



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1339-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufung des Bw., vertreten durch Arnold Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, und Finconsult Wirtschaftstreuhand GmbH, 1160 Wien, Weinheimergasse 2/11, vom 17. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Hofrat H., vom 17. Jänner 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 29. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung im Beisein der Schriftührerin M entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 161.247,00 (statt bisher 876.408,06) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Kapitalertragsteuer	1999	107.775,93
Kapitalertragsteuer	2000	30.306,74
Kapitalertragsteuer	2001	23.164,33

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Berufungsentscheidung vom 21. März 2005 setzte der Unabhängige Finanzsenat im Instanzenzug für die I-GmbH auf Grundlage einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden

Betriebsprüfung (teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens) Körperschaftsteuer 1997 bis 2001, Umsatzsteuer 1998 bis 2001 sowie Kapitalertragsteuer 1997 bis 2001 fest.

Die I-GmbH erhaben dagegen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof und verband mit dieser den Antrag auf aufschiebende Wirkung. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Mai 2005 wurde dem Antrag nicht stattgegeben.

Mit Beschluss des Landesgerichts A. vom 28. Juli 2005 wurde daraufhin über das Vermögen der I-GmbH der Konkurs eröffnet.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2006 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH in Höhe von insgesamt € 876.408,06 zur Haftung herangezogen.

Diese Abgaben setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Rückstandsbetrag	abzgl. 20% Zwangsausgleich	Haftungsbetrag
Umsatzsteuer	1998	9.178,47	1.835,69	7.342,78
Umsatzsteuer	2000	54.373,52	10.874,70	43.498,82
Umsatzsteuer	2002	6.096,94	1.219,39	4.877,55
Umsatzsteuer	2003	666,78	133,36	533,42
Umsatzsteuer	2004	6.287,75	1.257,55	5.030,20
Umsatzsteuer	03/05	0,03	0,01	0,02
Lohnsteuer	03/05	2.164,65	432,93	1.731,72
Kapitalertragsteuer	1998	23.056,13	4.611,23	18.444,90
Kapitalertragsteuer	1999	464.289,92	92.857,98	371.431,94
Kapitalertragsteuer	2000	47.235,48	9.447,10	37.788,38
Kapitalertragsteuer	2001	29.435,24	5.887,05	23.548,19
Körperschaftsteuer	1998	80.664,23	16.132,85	64.531,38
Körperschaftsteuer	1999	70.846,86	14.169,37	56.677,49
Körperschaftsteuer	2000	99.476,25	19.895,25	79.581,00
Körperschaftsteuer	2001	89.267,18	17.853,44	71.413,74
Körperschaftsteuer	2002	1.437,21	287,44	1.149,77
Körperschaftsteuer	2003	27.608,59	5.521,72	22.086,87

Körperschaftsteuer	2004	2.676,51	535,30	2.141,21
Dienstgeberbeitrag	03/05	750,50	150,10	600,40
Dienstgeberbeitrag	05/05	221,03	44,21	176,82
Dienstgeberzuschlag	03/05	70,05	14,01	56,04
Dienstgeberzuschlag	05/05	72,54	14,51	58,03
Anspruchszinsen	2000	15.183,28	3.036,66	12.146,62
Anspruchszinsen	2001	4.332,97	866,59	3.466,38
Anspruchszinsen	2002	81,37	16,27	65,10
Anspruchszinsen	2003	705,54	141,11	564,43
Aussetzungszinsen	2004	426,98	85,40	341,58
Aussetzungszinsen	2005	52.262,40	10.452,48	41.809,92
Pfändungsgebühr	2005	883,11	176,62	706,49
Pfändungsgebühr	2005	3,75	0,75	3,00
Stundungszinsen	2003	5.754,82	1.150,96	4.603,86
		1.095.510,08	219.102,02	876.408,06

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. seit 8. Mai 1995 handelsrechtlicher Geschäftsführer der genannten GmbH und damit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Es sei Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft im Ausmaß des Abgabenausfalles uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der Prüfungs-, Schlussrechnungs- und Zwangsausgleichstagsatzung vom 18. Jänner 2006 sei eine Quote des Zwangsausgleiches von 25% festgesetzt worden.

In der gegen den Haftungsbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass dieser rechtswidrig sei, weil zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Höhe der uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten noch gar nicht festgestanden sei. Nachdem die Haftung für 80% der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht worden sei und der Zwangsausgleich aber gemäß Protokoll über eine besondere Prüfungs-, Schlussrechnungs- und Zwangsausgleichstagsatzung vom 18. Januar 2006 mit einer Quote von 25% angenommen worden sei, werde mit dem angefochtenen Haftungsbescheid eine Haftung für Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht, welche gar nicht uneinbringlich seien, weil sie von der Firma I-GmbH als Primärschuldner im Rahmen der Ausgleichsquote zu bezahlen seien.

Nachdem am 18. Januar 2006 der Zwangsausgleich mit einer Quote von 25% angenommen und bestätigt worden sei, sei die Firma I-GmbH als Primärschuldner von der Verpflichtung zur Entrichtung des übersteigenden Teiles der Abgabenschuldigkeiten befreit. Nach dem Grundsatz der Akzessorietät wirke diese Befreiung auch für jeden prinzipiell Haftenden, weshalb der angefochtene Haftungsbescheid in Berufungsverfahren ersatzlos aufzuheben sei.

Dass die Abgaben objektiv uneinbringlich geworden seien, sei infolge des am 18. Jänner 2006 beschlossenen Zwangsausgleiches unstrittig.

Abgabenrechtliche Pflichten seien durch den Bw. nicht verletzt worden:

Im gegenständlichen Fall handle es sich bei den aushaftenden und infolge der Insolvenz der Firma I-GmbH teilweise uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten ausschließlich um vom Unternehmen bestrittene Abgabennachforderungen auf Grund der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 sowie daraus entstandenen Nebenansprüche wie Stundung- und Aussetzungszinsen, Pfändungsgebühren und Barauslagenersätze und Körperschaftsteuer-nachforderungen für die Jahre 2000 bis einschließlich 2004, welche von der Firma I-GmbH ebenfalls bestritten worden seien, weil diese Nachforderungen ausschließlich aus der - nach Ansicht des Unternehmens unrechtmäßigen - Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen resultieren würden.

Die Abgabennachforderungen aus der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 seien erstmalig bescheidmäßig in den Monaten Juni und Juli 2003 festgesetzt und im September 2003 nach Einbringung der dagegen eingebrachten Berufungen antragsgemäß mit einem Gesamtbetrag von € 1.368.343,76 ausgesetzt worden. Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, GZ. RV/1596-W/05 vom 21. März 2005 sei den Berufungen teilweise stattgegeben worden, trotzdem sei gegen diese

Berufungsentscheidung - nachdem die strittigen Abgabennachforderungen auch in der Berufungsentscheidung größtenteils aufrecht erhalten wurden - am 3. Mai 2005 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben und auch ein Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung eingebracht worden.

Obwohl auf Grund der eingebrachten Beschwerde mit Einleitungsverfügung vom 10. Mai 2005 das Verfahren vom Verwaltungsgerichtshof eingeleitet worden sei, sei mit Beschluss vom 10. Mai 2005 dem Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung nicht stattgegeben worden. Nach Zustellung dieses Beschlusses vom 10. Mai 2005 betreffend Nichtzuerkennung der aufschiebenden Wirkung mittels Telefax vom 2. Juni 2005 seien von der Firma I-GmbH unverzüglich alle notwendigen Schritte zur Prüfung der Frage eingeleitet worden, ob der Insolvenzgrund der Zahlungsunfähigkeit vorliege und - nachdem sich diese Vermutung auf Grund eines zum Stichtag 15. Juli 2005 erstellten Vermögensstatus bewahrheitet habe - am 29. Juli 2005 der Konkurs infolge Zahlungsunfähigkeit beantragt worden.

Während also alle übrigen Abgaben wie Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF und Zuschlag zum DB sowie alle zu Recht vorgeschriebenen Ertragsteuern in voller Höhe und insbesondere auch in den Jahren 1998 bis einschließlich 2005 in voller Höhe entrichtet worden seien, seien diese strittigen Abgaben nach Ansicht der Firma I-GmbH rechtswidrig vorgeschrieben worden, weshalb alle ordentliche Rechtsmittel ausgeschöpft worden seien und auch Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben worden sei. Diese strittigen Abgaben seien nicht entrichtet worden, weil deren Einhebung zunächst gemäß § 212a Bundesabgabenordnung ausgesetzt gewesen sei und die Firma I-GmbH bzw. deren Geschäftsführer, der Bw., bis zum 2. Juni 2005 auf die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den Verwaltungsgerichtshof vertraut habe.

