

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 18. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Amtsbeauftragter, vom 19. August 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftführerin nach der am 12. Jänner 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als der Haftungsbetrag von bisher € 14.821,34 auf nunmehr € 4.296,06 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Gerichtes vom 22. März 2001 wurde der Konkurs über das Vermögen der GesmbH (im Folgenden kurz GmbH genannt) mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Bescheid vom 19. August 2002 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH bzw. der bis 6. November 2000 auf IGmbH lautenden Gesellschaft für Abgaben in der Höhe von € 14.821,34, nämlich

	Betrag in €	fällig am	Bescheid vom	Zahlungsfrist
U 1996	2.220,02	17. 02. 97	25. 10. 00	04. 12. 00
U 1997	159,88	16. 02. 98	25. 10. 00	04. 12. 00
U 1998	1.916,16	15. 02. 99	25. 10. 00	04. 12. 00
KB 1-12/98	1.855,85	25. 10. 00	25. 10. 00	04. 12. 00
SZ	37,14	25. 10. 00	09. 11. 00	04. 12. 00
K 1997	286,62	04. 12. 00	25. 10. 00	
K 1998	635,02	04. 12. 00	25. 10. 00	
US 2000	1.849,52	15. 12. 00	09. 11. 00	

SZ	36,99	15. 12. 00	09. 02. 01	
L 1995	1.945,45	15. 01. 96	29. 11. 00	08. 01. 01
DB 1995	274,70	15. 01. 96	29. 11. 00	08. 01. 01
DZ 1995	32,34	15. 01. 96	29. 11. 00	08. 01. 01
L 1996	975,27	15. 01. 97	29. 11. 00	08. 01. 01
DB 1996	137,35	15. 01. 97	29. 11. 00	08. 01. 01
DZ 1996	16,21	15. 01. 97	29. 11. 00	08. 01. 01
L 1997	1.060,01	15. 01. 98	29. 11. 00	08. 01. 01
DB 1997	137,35	15. 01. 98	29. 11. 00	08. 01. 01
DZ 1997	16,21	15. 01. 98	29. 11. 00	08. 01. 01
L 1999	1.060,01	17. 01. 00	29. 11. 00	08. 01. 01
DB 1999	137,35	17. 01. 00	29. 11. 00	08. 01. 01
DZ 1999	16,21	17. 01. 00	29. 11. 00	08. 01. 01

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten, nämlich für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, nicht hätten eingebracht werden können. Hinsichtlich der aushaftenden Lohnsteuer führte das Finanzamt aus, dass die Einbehaltung und zeitgerechte Abfuhr Pflicht des Bw. gewesen wäre, da für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten würden, da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hätte. Darüber hinaus wäre der Bw. ohnedies auch selbst Schuldner der Kapitalertragsteuer, da die als verdeckte Gewinn-ausschüttung festgestellten Kapitalerträge ihm zugeflossen wären.

In der dagegen sowie gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide am 18. September 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, er hätte seine ihm nach dem Gesetz sowie sonstigen Vorschriften obliegenden Pflichten als Geschäftsführer ordnungsgemäß erfüllt und keinerlei Abgaben, die er im Namen der Gesellschaft vereinnahmt oder einbehalten hätte, nicht abgeführt. Auch hätte er die Finanzbehörde keinesfalls schlechter behandelt als die übrigen Gläubiger der Gesellschaft.

Damit über die materielle Rechtmäßigkeit der Grundlagenbescheide und in weiterer Folge über eine allfällige Haftung abgesprochen werden könnte, erklärte der Bw., sich eine Ausdehnung des Berufungsbegehrens gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide vorbehalten zu wollen, und beantragte die Zustellung dieser Grundlagenbescheide.

Weiters brachte der Bw. vor, dass die in Haftung gezogenen Abgabenbeträge durchwegs aus abgabenbehördlichen Prüfungen resultieren würden. Da die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben möglicherweise zu einem Zeitpunkt, zu dem der Bw. nicht mehr Geschäftsführer der Primärgesellschaft gewesen wäre, stattgefunden hätte, sei daher eine Haftung für die angeführten Nachforderungsbeträge auszuschließen. Dazu käme, dass sowohl die genannten lohnabhängigen Abgaben als auch die angeführten Umsatzsteuerbeträge von der Gesell-

