist — die folgenden Angaben enthalten:*

- 1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;*
- 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;*
- 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;*



*5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und  
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.*

Aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes ergibt sich, dass durch die Anführung einer nicht existenten Firma bzw. die Unterlassung der Angaben über das Lieferdatum oder den Leistungszeitraum bzw. einer Leistungsbeschreibung den Voraussetzungen des § 11 UStG nicht entsprochen wird, weshalb im vorliegenden Fall nicht von einem "anderen Rechtsstandpunkt" der Betriebsprüfung gesprochen werden kann. Vielmehr ist dem Bw. aufgrund der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges trotz Vorliegens nicht ordnungsgemäßer Rechnungen eine (grobe) Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Es besteht daher keine rechtliche Grundlage dafür, hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuern den jeweiligen Tag der Zahlungsfrist als maßgeblichen Zeitpunkt für den Nachweis der Liquidität anzusehen.

Weiters ist in diesem Zusammenhang festzustellen, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht ausschließlich Umsatzsteuernachforderungen wegen mangelhafter Rechnungen beinhalten, sondern vielmehr auch nicht erklärte vereinnahmte Anzahlungen, Zahlungen an die nicht existente A.-GmbH, in den erklärten Umsätzen nicht enthaltene Rechnungen (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 9. Dezember 1997, TZ 14 bis 17); die Umsatzsteuer 12/97 beruht auf einer Selbstanzeige. Hinsichtlich dieser Abgabenschuldigkeiten bleibt es unergründlich, weshalb der Bw. davon ausgeht, dass für die Berechnung der Quote die Zahlungsfristen maßgeblich sein sollen.

Im Hinblick auf diesen Sachverhalt ist gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2004 2000/15/0168, davon ausgegangen werden, dass der Bw. den zur Haftungsbeschränkung nach der oben zitierten Judikatur erforderlichen Nachweis nicht erbracht hat.

Wenn der Bw. moniert, dass sich die Frage erhebe, weshalb der unabhängige Finanzsenat die Liquiditätsquoten nach Zahlungsfristen verlangt habe, ist darauf zu verweisen, dass der Bw. in seiner Berufung behauptet hat, zum Zeitpunkt der Fälligkeit bzw. der Zahlungsfristen den Abgabengläubiger nicht benachteiligt zu haben, und er lediglich eine andere Rechtsansicht als das Finanzamt vertreten habe. Hätte der Bw. den Abgabengläubiger zwar im Zeitpunkt der Fälligkeit benachteiligt, jedoch in nachweislicher Kenntnis der Rechtslage den Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet und den Nachweis erbracht, wären Überlegungen dahingehend anzustellen gewesen, ob und inwieweit dies im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen gewesen wäre. Da sich bereits aus der Eingabe vom 7. Dezember 2006 ergibt, dass der Bw. gegen diesen Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen hat, sind diesbezügliche Überlegungen entbehrlich.

Hinsichtlich der Höhe der Haftung hat die Behörde grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen.

Daher reduzieren die Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 10.149,97, sowie aus der Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 2.713,31 (ATS 37.336,00) den Haftungsbetrag auf € 53.803,58.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2007