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass auch die nachstehend aufgeführten Lohnabgaben

Lohnsteuer 03/2005	2.164,65 €
Dienstgeberbeitrag zum FLAF 03/2005	750,50 €
Zuschlag zum DB 03/2005	70,05 €
von insgesamt	2.985,20 €
sowie	
Dienstgeberbeitrag zum FLAF 05/2005	221,03 €
Zuschlag zum DB 05/2005	72,54 €
von insgesamt	293,57 €

von der Firma I-GmbH in voller Höhe und rechtzeitig zum Fälligkeitstermin entrichtet worden seien, nämlich die Lohnabgaben 03/2005 mit der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 02/2005 in Höhe von € - 2.985,20 (gebucht am 15. April 2005 in Buchungsmittelung Nr. 16) und die Lohnabgaben 05/2005 mit der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 04/2005 in Höhe von € - 293,56 (gebucht am 15. Juni 2005 in Buchungsmittelung Nr. 21); in der Berechnung der Haftungsschuldigkeiten, welche dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 17. Jänner 2006 als Beilage angeschlossen sei, würden diese Lohnabgaben für die Monate März und Mai 2005 nur deshalb als nicht entrichtet und daher im teilweise uneinbringlich gewordenen Rückstand enthalten aufscheinen, weil vom Finanzamt Hollabrunn/Korneuburg/Tulln bei der Verbuchung dieser Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar und April 2005 die erteilten Verrechnungsanweisungen nicht beachtet worden seien.

Es seien daher in den Jahren 1998 bis einschließlich 2005 - bis zum 29. Juli 2005, an dem der Konkursantrag infolge Zahlungsunfähigkeit gestellt worden sei - von der Firma I-GmbH sämtliche Abgaben - mit Ausnahme der strittigen Abgabennachforderungen gemäß Betriebsprüfung 1997-1999 - pünktlich zum Fälligkeitstermin und in voller Höhe entrichtet worden.

Im Übrigen könne ein Verschulden des Bw. auch schon deshalb nicht vorliegen, weil die bloße Anerkennung der strittigen Abgabenschuldigkeiten oder die gänzliche Entrichtung dieser strittigen Abgabenschuldigkeiten *unweigerlich* den Konkurs der Firma I-GmbH nach sich gezogen hätte (auf die beiliegende Aufstellung "Entwicklung der liquiden Mitteln und des Eigenkapitals in den Jahren 1999-2005" und die Ausführungen unter "D" werde verwiesen). Nachdem eine gänzliche Entrichtung der strittigen Abgabenschuldigkeiten mangels vorhandener liquider Mittel im gesamten Zeitraum 1998 bis 2005 unmöglich gewesen sei und jeder Versuch einer Entrichtung unweigerlich den Konkurs infolge Zahlungsunfähigkeit nach sich gezogen hätte und damit der Forderungsausfall für den Abgabengläubiger sogar höher als jetzt im Rahmen des beschlossenen Zwangsausgleiches gewesen wäre, sei der Höchstbetrag einer allenfalls möglichen Haftung des Bw. mit Null anzusetzen. Wenn aber der Bw. auf Anraten seines Steuerberaters die gesetzlich für den Fall des Bestreitens von Abgabenschuldigkeiten geschaffene Möglichkeit einer Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Bundesabgabenordnung in Anspruch nehme und daher diese Abgabenschuldigkeiten nicht entrichte, könne ihm das nicht als - haftungsbegründendes - Verschulden zur Last gelegt werden, wenn es gleichzeitig die einzige Möglichkeit sei, einen Konkurs der Firma I-GmbH und damit einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil für das Unternehmen - und einen noch höheren Nachteil als den jetzt im Zwangsausgleich erlittenen Forderungsausfall von 75% für den Abgabengläubiger - abzuwenden.

Nachdem - wie schon oben ausgeführt - eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Bw. überhaupt nicht vorliege, sei eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit in der Form, dass die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit geführt habe, denkunmöglich.

Überdies wäre aber der Forderungsausfall zumindest in gleicher Höhe entstanden, wenn die oben genannten strittigen Abgabennachforderungen schon zum sich aus der erstmaligen bescheidmäßigen Festsetzung oder - bei Selbstbemessungsabgaben - dem Gesetz ergebenden Fälligkeitszeitpunkt entrichtet worden wären, weil in diesem Fall ein Konkursantrag infolge Zahlungsunfähigkeit schon zu diesem Zeitpunkt gestellt werden hätte werden müssen.

In diesem Zusammenhang werde auf die nachstehenden Ausführungen zur Frage des Umfanges der Haftung des Bw. verwiesen und auf die beiliegenden Berechnungen, aus denen hervorgehe, dass der Versuch einer Entrichtung dieser strittigen Abgabennachforderungen nach deren Festsetzung auf Grund der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 in den Monaten Juni und Juli 2003 schon damals infolge nicht ausreichender liquider Mittel unweigerlich zur Insolvenz der I-GmbH geführt hätte und der Forderungsausfall des Abgabengläubigers in diesem Fall zumindest gleich hoch gewesen wäre, weshalb eine Haftung des Bw. zum einen infolge fehlender Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit nicht in Frage komme und zum anderen schon auf Grund der umfänglichen Beschränkung der Vertreterhaftung nicht Platz greifen könne, weil der Vertreter bei Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes - auch diese Voraussetzung lägen aber im gegenständlichen Fall gar nicht vor - nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in den Erkenntnissen 94/17/0122 vom 20.9.1996 und 96/15/0128 vom 13.3.1997 nur insoweit hafte, als die Abgabenschuldigkeiten bei der Haftung des Gleichheitsgrundsatzes zu entrichten gewesen wären und der Forderungsausfall des Abgabengläubigers aus Verschulden des Vertreters (=Kausalität ist eine unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme zur Haftung) höher geworden sei.

Nachdem eine gänzliche Entrichtung der strittigen Abgabenschuldigkeiten mangels vorhandener liquider Mittel im gesamten Zeitraum 1998 bis 2005 unmöglich gewesen sei und jeder Versuch einer Entrichtung unweigerlich den Konkurs infolge Zahlungsunfähigkeit nach sich gezogen hätte und damit der Forderungsausfall für den Abgabengläubiger sogar höher als jetzt im Rahmen des beschlossenen Zwangsausgleiches gewesen wäre, sei der Höchstbetrag einer allenfalls möglichen Haftung des Bw. mit Null anzusetzen.

Die beiliegende Aufstellung "Entwicklung der liquiden Mitteln und des Eigenkapitals in den Jahren 1999-2005" beweise folgende Tatsachen:

Schon aus der Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva zu Buchwerten aus den jeweiligen Jahresabschlüssen ergebe sich - noch ohne Berücksichtigung der strittigen Abgabennachforderungen - in den Jahren 1999 und 2001 ein negatives Eigenkapital der Firma I-GmbH . Wenn der Bw. zu irgendeinem Zeitpunkt seit dem 31. März 1999 diese strittigen Abgabennachforderungen als Schuld anerkannt hätte, dann wäre die Firma I-GmbH zu diesem Zeitpunkt unweigerlich nicht nur buchmäßig sondern tatsächlich überschuldet gewesen und hätte - infolge Überschuldung - Konkurs anmelden müssen. Ebenso hätte eine Entrichtung dieser strittigen Abgabenschuldigkeiten unweigerlich zum Konkurs infolge Zahlungsunfähigkeit geführt, weil in diesem Fall die übrigen Gläubiger nicht mehr termingerecht - oder mit vertretbarer Verzögerung - befriedigt werden könnten (anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass - wie sich ebenfalls aus der beiliegenden Aufstellung ergebe - im gesamten Zeitraum 1999 bis 2005 eine Entrichtung dieser strittigen Abgabenschuldigkeiten weder zur Gänze noch mit einem nennenswerten Teilbetrag möglich gewesen sei, weil die Firma I-GmbH die ausreichenden liquiden Mittel nicht zur Verfügung gehabt habe und solche Mittel weder von Eigenkapitalgebern noch mangels ausreichender zur Besicherung dienender Vermögenswerte von Kreditinstituten oder sonstigen Fremdkapitalgebern erlangen habe können).

Namens des Bw. werde daher der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides vom 17. Jänner 2006 betreffend Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von € 876.408,06 gestellt und ersucht - falls dieser Betrag seinem Abgabenverrechnungskonto angelastet worden sei - diesen Betrag seinem Abgabenverrechnungskonto wieder gutzuschreiben.

Im Falle der Vorlage dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz werde Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorhalt vom 2. August 2006 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. auf, einen Liquiditätsstatus vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Schreiben vom 17. Oktober 2006 aus, dass - nach Rücksprache mit dem Bw. - die angeforderten Unterlagen (Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zu jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben) nicht vorgelegt würden.