schaft bzw. vom Bw. weder einbehalten noch vereinnahmt, sondern vielmehr im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungen zufolge anderslautender Interpretation zu Lasten der Gesellschaft vorgeschrieben worden wären. Seine Haftung zufolge Pflichtverletzung wäre deshalb auszuschließen, da eine Abführung dieser Beträge ausschließlich aus dem Vermögen der Gesellschaft möglich gewesen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2003 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass dem Einwand des Bw., dass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliegen würde, wenn die vorhandenen Mittel unter den andrängenden Gläubigern gleichmäßig aufgeteilt würden, hinsichtlich der Umsatz- und Lohnsteuer keine schuldausschließende Bedeutung zukommen würde, da es sich diesfalls um "Treuegelder" handeln würde, welche an die Abgabenbehörde zu entrichten wären (VwGH 20.4.1982, 1569/78).

Außerdem würde es nach Ansicht des Finanzamtes für die Inanspruchnahme zur Haftung unerheblich erscheinen, dass die Abfuhrdifferenzen bei den Lohnabgaben 1995-1997 und 1999 erst im November 2000, also nach Ablauf der Funktionsperiode als Geschäftsführer, festgestellt und am Konto vorgeschrieben worden wären, da jeweils der Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches in die Funktionsperiode gefallen wäre. Pflichtverletzungen durch den Vertreter innerhalb seiner Funktionsperiode würden stets die Haftungsfolgen auslösen, und zwar auch dann, wenn der Abgabenausfall erst danach wirksam geworden wäre.

Darüber hinaus wäre entgegen der Ansicht des Bw. festgestellt worden, dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 1996 nicht infolge einer anders lautenden Interpretation der Behörde, sondern erklärungsgemäß erfolgt wäre.

Abschließend wandte das Finanzamt ein, dass eine Berufung gegen die Abgabenbescheide sowie eine Zustellung derselben erst nach Anerkennung der Haftung möglich sei.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 15. September 2003 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Nachforderungen an Umsatzsteuer 1996 bis 1998 aus den Feststellungen einer mit Bericht vom 30. Oktober 2000 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Betriebsprüfung resultieren würden. Dabei wären nicht anerkannte Vorsteuern, insbesondere aus Provisionszahlungen festgesetzt worden, deren Nichtabsetzbarkeit für den Bw. im Zeitpunkt der Zahlung dieser Provisionen keineswegs erkennbar gewesen wäre, da von den Provisionsempfängern glaubhaft versichert bzw. teilweise auch nachgewiesen worden wäre, dass diese beim Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig erfasst seien. Es wären daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes keine Umsatzsteuerbeträge vereinnahmt und in weiterer Folge nicht abgeführt worden, was aber für die Geltendmachung der Haftung

unabdingbare Voraussetzung wäre. Den Bw. treffe daher hinsichtlich dieser Umsatzsteuerbeträge kein persönliches Verschulden.

Betreffend Kapitalertragsteuer 1996 – 1998 brachte der Bw. vor, dass im Zuge der bereits genannten Betriebsprüfung nicht abzugsfähige Aufwändungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden wären. Ein pflichtwidriges Verhalten, das eine Inanspruchnahme zur Haftung rechtfertigen würde, liege hier aber ebenfalls nicht vor, da der Bw. auch diesen Betrag nicht vereinnahmt hätte.

Hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 wandte der Bw. ein, dass diese zumindest ab 15. Jänner 2001 dem Steuerkonto der GmbH wieder gutzuschreiben gewesen wäre, weshalb deren Nichtentrichtung keine Haftung begründen könne. Die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge, nämlich Vorverlegung des Fälligkeitstages, würde ausschließlich die Gesellschaft treffen.

Bezüglich der zu Grunde liegenden Lohnabgaben 1995 – 1999 führte der Bw. aus, dass diese Nachforderungen aus einer am 29. November 2000 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung resultieren würden, er jedoch bereits am 5. November 2000 als Geschäftsführer abberufen worden wäre, weshalb er bei dieser Lohnsteuerprüfung auch nicht anwesend gewesen wäre. Darüber hinaus wäre ihm bis dato das Ergebnis dieser Prüfung, einschließlich Bescheidzustellung, nicht zur Kenntnis gebracht worden.