Im Wesentlichen wurde ergänzend vorgebracht, dass, nachdem es sich bei den Nachzahlungen für Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer)

ebenfalls um strittige Abgabenschuldigkeiten handle, hinsichtlich dieser Nachzahlungen bei der Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften der maßgebliche Zeitpunkt der Entrichtung - unter Berücksichtigung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Bundesabgabenordnung - kein anderer als jener bei den übrigen bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (=Zeitpunkt des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung) sein könne, weil es jedenfalls keinen sachlichen Grund dafür gebe, Nachforderungen an Selbstbemessungsabgaben hinsichtlich der Frage "es sei verfassungswidrig, dem Abgabenpflichtigen einseitig alle Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung aufzubürden" anders zu behandeln als Nachforderungen an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben.

Dazu sei auch festzuhalten, dass zum Beispiel die Kapitalertragsteuernachforderung für das Jahr 1997 in Höhe von € 131.398,23 durch die Berufungsentscheidung im Jahr 2005 zur Gänze weggefallen sei und die Kapitalertragsteuernachforderung für das Jahr 1998 von € 326.392,52 auf € 23.056,13 und die Körperschaftsteuernachforderung für das Jahr 2000 von € 190.616,99 auf € 99.476,25 durch die Berufungsentscheidung reduziert worden sei. Nachdem gleichzeitig in der Berufungsentscheidung im Jahr 2005 aber zum Beispiel die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1999 deutlich höher als bisher mit € 464.289,92 (statt € 40.848,67) festgesetzt worden sei und damit der Bw. überhaupt keine Möglichkeit gehabt habe, diese Abgabe zum Fälligkeitszeitpunkt - laut Ergänzungsvorhalt vom 2. August 2006 "1 Woche ab Zufließen" und damit irgendwann im Jahr 1999, dh zu einem Zeitpunkt, zu welchem er weder von dem Bestehen noch von der Höhe dieser Abgabenschuld Kenntnis gehabt habe - zu entrichten, bestünden (wenn alle bisher von uns vorgebrachten Argumente als Nachweis des Umstandes, dass dem Bw. kein schuldhafte Verhalten vorgeworfen werden könne und er daher schon deshalb nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe) im Endergebnis eine verschuldensunabhängige Haftung des Geschäftsführers für alle Abgabenschuldigkeiten, welche - aus welchen Gründen immer - von der Abgabenbehörde bei der von ihm vertretenen Gesellschaft nicht eingetrieben werden können; eine solche verschuldensunabhängige Haftung des Geschäftsführers wäre aber verfassungswidrig.

Ergänzend sei aber darauf hinzuweisen, dass allfällige Zahlungen zwischen dem Zeitpunkt des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung (=Mai 2005) und dem Zeitpunkt des Antrages auf Konkursöffnung (=29. Juli 2005) vom Masseverwalter der Firma I-GmbH jedenfalls angefochten worden wären und daher von der Abgabenbehörde wieder an die Masse bezahlt werden hätten müssen. Daraus ergebe sich, dass eine Prüfung der Frage, ob und in welchem Ausmaß diese strittigen Abgabenschuldigkeiten zum Stichtag 17. Mai 2005 (= dem im Ergänzungsvorhalt vom 2. August 2006 genannten Stichtag) von der Firma I-GmbH bezahlt werden hätten können, aus zwei Gründen unterbleiben könne:

In Ergänzung der Berufung vom 17. Februar 2006 sei noch darauf hinzuweisen, dass der Haftungsbescheid vom 17. Jänner 2006 über € 876.408,06 auch deshalb rechtswidrig sei, weil dem angefochtenen Haftungsbescheid jegliche Begründung hinsichtlich der Ermessensübung fehle.

In der am 28. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. entschieden in Abrede gestellt werde. Im Gegenteil habe er sich in vorbildlich gesetzeskonformer Weise verhalten. Es handle sich im gegenständlichen Fall um strittige Abgabenschuldigkeiten auf Grund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999, wobei gegen die BP-Bescheide das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden sei. In der Folge sei eine Aussetzung der Einhebung bis zur Berufungsentscheidung (BE) erwirkt und nach Ergehen der BE fristgerecht eine VwGH-Beschwerde mit Antrag auf aufschiebende Wirkung eingebracht worden. Dieser Antrag auf aufschiebende Wirkung sei deswegen abgewiesen worden, weil der Bw. für den Fall der Abweisung der VwGH-Beschwerde, die Möglichkeit der vollen Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten nicht nachweisen habe können. Im Übrigen sei die VwGH-Beschwerde noch offen.

Mangels Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung bedürfte es auch nicht der Vorlage einer Liquiditätsrechnung, welche im Übrigen einen unzumutbaren Aufwand an Arbeits- und Kostenbelastung verursacht hätte. Im gesamten Zeitraum des Rechtsmittelverfahrens bis zum heutigen Tage wäre die GmbH nie in der Lage gewesen, eine höhere Quote als die Zwangsausgleichsquote in Höhe von 25% zu bezahlen. Wenn man hier das Gesetz so auslegen wollte, dass der Aussetzungsantrag nach § 212a BAO keine aufschiebende Wirkung habe und daher für das Verschulden des Geschäftsführers nicht entscheidungsrelevant sei, dann wäre in diesem Fall der Geschäftsführer einer GmbH mit den negativen Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung der Abgabenbehörde belastet. Eine solche Auslegung wäre daher verfassungswidrig.

Der Unabhängige Finanzsenat gab der Berufung nach der am 28. September 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung teilweise statt und schränkte die Haftung auf einen Betrag in Höhe von € 797.250,65 anstatt bisher € 876.408,06 ein.

Dagegen brachte der Bw. eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 2. Jänner 2008 wurde über das Vermögen der I-GmbH der Konkurs eröffnet, der am 2. September 2009 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 1,6293%.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Jänner 2007, GZ.RV/0751-W/06, wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. März 2010, 2009/16/0104-10, mit der Begründung aufgehoben, dass dem angefochtenen Bescheid eine zusammenhängende, auf eine nachvollziehbare Beweiswürdigung gestützte Sachverhaltsdarstellung nicht zu entnehmen sei und weiters das Vorbringen, dass die Firma bereits ab 1999 überschuldet gewesen sei, sodass eine vollständige Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten bei erstmaliger bescheidmäßiger Festsetzung schon Zahlungsunfähigkeit zu diesen Zeitpunkten zur Folge gehabt hätte, was aber zu einer rechnerischen Konkursquote von nicht mehr als 20% geführt und die Abgabengläubigerin schlechter als durch den Ausgleich im Jänner 2006 gestellt hätte, im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen gewesen wäre.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2010, 2005/15/0057-10, wurde der Beschwerde der I-GmbH betreffend die Abgabenfestsetzung teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid insoweit, als er über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1997, die Körperschaftsteuer 1997 und 1999 sowie Kapitalertragsteuer 1999 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und insoweit, als er über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1998 und die Umsatzsteuer 1998, 2000 und 2001 abspricht, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen Umfang der Anfechtung (Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1998 und 1999, Körperschaftsteuer 1998, 2000 und 2001, Haftung für Kapitalertragsteuer 1997, 1998, 2000 und 2001) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Berufungsentscheidungen vom 9. Juni 2010 und 26. November 2010, GZ.RV/1509/10 und 1510/10, GZ. RV/1506-1508-W/10, ergingen neuerliche Entscheidungen im Abgabenverfahren.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2011 führte der Bw. aus, dass ihm die Judikatur zur Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer zwar bekannt sei, diese aber aus folgendem Grund nicht anwendbar sei:

Als verdeckte Gewinnausschüttung sei einerseits die schlagend gewordene Haftung gegenüber der S-spol . und andererseits die Abschreibung der offenen Forderungen an diese Schwestergesellschaft angesehen worden. Es habe daher der Geschäftsführer gar keine Möglichkeit gehabt, sich diesen Aufwendungen bzw. Zahlungen zu entziehen und er habe diese Aufwendungen auch nicht aliquot kürzen können, um damit liquide Mittel zur Entrichtung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer freizumachen, er hätte lediglich -

wenn er die verdeckte Gewinnausschüttung als solche erkannt hätte – schon zum Stichtag 31. März 2000 Konkurs anmelden können.