Im Zuge dieser Prüfung wäre insbesondere für die vom Finanzamt behauptete private Nutzung des Firmenfahrzeuges der (höchstmögliche) Sachbezugswert für die Bemessung der Lohnabgaben angesetzt worden. Die daraus resultierenden Lohnsteuerbeträge wären daher ebenfalls nicht einbehalten worden, weshalb auch die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Behauptung, dass es sich hierbei um sogenannte "Treuhandgelder" handeln würde, ins Leere ginge. Das Ausmaß einer möglichen Pflichtverletzung durch den Bw. müsste erst in einem eigenen Rechtsmittelverfahren gegen den gegenständlichen Nachforderungsbescheid einwandfrei geklärt werden. Der Bw. wies auch auf den Umstand hin, dass hinsichtlich der möglichen privaten Nutzung eines Firmenfahrzeuges einerseits bei der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung und andererseits bei der vorerwähnten Lohnsteuerprüfung Feststellungen getroffen worden wären, somit zumindest hinsichtlich des Jahres 1996 eine doppelte Würdigung und daher doppelte Versteuerung dieses Sachverhaltes erfolgt wäre.

Abschließend wandte der Bw. ein, dass die vom Gesetz geforderte Kausalität zwischen Pflichtverletzung und nachfolgender Uneinbringlichkeit vom Finanzamt bisher weder behauptet noch nachgewiesen worden wäre.

In der am 13. Dezember 2004 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurden dem Bw. Kopien folgender haftungsgegenständlicher Abgabenbescheide ausgehändigt:

U/K sowie KESt 1996-1998 vom 25. Oktober 2000 samt Betriebsprüfungsbericht vom 30. Oktober 2000; L, DB, DZ 1995-1999 samt Lohnsteuerbericht vom 29. November 2000

Da der steuerliche Vertreter beantragte, dass ihm zur Ausführung der Berufung gegen die ihm heute ausgehändigten Grundlagenbescheide auch für das gegenständliche Haftungsverfahren eine Frist von vier Wochen eingeräumt werden möge, wurde die mündliche Verhandlung vertagt. In der am 12. Jänner 2005 fortgesetzten Verhandlung legte der steuerliche Vertreter eine Liste betreffend Entwicklung der – lediglich laufenden – Verbindlichkeiten vom 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2000 vor, aus der hervorgehen würde, dass die Finanzamtsschulden zur Gänze, die übrigen Verbindlichkeiten hingegen überhaupt nicht bedient worden wären.

Ergänzend brachte er weiters vor, dass der Bw. im gesamten haftungsgegenständlichen Zeitraum neben dem ausschließlich geschäftlich genutzten Firmen-PKW über einen privaten PKW verfügt hätte. Auch könne im Nichtführen eines Fahrtenbuches kein Verschulden gelegen sein, da ohne private Nutzung des Firmen-PKWs auch keine Führung eines Fahrtenbuches verpflichtend vorgeschrieben wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Haftungsvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 BAO (Hemmung der Berufungsfrist) sinngemäß.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz, dass eine Berufung gegen die Abgabenbescheide und eine Zustellung derselben erst nach Anerkennung der Haftung möglich wäre, muss entgegengehalten werden, dass sich aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht ergibt, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis, in der Regel durch Zusendung der betreffenden Abgabenbescheide und zwar auch ohne einen konkreten Antrag, zu verschaffen ist (VwGH 18.3.1994, 92/17/0003). Eine solche Bekanntmachung ist auch erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabenanspruch Kenntnis haben muss (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Darüber hinaus ist entgegen der Ansicht des Finanzamtes eine Berufung gegen die Abgabenbescheide nicht erst nach Abschluss des Haftungsverfahrens möglich, da eine Berufung gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide gemäß § 248 BAO innerhalb der Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid eingebracht werden muss (im gegenständlichen Fall aber mit Hemmung auf Grund der fehlenden Bescheidzustellung). Allerdings ist dem Einwand des Bw., dass erst nach Prüfung der materiellen Rechtmäßigkeit der Grundlagenbescheide in weiterer Folge über eine allfällige Haftung abgesprochen werden könne, entgegenzuhalten, dass zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da der Konkursantrag über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des Gerichtes vom 22. März 2001 mangels Vermögens abgewiesen wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Der Bw. vertrat die Gesellschaft seit 3. März 1989. Strittig ist jedoch, wann er als Geschäftsführer der Primärschuldnerin abberufen wurde. Der Bw. brachte dazu vor, dass die am 23. November 2000 abgeführte Lohnsteuerprüfung zu einem Zeitpunkt stattgefunden hätte, zu dem er nicht mehr Geschäftsführer der GmbH gewesen wäre, weshalb er auch keine Kenntnis von deren Ergebnis hätte, da er bereits am 5. November 2000 als Geschäftsführer ausgetreten wäre.

Diesem Vorbringen muss jedoch entgegengehalten werden, dass der bei der Lohnsteuerprüfung anwesende (und ihn nach wie vor auch im gegenständlichen Berufungsverfahren rechtsfreundlich vertretende) Steuerberater selbst den Bw. als aufrechten Geschäftsführer der Gesellschaft angegeben hatte. Wenn auch die am 29. November 2000 approbierten Bescheide selbst unbestrittenenmaßen erst nach seiner Abberufung zugestellt wurden, so hatte der Bw. jedenfalls Kenntnis sowohl vom Verfahren als auch von dessen Ergebnis.

Glaublicher ist daher der Zeitpunkt des Einlangens des Antrages auf Änderung der Firmenbucheintragung, nämlich der 27. November 2000.

Hinsichtlich der am 30. Oktober 2000 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Betriebsprüfung bestehen ohnedies keine Zweifel über das Vorliegen der Kenntnis über die zu erwartenden Nachforderungen, zumal auch die Bescheide zum überwiegenden Teil, nämlich Umsatzsteuer 1996-1998, Körperschaftsteuer 1997 und 1998 sowie Kapitalertragsteuer 1-12/1998, bereits am 25. Oktober 2000 ergingen.

Auf eine Klärung des tatsächlichen Zeitpunktes der Abberufung konnte jedoch verzichtet werden, da dies auf Grund der Anbindung an den ohnehin jedenfalls wesentlich früher eingetretenen Zeitpunkt der Fälligkeit für die Beurteilung der Möglichkeit der Haftungsanspruchnahme ohne Bedeutung war.

Dem Vorbringen der Abgabenbehörde erster Instanz, dass Pflichtverletzungen durch den Vertreter auch dann Haftungsfolgen auslösen würden, wenn der Abgabenausfall erst nach dem Ablauf seiner Funktionsperiode wirksam werden würde, ist zwar grundsätzlich beizupflichten, jedoch ist dabei entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht der Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches maßgeblich, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018).

Bei Selbstbemessungsabgaben wie die Umsatzsteuer, die Kapitalertragsteuer und die Lohnabgaben ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, der jedenfalls vor dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer lag, maßgebend, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie die Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung, die am 10. November 1998 für K 1997 sowie am 16. März 2000 für K 1998 erfolgte, entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Der Einwand des Bw., dass die Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 zumindest ab 15. Jänner 2001 dem Steuerkonto der GmbH wieder gutzuschreiben gewesen wäre, weshalb deren Nichtentrichtung keine Haftung begründen könne, besteht zu Recht. Obwohl die Gutschrift mit Verrechnungsweisung zwar tatsächlich am 9. Februar 2001 verbucht wurde, scheint diese Abgabe aber zu Unrecht noch im Rückstandsausweis auf. Darüber hinaus kann für die Umsatzsteuersondervorauszahlung 2000 ohnehin keine Haftung in Frage kommen, weil diese am 15. Dezember 2000, somit jedenfalls erst nach der Abberufung des Bw. als Geschäftsführer, fällig wurde. Außerdem übersieht das Finanzamt, dass dem Steuerpflichtigen mit der Norm des § 21 Abs 1a UStG ein Wahlrecht eingeräumt ist, entweder die Sondervorauszahlung rechtzeitig zu leisten oder aber die Rechtsfolgen der Vorverlegung des Fälligkeitstages sowie die Verwirkung eines Säumniszuschlages in Kauf zu nehmen (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0006), weshalb die Nichtentrichtung keine für die Haftungsanspruchnahme vorausgesetzte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten begründen kann.