Aus den Ausführungen in der Berufung der GmbH gegen die zu Grunde liegenden Abgabenbescheide sei zu entnehmen, dass der Bw. die mögliche Beurteilung der Haftungsübernahme und auch der Abschreibung der Forderung gegenüber der S-spol. als verdeckte Gewinnausschüttung jedenfalls nicht erkannt habe. Offensichtlich sei dieses Erkennen der Abgabenpflicht auch für seinen damaligen Steuerberater nicht möglich gewesen, weil dieser ihm sonst von einer solchen Konstruktion - Gründung der S-spol . als Schwestergesellschaft anstatt echte Tochtergesellschaft der GmbH – dringend abraten hätte müssen. Wenn aber auch ein sachkundiger Steuerberater diese mögliche Beurteilung des Sachverhaltes als verdeckte Gewinnausschüttung nicht erkannt habe, dann sei das Erkennen der Abgabenpflicht für den Bw. schlachtweg unmöglich. Nachdem es aber sicher seinen berechtigten Interessen nicht entspreche, für Abgaben zur Haftung herangezogen zu werden, bei denen für ihn die Verpflichtung zur Entrichtung schlachtweg nicht erkennbar gewesen sei, wäre im Rahmen des von der Behörde auszuübenden Ermessens von einer Inanspruchnahme im Haftungswege Abstand zu nehmen.

In der Eingabe vom 18. November 2011 wiederholt der Bw. zunächst bezüglich der Verschuldensfrage seine bisherigen Vorbringen (Steuerberater sei in voller Kenntnis des Sachverhaltes gewesen und habe den Bw. unrichtig beraten; es habe auf Grund des Aussetzungsantrages gemäß § 212a BAO keine Verpflichtung zur Abgabenentrichtung gegeben) und führt zur Ermessensfrage im Wesentlichen aus, dass

- 1.) die Bestätigung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides in Höhe von € 797.250,65 seine Existenz auf Jahrzehnte hinaus vernichten würde. Aufgrund eines dadurch ausgelösten Insolvenzverfahrens wäre die Haftungsschuld nicht bzw. nur zu einem geringen Teil einbringlich.
- 2.) Es sei unbillig, dass der Hauptschuldner durch die Zahlung der Quote von 25% von der Restschuld befreit sei, der Bw. hingegen für 75% der Abgabenschulden aufkommen müsse.
- 3.) Die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung sei nur deshalb rechtskräftig, weil sich der Bw. im Beweisnotstand befunden habe und die Finanz im Rahmen der freien Beweiswürdigung jenen Sachverhalt als erwiesen angenommen habe, der letztlich als Begründung für die verdeckte Gewinnausschüttung gedient habe. Im Übrigen seien die Rechtshandlungen, die ursächlich für die vorgeschriebenen Abgaben gewesen seien, teilweise vor der Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Bw. gesetzt worden.

4.) Die Abgaben würden Zeiträume betreffen, die bereits mehr als 10 Jahre zurückliegen.

Auch der Haftungsbescheid sei bereits im Jänner 2006 erlassen worden. Angesichts der lange verstrichenen Zeit müsse eine gesetzmäßige Ausübung des Ermessens zu einer Verneinung der Haftung führen.

5.) Die Beurteilung der Liquidität könne nicht zeitpunktbezogen, sondern nur zeitraumbezogen beurteilt werden. Der GmbH hätte zu den Bilanzstichtagen Kapital in der Höhe der Abgabenforderungen nicht entzogen werden dürfen, weil dies eine Zahlungsunfähigkeit zur Folge gehabt hätte.

6.) Die Insolvenz der I-GmbH sei erst durch die Einforderung der strittigen Abgabenbeträge herbeigeführt worden. Hätte die GmbH über diese Beträge verfügen können, wäre sie nicht insolvent geworden.

Weiters habe sich der Abgabenzustand durch das Erkenntnis des VwGH vom 29. April 2010 geändert.

In der am 24. November 2011 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde ausgeführt, dass sich der Bw. bei der Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten auf seinen Steuerberater verlassen habe, welcher in voller Kenntnis des Sachverhaltes die gegenständlichen verdeckten Gewinnausschüttungen als solche nicht gesehen bzw. erkannt bzw. es unterlassen habe, den Bw. darauf hinzuweisen.

Auch werde die mangelnde Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten eingewendet.

Zudem werde in Bezug auf die zu treffende Ermessensentscheidung auf die derzeit eingeschränkten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. verwiesen. Er sei derzeit arbeitslos und beziehe Taggeld von ca. € 41,00, an persönlichen Vermögen sei ein mit Pfandrechten belastetes Grundstück zu nennen (im 2. Pfandrang stehe das Finanzamt).

Es werde auch darauf verwiesen, dass die haftungsbegründenden Sachverhalte bereits lange zurückliegen und zum Teil vor seiner Tätigkeit als Geschäftsführer ihren Ursprung haben würden.

Die S-spol . sei ca. 1989, 1990 in Tschechien gegründet worden. Anfangs sei er an dieser zu 90% beteiligt gewesen, später sei das Beteiligungsausmaß auf 75% gesunken. Die Bürgschaften seien ca. in den Jahren 1993 bis 1995 durch den damaligen Geschäftsführer, den Vater des Bw., eingegangen worden. Ca. Mitte 1995 sei der Bw. zum Geschäftsführer der I-GmbH bestellt worden. Dass er selbst Bürgschaften eingegangen wäre, daran könne er sich nicht erinnern. Ursprünglich hätte die Absicht bestanden, in Tschechien eine

Tochterfirma der österreichischen GmbH zu gründen, was nicht möglich gewesen sei. Eine Beteiligung der österreichischen an der tschechischen GmbH sei nach tschechischen Recht nicht möglich gewesen, weswegen er zum Hauptgesellschafter der tschechischen GmbH bestellt worden sei.

Bereits bei der Umschuldung nach Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit sei der steuerliche Vertreter bei den Gesprächen mit der Bank dabei gewesen. Der Steuerberater sei damals Herr Mag. S. jun., Steuerberatungskanzlei S. in M. gewesen, dieser sei auch bereits im Rahmen der Gründung der S-spol . in Tschechien beteiligt gewesen. Auch bei dem Eingehen der Bürgschaften durch seinen Vater sei der genannte steuerliche Vertreter damals mit einbezogen worden. Die tschechische Firma sei ca. 1999, 2000 liquidiert und die Kredite von der Bank fällig gestellt worden. Die I-GmbH sei deswegen als Bürge im Jahr 1999 in Anspruch genommen. Bereits ab ca. 1995, 1996 sei die tschechische Gesellschaft in Zahlungsschwierigkeiten geraten, wovon auch der steuerliche Vertreter Kenntnis gehabt habe, weswegen er dafür ja auch in den Bilanzen der Vorjahre mit Rückstellungen finanzielle Vorsorge getroffen habe. Der Steuerberater habe auch eindeutig Kenntnis davon gehabt, dass die I-GmbH als Bürge in Anspruch genommen worden sei. Der Steuerberater habe kein einziges Mal einen Hinweis darauf gemacht, dass hier steuerliche Konsequenzen in Form einer Abfuhr der Kapitalertragsteuer die Folge sein müssten und der Aufwand von mehr als 12 Mio. Schilling steuerlich möglicherweise fraglich sein könnte.

Der damalige Steuerberater sei sowohl, was das eigentliche Eingehen der Bürgschaften durch seinen Vater bzw. ihn selbst betreffe als auch vom Schlagendwerden der Bürgschaften jeweils immer im Vornhinein informiert gewesen, zumal Finanzierungsgespräche mit den Banken unter seiner Beiziehung erfolgt seien und er über sämtliche einschlägige Informationen verfügt habe.

Zum Thema Beweisnotstand im Abgabenverfahren würden die im Abgabenverfahren getroffenen Verfahrensschritte dargestellt, welche trotz Vorliegens entsprechender Gutachten und Beweismittel im Abgabenverfahren letztendlich zu keinem Erfolg geführt hätten. Der Bw. verweist insbesondere in Bezug auf den Vorwurf nicht verbuchter Warenlieferungen an die Fa. B. darauf, dass einem gestellten Wiederaufnahmeantrag nach Vorlage stichhaltiger Beweismittel seitens der Abgabenbehörde keine Folge geben gegeben worden sei, was ebenfalls im Sinne des Ermessens zu beachten sein werde.

Die Forderungen gegenüber der S-spol . seien ursprünglich mit Eigentumsvorbehalt besichert gewesen. Der vom Bw. beauftragte tschechische Rechtsanwalt habe nach Rücksprache mit dem damaligen Liquidator der S-spol die Auskunft gegeben, dass dieser

Eigentumsvorbehalt rechtlich und faktisch nicht durchsetzbar sei. Die Waren seien in den Geschäften in Tschechien ausgepackt worden und bzw. zum Großteil entweder nicht mehr vorhanden bzw. nicht mehr identifizierbar.

Beantragt wurde die Einvernahme des Zeugen Mag. E.S. zum Beweis dafür, dass damals trotz Vorliegens sämtlicher Informationen beim steuerlichen Vertreter dem Bw. kein Hinweis auf eventuelle steuerliche Risken aus den zugrunde liegenden Geschäftsfällen gegeben worden sei.