Obwohl Einreden betreffend Abgabenfestsetzung grundsätzlich nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabenfestsetzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen sind (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250), war im Hinblick auf die Prüfung des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung dennoch der Einwand des Bw., dass die von der Betriebsprüfung festgestellten nicht abzugängigen Aufwendungen bzw. verdeckten Gewinnaus-

schüttungen von ihm für die GmbH nicht vereinnahmt worden wären, nicht unbedeutlich. Im Falle der Nachforderungen wegen des im Jahr 1998 unverzinsten Verrechnungskontos, der für das Jahr 1996 nicht in Ansatz gebrachten Privatnutzung des Firmen-PKWs, aus denen die mit 1-12/98 bezeichnete Nachforderung an Kapitalertragsteuer resultiert, sowie der nicht abzugsfähigen Aufwändungen, auf denen wiederum die Nachforderungen an Körperschaftsteuer basieren, handelt es sich nämlich lediglich um strittige Rechtsfragen, die nicht zuletzt durch die glaubhaften Angaben des Bw., neben dem ausschließlich geschäftlich genutzten Firmen-PKW auch über einen privaten PKW verfügt zu haben, die nicht geeignet erscheinen, dem Bw. eine schuldhafte Verletzung seiner ihm als Geschäftsführer obliegenden Sorgfaltspflichten vorzuwerfen.

Auch hinsichtlich der Nachforderungen an Lohnabgaben ist festzustellen, dass es sich hierbei um Nachversteuerungen auf Grund von fehlenden Fahrtenbüchern im Zusammenhang mit der Privatnutzung des Firmen-PKWs durch den Bw. handelt, wobei der Privatanteil für 1996 neu angesetzt, hingegen in den Jahren 1995, 1997 und 1999 lediglich von 0,75 % auf 1,5 % erhöht wurde. Eine schuldhafte Pflichtverletzung kann auf Grund des Vorerwähnten auch diesfalls nicht vorliegen, zumal im Zuge der für die betrieblichen Abgaben abgeführten Betriebsprüfung lediglich Feststellungen für das Jahr 1996 getroffen wurden.

Hingegen lässt sich aus dem Vorbringen des Bw. bezüglich der Haftung zu Grunde liegenden Umsatzsteuer, dass für ihn zum Zeitpunkt der Zahlung dieser Provisionen die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern keineswegs erkennbar gewesen wäre, da von den Provisionsempfängern glaubhaft versichert und sogar teilweise nachgewiesen worden wäre, dass diese beim Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig erfasst seien, nichts gewinnen, da diese Verantwortung lediglich als Schutzbehauptung gewertet werden kann, da die Provisionsempfänger in Wahrheit eben nicht Unternehmer waren, ein Nachweis, der daher - auch der Abgabenbehörde gegenüber - nicht erbracht werden konnte. Darüber hinaus liegt jedenfalls eine Verletzung der Sorgfaltspflicht vor, da auch Vorsteuern nicht anerkannt wurden, die von Fakturen geltend gemacht wurden, die den Formerfordernissen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG nicht entsprachen.

Dem Vorbringen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 1996 nicht durch eine anders lautende Interpretation der Behörde, sondern erklärungsgemäß erfolgt wäre, muss entgegengehalten werden, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung eine Differenz zur am 25. Mai 1998 erfolgten erklärungsgemäßen Veranlagung in der Höhe der Nachforderung ergab.

Dem Bw. oblag daher als Geschäftsführer der WHI die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Errichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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

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

Dem Einwand des Finanzamtes, dass die Umsatz- und Lohnsteuer jedenfalls an die Abgabenbehörde abzuführen wäre, ohne auf eine etwaige Gleichbehandlung Bedacht zu nehmen, da es sich dabei um "Treuhandgelder" handeln würde, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0038, in ständiger Rechtsprechung die Sonderstellung der Umsatzsteuer verneint, weshalb das Verschulden des Vertreters hinsichtlich der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer ebenso wie bei anderen Abgaben – ausgenommen Abfuhrabgaben – zu beurteilen ist.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Der im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bw. jedoch nicht

aufgestellt, da lediglich eine Liste betreffend Entwicklung der laufenden, jedoch nicht sämtlicher Verbindlichkeiten vorgelegt wurde, und darüber hinaus auch keine Aufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten erfolgte, weshalb ihm diesfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung auf Grund der Nichtentrichtung vorzuwerfen ist.

Dem Vorbringen des Bw., dass die vom Gesetz geforderte Kausalität zwischen Pflichtverletzung und nachfolgender Uneinbringlichkeit vom Finanzamt bisher weder behauptet noch nachgewiesen worden wäre, kann zwar nicht widersprochen werden, jedoch konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH lediglich für die Umsatzsteuer 1996-1998 im Ausmaß von € 4.296,06 zu Recht, hinsichtlich der übrigen Abgaben wurde die Haftungsinanspruchnahme jedoch zu Unrecht vorgenommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Jänner 2005