Diesem Antrag wurde durch den Unabhängigen Finanzsenat Folge gegeben und der Beschluss auf Vertagung zur Einvernahme des genannten Zeugen gefasst.

Die mit Eingabe vom 21. März 2012 eingebrachte weitere Ergänzung der Berufung enthält Ausführungen zur Liquiditätsberechnung dahingehend, ob bei der Liquiditätsberechnung eine zeitpunkt- oder eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen ist sowie zum „Working Capital“. Diese Ausführungen werden nicht wiedergegeben, da, wie aus dem Spruch hervorgeht, die Haftung auf die Kapitalertragsteuer eingeschränkt wurde und für diese Abgabe gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zur Anwendung kommt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 29. März 2012 wurde zunächst gemäß dem Beweisantrag des Bw. Herr Mag. E.S. als Zeuge einvernommen.

Dieser führte aus, dass er im Jahr 1992 die Kanzlei seines Vaters, der im selben Jahr in Pension gegangen sei, übernommen habe und zu diesem Zeitpunkt bereits eine Bevollmächtigung zur steuerlichen Vertretung der I-GmbH bestanden habe. Persönlich habe er die Beratung erst im Jahr 1998 übernommen, zuvor sei die Betreuungstätigkeit durch den Steuerberater X, einem Angestellten der Kanzlei durchgeführt worden. Das Vollmachtsverhältnis habe glaublich im Jahr 2002 geendet.

Nach Kündigung eines Vollmachtsverhältnisses würden die Handakten eines Abgabepflichtigen sieben Jahre lang aufbewahrt, länger sei dies aus Platzgründen nicht möglich.

Die Kanzlei sei mit der Erstellung der jährlichen Bilanzen und Steuererklärungen beauftragt gewesen, die Buchhaltung sei von der I-GmbH selbst erstellt worden. Er habe die Bilanzierung nicht selbst vorgenommen, dies sei durch einen Bilanzierer seiner Kanzlei erfolgt.

Da die Bürgschaften bereits lange vor seiner Beratungstätigkeit eingegangen worden seien, könne er in diesem Zusammenhang nicht beratend tätig gewesen sein.

Auf Vorhalt des Vorsitzenden dahingehend, dass im Bilanz zum 31. März 1998 für ein eventuelles Schlagendwerden der Bürgschaft für die S-spol . eine Rückstellung von ATS 12.000.000,00 gebildet worden sei, führte der Zeuge aus, dass er dazu auf Grund der langen zurückliegenden Zeit keine Aussage treffen könne. Er sei glaublich einmal zu einem Bankgespräch beratend beigezogen worden, wobei er dieses zeitlich heute nicht mehr einordnen könne und auch das genaue Thema nicht mehr wisse. Dass es in diesem Zusammenhang seinerseits eine Beratung in Richtung verdeckte Gewinnausschüttung und steuerlichen Risiken in diesem Zusammenhang gegeben hätte, könne er eher ausschließen.

Zum Beweisthema – Forderungsabschreibung durch die I-GmbH zum 31. März 1999 erklärte der Zeuge, die Bilanz zum 31.12.1999 nicht erstellt zu haben. Er habe für die I-GmbH keine einzige Bilanz persönlich erstellt. Mit dem konkreten Sachverhalt sei er in diesem Zusammenhang nicht vertraut bzw. sei er ihm nicht mehr in Erinnerung. An Gespräche, die diese Forderungsabschreibung betroffen hätten, könne er sich nicht erinnern, auch nicht daran, dass es in diesem Zusammenhang eine Beratung in Bezug auf steuerliche Bedenklichkeit in Richtung verdeckte Gewinnausschüttung gegeben hätte.

Auf Vorhalt des Vorsitzenden dahingehend, dass er im Rahmen der letzten mündlichen Verhandlung zu Protokoll gegeben habe, dass im Rahmen der Umschuldung und Übernahme der Bürgschaften für die S-spol . durch die I-GmbH bereits 1995/1996 der Steuerberater S. beigezogen gewesen sei, was von diesem heute in Abrede gestellt worden sei, antwortete der Bw.:

"Ich kann mich in zeitlicher Hinsicht nicht mehr so genau erinnern, wann derartige Gespräche stattgefunden haben. Jedenfalls war, wie bereits ausgeführt, ein wirtschaftlicher Berater des WIFI bei den Bankgesprächen anwesend.

Anlässlich der jährlich stattfindenden Bilanzbesprechungen habe ich persönlich nicht mitbekommen, dass die Bilanz nicht von Mag. S. erstellt wurde, sondern von jemand anderen."

Bw. auf Befragen durch Steuerberater AB:

„Wenn ich über die steuerlich problematische Konstellation im Zusammenhang mit der Mehrheitsbeteiligung an der S-spol . damals von der steuerlichen Beratung informiert gewesen wäre, hätte ich sicherlich dahingehend reagiert, dass die Mehrheitsbeteiligung in Tschechien leicht aufgegeben/geändert hätte werden können. Wäre ich auf dieses Problem hingewiesen worden, hätte ich meinen im Privatvermögen gehaltenen Anteil sicherlich an die I-GmbH verkauft.“

Auf Vorhalt des Vorsitzenden dahingehend, wie es überhaupt zu einem Anwachsen der Lieferforderungen in Höhe von mehr als ATS 5,6 Mio. kommen habe können, und dass

wohl einem fremden Dritten in derartiger Höhe nicht auf Ziel (ohne Barzahlung) geliefert worden wäre, gab der Bw. zu Protokoll:

"Dazu führe ich aus, dass das Geschäft in Tschechien laufend mehr geworden ist und zuvor die Lieferforderungen auch einen noch höheren Stand hatten. Ich bin davon ausgegangen, dass diese Forderungen durch Eigentumsvorbehalt abgedeckt gewesen seien."

Bw. auf Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass am 19.12.1997 die letzte Lieferung an die S-spol . getätigt wurde und seitdem eine Lieferforderung von mehr als ATS 5,6 Mio. bestand, zum 10.3.1998 noch ein Warenlager in Tschechien in Höhe von ATS 10,6 Mio. vorhanden war und dennoch seitens des Bw. laut Aktenlage keine Einbringungshandlungen gesetzt wurden:

"Dazu führe ich aus, dass laut Auskunft meiner damaligen Berater Exekutionsmaßnahmen in Tschechien nicht möglich gewesen wären. Wenn mir dazu vorgehalten wird, dass eine freiwillige Bezahlung auf Grund meiner Machthaberstellung in Tschechien möglich gewesen wäre, führe ich aus, dass ich nicht GF der S-spol . gewesen bin. Ich habe deswegen keine Weisung als Mehrheitseigentümer an den Geschäftsführer zur Bezahlung an die österreichische GmbH gegeben, weil meiner Erinnerung nach keine finanziellen Mittel dafür vorhanden waren.

Der steuerliche Vertreter des Bw. wendete dazu ein, dass die Richtigkeit der tschechischen Bilanz zum 10. März 1998, weil ungeprüft, in Frage stehe.

Bw. auf Befragen des Vorsitzenden:

"Meiner Erinnerung nach hat es in der tschechischen S-spol . in den Jahren 1995/1996 zu Kriseln begonnen und Liquiditätsengpässe sind dort eingetreten."

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte zu dieser Thematik aus:

„Wie sich aus den Jahresabschlüssen der I-GmbH in den Jahren vor 1998 ergibt, war dieses Unternehmen ohne die über die S-spol . sehr hoch abgewickelten Exportumsätze nicht lebensfähig. Nur deshalb wurde die S-spol . gegründet; um nämlich der österreichischen GmbH die Bearbeitung des tschechischen Marktes zu ermöglichen und damit ausreichende Exporterlöse zu erwirtschaften, die auch die Lebensfähigkeit der I-GmbH sicherstellten. Wenn der-Bw. jemals darauf hingewiesen worden wäre, welches Steuerrisiko aus diesem Halten der Anteile der S-spol . in seinem Privatvermögen entstehen hätte können, dann hätte er jedenfalls zum frühestmöglichen Zeitpunkt diese Anteile an die I-GmbH, deren Geschäftsführer er ja auch war, abgetreten, weil die österr. GmbH sämtliche Vorteile aus dem Bestehen der S-spol . gezogen hat und im Übrigen der Wert dieser Anteile im Verhältnis zum tatsächlich eingesetzten Kapital (Bürgschaftsübernahme und Forderungen an die S-spol .) absolut vernachlässigbar war.“

Auf Befragen durch den Vorsitzenden führten die steuerlichen Vertreter aus, dass weitere Beweisanträge nicht gestellt werden und die bisher beantragten Beweise erhoben wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

I. Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen

Aus nachstehender Tabelle sind die aushaftenden Haftungsschuldigkeiten gemäß Abfrage der Buchungen vom heutigen Tag zu entnehmen.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag/ (Zahlungsfrist)	Aushaftende Beträge am Abgabenkonto	aushaftender Haftungsbetrag
Umsatzsteuer	1998	15.02.1999 (17.05.2005)	0,00	0,00
Umsatzsteuer	2000	15.05.2000 (17.05.2005)	0,00	0,00
Umsatzsteuer	2002	15.05.2002	0,00	0,00
Umsatzsteuer	2003	15.05.2003	0,00	0,00
Umsatzsteuer	2004	17.05.2004	0,00	0,00
Umsatzsteuer	03/05		0,00	0,00
Lohnsteuer	03/05	15.04.2005	0,00	0,00
Kapitalertragsteuer	1998	1 Woche ab Zufließen 1998	0,00	0,00
Kapitalertragsteuer	1999	1 Woche ab Zufließen 1999	433.742,40	371.431,94
Kapitalertragsteuer	2000	1 Woche ab Zufließen 2000	47.235,48	37.788,38
Kapitalertragsteuer	2001	1 Woche ab Zufließen 2001	29.435,24	23.548,19
Körperschaftsteuer	1998	24.07.2003 (17.05.2005)	80.664,23	64.531,38
Körperschaftsteuer	1999	24.07.2003 (17:05:2005)	70.846,86	56.677,49

Körperschaftsteuer	2000	11.08.2003 (17.05.2005)	99.476,25	79.581,00
Körperschaftsteuer	2001	29.12.2003 (17.05.2005)	89.267,18	71.413,74
Körperschaftsteuer	2002	27.06.2005	1.437,21	1.149,77
Körperschaftsteuer	2003	01.08.2005	27.608,59	22.086,87
Körperschaftsteuer	2004	22.08.2005	2.676,51	2.141,21
Dienstgeberbeitrag	03/05		0,00	0,00
Dienstgeberbeitrag	05/05		0,00	0,00
Dienstgeberzuschlag	03/05		0,00	0,00
Dienstgeberzuschlag	05/05		0,00	0,00
Anspruchszinsen	2000	11.08.2003 (17.5.2005)	15.183,28	12.146,62
Anspruchszinsen	2001	29.12.2003 (17.5.2005)	4.332,97	3.466,38
Anspruchszinsen	2002	27.06.2005	81,37	65,10
Anspruchszinsen	2003	01.08.2005	705,54	564,43
Aussetzungszinsen	2004		426,98	341,58
Aussetzungszinsen	2005	17.05.2005	52.262,40	41.809,92
Pfändungsgebühr	2005		883,11	706,49
Pfändungsgebühr	2005		3,75	3,00
Stundungszinsen	2003		5.754,82	4.603,86

Daraus folgt, dass der Bw. für nachstehende Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden kann, da sich diese nicht mehr aushaften:

Abgabenart	Zeitraum	Haftungsbetrag
Umsatzsteuer	1998	7.342,78
Umsatzsteuer	2000	43.498,82
Umsatzsteuer	2002	4.877,55
Umsatzsteuer	2003	533,42
Umsatzsteuer	2004	5.030,20
Umsatzsteuer	03/05	0,02
Lohnsteuer	03/05	1.731,72

Kapitalertragsteuer	1998	18.444,90
Dienstgeberbeitrag	03/05	600,40
Dienstgeberbeitrag	05/05	176,82
Dienstgeberzuschlag	03/05	56,04
Dienstgeberzuschlag	05/05	58,03

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:

Mit Beschluss des Landesgerichts A. vom 28. Juli 2005 wurde über das Vermögen der I-GmbH der Konkurs eröffnet. Dieser wurde am 8. Juni 2006 nach rechtskräftiger Bestätigung des am 18. Jänner 2006 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben.

Inhalt des Zwangsausgleiches: "*Die Konkursgläubiger erhalten eine 25%ige Quote, zahlbar wie folgt: eine 5% Barquote welche binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Konkursaufhebung von der Masseverwalterin ausgeschüttet wird; je weitere 5% binnen 12 und 18 Monaten und 10% binnen 24 Monaten ab Annahme des Zwangsausgleiches. Bei Säumnis einer Quote trotz qualifizierter Mahnung lebt die Restforderung zur Gänze wieder auf*" (Quelle: Auszug aus Insolvenzdatei vom 31. Juli 2006).

Die vom Finanzamt angemeldeten Forderungen betragen insgesamt € 1.194.667,09 (€ 1.187.375,32 und bedingte Forderungen € 7.291,77).

Mit Beschluss des Gerichtes vom 2. Jänner 2008 wurde über das Vermögen der I-GmbH der Konkurs eröffnet, der am 2. September 2009 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 1,6293% (Quelle: Auszug aus Insolvenzdatei vom 19. Juli 2010).

Die Konkursquote verrechnete das Finanzamt mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten, weshalb sich auch der aushaltende Betrag der Haftungsschuldigkeiten reduzierte (siehe Tabelle oben).

Bis zur (zweiten) Konkurseröffnung wurden gemäß Auskunft des Finanzamtes zwei Quoten vollständig und von der dritten Quote 0,5%, somit insgesamt 10,5% entrichtet.

Die nunmehr aushaltenden Haftungsschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Ergänzende Anmerkung: Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. September 1999, 96/15/0049, in Abkehr von seiner vorherigen Rechtsprechung ausgeführt hat, ist die Haftung des Geschäftsführers nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen von Abgabenschulden zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhaltes voraussetzt. Ob ein Erlöschen der Abgabenschulden auch dem als Geschäftsführer Haftenden zu Gute kommt, ist hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschungsgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend

stellt ein Zwangsausgleich keinen Grund für die Befreiung des Geschäftsführers als Haftenden dar (VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

3.) Stellung des Bw. als Vertreter

Laut Firmenbuchauszug war der Bw. vom 8. Mai 1995 bis 28. Juli 2005 (Eröffnung des ersten Konkurses) und vom 27. November 2006 bis 2. Jänner 2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der I-GmbH.

Damit kann der Bw. zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO herangezogen werden.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. als Geschäftsführer

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen Pflichten gehört u.a. neben der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen, die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführer darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtungen aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so hat die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel auf zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter eine Pflicht zur Abgabenentrichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Dies ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt

wird. Bei bescheidmäßiger festzusetzenden Abgaben (z.B. Körperschaftsteuer) ist die erstmalige Festsetzung maßgebend.

Zum Vorbringen, dass die Lohnabgaben vollständig entrichtet worden seien, ist einerseits festzustellen, dass nunmehr keine Lohnabgaben mehr aushalten, andererseits, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem durch einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO ausgelösten Verfahren zu entscheiden sind (VwGH vom 26.1.1999, 98/14/0154).

Im bereits genannten Erkenntnis vom 25. 3.2010, 2009/16/0104, führt der VwGH aus:

„Zum anderen hat es die belangte Behörde unterlassen, sich mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers in ausreichendem Maße auseinander zu setzen. Dieser hatte zwar die Ungleichbehandlung der Gläubiger der I GmbH - darunter auch die Abgabengläubigerin - zugestanden und unbestrittenmaßen keinen Nachweis darüber erbracht, welche Beträge - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - bei Gleichbehandlung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde jeweils zu entrichten gewesen wäre. Er hat aber auch vorgebracht, bereits ab 1999 auch ohne Berücksichtigung der Abgabenschuldigkeiten überschuldet gewesen zu sein, sodass die vollständige Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten bei erstmaliger bescheidmäßiger Festsetzung schon die Zahlungsunfähigkeit zu diesen Zeitpunkten zur Folge gehabt hätte, was aber zu einer rechnerischen Konkursquote von nicht über 20 % geführt und die Abgabengläubigerin schlechter gestellt hätte als durch den Ausgleich im Jänner 2006. Er hat dieses Vorbringen durch Vorlage einer Aufstellung über die Entwicklung der liquiden Mitteln und des Eigenkapitals in den Jahren 1999 bis 2005 auch konkretisiert.“

Bei Zutreffen dieses Vorbringens des Beschwerdeführers wäre aber dieser Umstand jedenfalls bei der Ermessensübung zu berücksichtigen gewesen. Indem sie jede Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen unterlassen hat, hat die belangte Behörde - zusätzlich zu dem bereits erörterten Begründungsmangel - Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Unterlassung die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis hätte kommen können.“

Diese Ausführungen des VwGH betreffen das Thema Gleichbehandlung, von dem die Kapitalertragsteuer nicht betroffen sein kann, zumal nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden kann, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von

Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer besteht somit eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz (Ritz, BAO³, § 9 Tz 11 und die dort zitierte Judikatur des VwGH), weshalb nicht zu untersuchen ist, ob und inwieweit der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurde.

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer GmbH unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Im Falle von Gewinnausschüttungen, auch bei verdeckten, wäre diese Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine entsprechende, den Vorgang anzeigennde bzw. offen legende Anmeldung gewesen wäre.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bezüglich der Kapitalertragsteuern der Jahre 1999, 2000 und 2001 von folgendem Sachverhalt aus:

Die auf Grund einer Betriebspprüfung ergangenen Bescheide wurden am 2. Juli 2003 zugestellt und führten zu Abgabenforderungen in Höhe von € 40.848,67 (€ 1999), € 154.459,71 (2000) und € 29.435,26 (2001).

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht und die Aussetzung der Einhebung beantragt, die per 4. September 2003 bewilligt wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 21. März 2005, GZ.RV/1844-W/03, wurde der Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 1998 und 2000 teilweise Folge gegeben, für 1999 als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid jedoch abgeändert wurde.

Gemäß dieser Berufungsentscheidung betrug die Kapitalertragsteuer für 1999 € 464.289,92, für 2000 € 47.235,48 und für 2001 € 29.435,23.

Über die gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates eingebrachte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wurde vom Höchstgericht mit Erkenntnis vom 29. April 2010, 2005/15/0057, dahingehend entschieden, dass der angefochtene Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1999 aufgehoben und hinsichtlich der Kapitalertragsteuern für die Jahre 1999, 2000 und 2001 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. November 2010, GZ.

RV/1506-W/10, RV/1507-W/10 und RV/1508-W/10, wurde die Berufung betreffend

Kapitalertragsteuer 1999 neuerlich als unbegründet abgewiesen.

Diesen Berufungsentscheidungen kann zusammengefasst folgender Sachverhalt entnommen werden:

A.) Nicht verbuchte Geschäftsfälle:

Die I-GmbH ist mit der Firma B. , einem slowenischen Unternehmen in Geschäftsbeziehung gestanden. Bei der Firma B. wurden Beträge auf dem Lieferantenkonto der I-GmbH verbucht, die bei der I-GmbH auf dem Kundenkonto der B. nicht aufscheinen. In schlüssiger Beweiswürdigung wurde in dieser Berufungsentscheidung weiters dargelegt, dass es sich bei diesen von der Firma B. , nicht jedoch von der I-GmbH verbuchten Geschäftsvorfällen um weiteres Entgelt für Warenlieferungen der I-GmbH an die B. gehandelt hat.

Es wurde festgestellt, dass im Wirtschaftsjahr 1997/1998 Geschäftsvorfälle in Höhe von ATS 957.778,00, im Wirtschaftsjahr 1999/2000 Geschäftsvorfälle in Höhe von ATS 1.589.923,00 und im Wirtschaftsjahr 2000/2001 Geschäftsvorfälle in Höhe von ATS 1.215.113,00 nicht verbucht wurden.

B.) Bürgschaftsübernahmen:

Der Bw. hat am 8. März 1991 in Tschechien die S-spol . gegründet, an der er bis zum 29. August 1994 zu 100%, ab diesem Zeitpunkt zu 64% beteiligt war. Der Finanzbedarf der S-spol . wurde im Jahr 1992 durch einen bei der XY-Bank aufgenommenen Kredit über 6 Mio. S gedeckt. In der Folge wurde der Kredit auf auf andere Kreditinstitute umgeschuldet und erhöht. Für sämtliche Kredite hat die I-GmbH die persönliche Haftung übernommen. Im Jahr 1999 wurde die I-GmbH, die zum Bilanzstichtag 31. März 1998 für diese Haftung eine Rückstellung in Höhe von 12 Mio. S gebildet hat, von den Banken als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen worden.

Der Rückgriffsanspruch der I-GmbH gegenüber der S-spol . war völlig unbesichert gewesen. Die Haftung hat sich, da die S-spol . im Wesentlichen nur über das durch die Haftungen besicherten Fremdkapital verfügt hat, praktisch auf das gesamte für den Betrieb der S-spol . notwendige Kapital erstreckt.

C.) Forderungsabschreibungen:

Die I-GmbH hat weiters zum 31. März 1999 die gegenüber der S-spol . bestehenden Lieferforderungen im Betrag von mehr als ATS 5,6 Mio als uneinbringlich abgeschrieben. Maßnahmen zur Eintreibung der Forderungen hat die I-GmbH nicht gesetzt.

Die I-GmbH hat die Waren an die S-spol . unter Eigentumsvorbehalt geliefert. Das Kundenkonto weist mit 19. Dezember 1997 letztmalig die Verbuchung einer Lieferung an die S-spol . aus. Laut Inventur hatte das Warenlager der S-spol . per 10. März 1998 einen Inventurwert von umgerechnet rd. 10,1 Mio S gehabt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dazu in seiner Berufungsentscheidung vom 26. November 2010, GZ.RV/1506-W/10, dargetan, dass „*mit der Abschreibung der Forderung die I-GmbH keine betrieblichen Überlegungen zu Grunde liegen. Mit der Abschreibung der Forderung hat die Bw. vielmehr ein Verhalten gesetzt, aus dem sich im Zusammenhang mit der Unterlassung fremdüblicher Betreibungsmaßnahmen schlüssig ein auf gesellschaftsrechtlichen Gründen beruhender Verzicht ableiten lässt.*

*Da der-Bw. im Berufungszeitraum alleiniger Geschäftsführer der Bw. war, er als solcher den entscheidenden Einfluss in Bezug auf die Gestaltung der Beziehungen zur S-spol . ausgeübt hat, kann davon ausgegangen werden, dass die Bw. mit dem in der Ausbuchung manifestierten Verzicht auf ihre Lieferforderung der ihr auf Grund der 60% Beteiligung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers nahestehenden S-spol . **bewusst** einen als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilenden Vorteil zugewendet hat.“*

Auf die Begründungen der genannten Berufungsentscheidungen sowie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2010 wird verwiesen.

Die Kapitalertragsteuer gliedert sich wie folgt auf:

Jahr	Nicht verbuchte Geschäftsfälle.	Bürgschafts-übernahmen	Forderungs-abschreibungen	
1999		ATS 13.512.269,00 x 33,33%= ATS 4.503.639,26= € 327.292,23	5.654.036,80 x 33,33% ATS 1.884.490,47= € 136.951,26	
2000	ATS 1.589.923,00 x 33,33%= ATS 529.921,34= € 38.510,89	ATS 360.000,00 x 33,33%= ATS 119.988,00= € 8.719,87		
2001	€ 29.435,23			vgl. GZ.RV/1843-W/03

Rechtliche Würdigung:

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) einer Körperschaft (hier der GmbH) an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen (z.B. Gesellschafter-Geschäftsführer), die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führt und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt wird.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Kapitalgesellschaft. Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich auch schlüssig aus den Umständen des betroffenen Falles ergeben.

Im gegenständlichen Fall ist im Abgabenverfahren das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wie bereits ausgeführt, durch den Verwaltungsgerichtshof bzw. den Unabhängigen Finanzsenat rechtskräftig bestätigt.

Geht dem Haftungsbescheid ein Abgabenfestsetzungsbescheid voraus, ist die Abgabenbehörde an die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen gebunden.

Da bereits abgabenrechtlich einer Vorteilsgewährungsabsicht im Zusammenhang mit der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung Grundlage für das Anfallen einer Kapitalertragsteuerpflicht war und im Haftungsverfahren eine Bindungswirkung an die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide besteht und zudem der Bw. der einzige für die GmbH handlungsberechtigte Geschäftsführer war, ist schon allein aus diesem Grund vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für nicht entrichtete Kapitalertragsteuer auch dann, wenn damals (entgegen der Meinung der Betriebsprüfung) nach ihrer Beurteilung und seinem Wissensstand keine Kapitalertragsteuer angefallen ist, er aber keinen ein Verschulden

ausschließenden, nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum dartun kann (UFS vom 25.6.2010, GZ. RV/3058-W/09).

Mit dem Vorbringen, dass die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuern aus einer Betriebsprüfung resultieren würden und die Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden seien, da deren Erhebung zunächst gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden sei, und die Primärschuldnerin auf die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den Verwaltungsgerichtshof vertraut habe, zeigt der Bw. allerdings keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides auf, zumal die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuern (eine Woche ab Zufließen) im gegenständlichen Fall bereits längst vor der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten ist.(vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Das vom Bw. angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.11.2006, 2006/14/0026, ist für den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da diesem ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. Während im vom Bw. zitierten Fall aufgrund eines Zahlungserleichterungsansuchens des früheren Geschäftsführers bereits im Zeitpunkt der Übernahme der Funktion ein Zahlungsaufschub vorlag, wurden im vorliegenden Fall sämtliche haftungsgegenständliche Abgaben erst im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fällig.

Zur schulhaften Pflichtverletzung im Einzelnen:

A.) Nicht verbuchte Geschäftsfälle:

Bei einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttungen zugeflossen anzusehen.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer der nicht verbuchten Geschäftsfälle kann kein Zweifel daran bestehen, dass die entsprechenden liquiden Mittel nicht zur Verfügung standen.

Der Bw. hat im Berufungsverfahren dazu lediglich dargetan, dass er im Abgabenverfahren in Beweisnotstand gewesen sei und einem Wiederaufnahmeantrag nach Vorlage stichhaltiger Beweismittel nicht Folge gegeben worden sei.

In seinem Erkenntnis vom 30. März 2006, 2003/15/0125, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Behörde für den Fall, dass einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran geht, daran gebunden ist und sich in der Entscheidung über die

Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten hat. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Das Vorbringen des Bw. bezieht sich auf die Abgabenfestsetzung. Das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung wurde hingegen nicht dargetan.

Weiters ist es auch Sache des Bw. für den Nachweis seines pflichtgemäßen Verhaltens Vorsorge zu treffen.

Damit war für den Unabhängigen Finanzsenat das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung als erwiesen anzusehen.

B.) Bürgschaftsübernahmen:

Die persönlichen Haftungen der I-GmbH wurden zum Großteil bereits zu einem Zeitpunkt übernommen, zu dem der Bw. noch nicht Geschäftsführer der I-GmbH war.

Dem Bw. ist zuzugestehen, dass er bei Übernahme der Geschäftsführeragenden an diese Verträge gebunden war und keine Möglichkeit mehr bestand, diese einseitig abzuändern, bzw. sich der Haftung zu entziehen.

Soferne die Haftungen ohne ausreichender Sicherheit von ihm selbst eingegangen wurden, ist zu bedenken, dass für ihn nicht absehbar war, dass die tschechische Firma in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten wird und er von einem geringen Risiko und damit auch von einer Fremdüblichkeit ausgegangen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Ansicht, dass dem Bw. hinsichtlich der im Zusammenhang mit den Bürgschaftszahlungen stehende Kapitalertragsteuer keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, weshalb der Berufung insoweit stattzugeben war.

C.) Forderungsabschreibungen:

Der Bw. brachte im Berufungsverfahren vor, dass er davon ausgegangen sei, dass die Forderungen durch Eigentumsvorbehalt abgedeckt gewesen seien.

Dieser Argumentation kann der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen, zumal die gelieferten Waren für die Veräußerung in Tschechien bestimmt waren und der Bw. bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt davon ausgehen musste, dass sich die diese Güter (durch Verkauf an Kunden) nur kurzfristig im Warenbestand der S-pol . befinden würden. Dazu kommt noch, dass die tschechische Firma mehr als 10 Filialen hatte und damit der Verbleib der Waren nur schwer verfolgbar war.

Der Bw. konnte keine stichhaltigen Gründe dafür angeben, weshalb er trotz der in den Jahren 1995 und 1996 eingetretenen Liquiditätsproblemen der S-spol. keinerlei Eintreibungsmaßnahmen gesetzt, sondern vielmehr weiterhin bis Ende 1997 Lieferungen auf Ziel getätigt hat.

Mit dem Vorbringen, dass laut Auskunft seiner Berater keine Exekutionshandlungen in Tschechien möglich gewesen wären, wird kein die Haftung ausschließender Rechtsirrtum vorgebracht, denn es obliegt einem sorgfältigen Geschäftsführer, sich rechtzeitig über die rechtliche Situation im Ausland zu erkundigen. Da diese Auskunft gemäß Niederschrift vom 24. November 2011 vom Liquidator der S-spol erteilt wurde, ist dem Bw. die Unterlassung der rechtzeitigen Einholung der entsprechenden Rechtsauskünfte vorzuwerfen.

Durch die Lieferung von Waren auf Ziel trotz der bekannt gewesenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Empfängers hat der Bw. daher das Risiko des Verlustes der Forderungen in Kauf genommen. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass es bei einem fremden Kunden nicht zu einer Lieferforderung in Höhe von € 5,6 Mio. gekommen wäre.

Der Bw. hat zwar im Berufungsverfahren vorgebracht, dass der damalige Steuerberater Mag. E.S. Hauptansprechpartner in der Steuerberatungskanzlei gewesen sei und dieser ihn trotz Vorliegens sämtlicher Informationen auf die steuerlichen Risiken in Bezug auf eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht hingewiesen habe, jedoch konnte dieses Vorbringen nicht verifiziert werden.

Der genannte Steuerberater gab bei der Zeugeneinvernahme zu Protokoll, dass die Kanzlei nur mit der Erstellung der Bilanzen und Steuererklärungen beauftragt gewesen sei. Er selbst habe die Beratung für die I-GmbH erst im Jahr 1988 übernommen, die Bilanz 1999 sei auch nicht von ihm, sondern von einem Bilanzierer erstellt worden. An Gespräche, die diese Forderungsabschreibungen betroffen hätten, könne er ebenso wenig erinnern, wie an eine Beratung in Bezug auf steuerliche Bedenklichkeit in Richtung verdeckte Gewinnausschüttung.

Mit der Aussage des Zeugen konfrontiert entgegnete der Bw. lediglich, dass er sich nicht daran erinnern könne, wann die Gespräche stattgefunden hätten, es sei jedenfalls ein wirtschaftlicher Berater des WIFI bei den Bankgesprächen anwesend gewesen.

Da die Bankgespräche mit den Forderungsabschreibungen nicht in Zusammenhang stehen können (vielmehr mit den Bürgschaften), konnte der Nachweis, dass der Bw. durch die fehlerhafte bzw. mangelnde Beratung durch seinen Steuerberater oder den WIFI Berater zu einem Rechtsirrtum veranlasst wurde, nicht erbracht werden.

Das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums konnte der Bw. daher nicht glaubhaft dartun und haftet für die auf die Forderungsabschreibungen entfallende Kapitalertragsteuer.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. liegt darin, dass er in seinem zeitlichen Verantwortungsbereich als Geschäftsführer der genannten GmbH diese verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt zu haben.

Ein Geschäftsführer, der ohne Rechtsgrund auf die Einbringlichmachung der Forderungen der GmbH verzichtet und diese abschreibt, kann sich nicht darauf berufen, dass die liquiden Mittel zur Entrichtung der daraus entstandenen Kapitalertragsteuer nicht zur Verfügung gestanden wären. Es kann auch nicht behauptet werden, der Geschäftsführer habe sich „der Abschreibung nicht entziehen können“.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Ansicht, dass kein Grund dafür vorliegt, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Kapitalertragsteuer, wonach deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden kann, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, abzuweichen.

Die haftungsgegenständliche Kapitalertragsteuer reduziert sich daher wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag bisher	Abzgl. 20% gemäß Bescheid	Nach Abzug der Konkursquote
Kapitalertragsteuer	1999	136.951,26	109.561,01	107.775,93
Kapitalertragsteuer	2000	38.510,89	30.808,71	30.306,74
Kapitalertragsteuer	2001	29.435,23	23.548,00	23.164,33

Anmerkung: Im Hinblick auf den (in der Folge nicht erfüllten) Zwangsausgleich konnten nur dem Bescheid folgend 20% berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der weiteren haftungsgegenständlichen Abgaben: siehe Ermessen

5.) Kausalzusammenhang:

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

6.) Ermessen:

Hinsichtlich der weiteren haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wird der Berufung im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH vom 25. März 2010, 2009/16/0104-10, stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Damit wurden nach Ansicht des Berufungssenates alle Argumente, die der Bw. zur Ermessensübung vorgebracht hat, berücksichtigt.

Ergänzend wird zum Ermessen festgestellt:

Laut Firmenbuchauszug war der Bw einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Nach der Aktenlage spricht nichts gegen eine Heranziehung des Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuern, zumal er seine abgabenrechtlichen Pflichten als GmbH-Geschäftsführer zu seinem eigenen Vorteil verletzt hat.

Soweit der Bw. vorträgt, dass im Rahmen des Ermessens die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen seien, ist darauf hinzuweisen, dass die derzeitige wirtschaftliche Lage nicht ausschließt, dass sich diese durch künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte grundlegend ändert.

Der Bw. wurde im Jänner 2006 noch vor rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches zur Haftung herangezogen. Eine Säumnis des Finanzamtes kann daher nicht vorliegen. Die Dauer des Berufungsverfahrens steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung.

Da gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2003, 97/14/0164, die Bestätigung eines Zwangsausgleiches der Geltendmachung der Haftung nicht entgegensteht, kann die aus diesem Grund ausgesprochene Haftung nicht unbillig sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. März 2012