



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., K., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Hans Pucher, GPLS Rechtsanwälte, 3100 St. Pölten, Wiener Straße 3, vom 14. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. März 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

- I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Haftungsbescheid insoweit abgeändert, als die Haftungssumme um € 161.848,14 auf den Betrag von € 43.714,79 eingeschränkt wird.
- II. Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.
- III. Eine weitere Entrichtung ist nicht mehr erforderlich, da dieser Betrag in der bereits an das Finanzamt entrichteten Quote von € 60.500,04 Deckung findet.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. März 2009 wurde A.B. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma W-GmbH. im Ausmaß von € 205.562,93 in Anspruch genommen, nämlich

Lohnsteuer 02/2003 in Höhe von € 4.406,97,
Dienstgeberbeitrag 02/2003 in Höhe von € 1.796,48,
Dienstgeberzuschlag 02/2003 in Höhe von € 167,67,

Lohnsteuer 03/2003 in Höhe von € 6.528,04,
Dienstgeberbeitrag 03/2003 in Höhe von € 1.837,98,
Dienstgeberzuschlag 03/2003 in Höhe von € 171,56,
Umsatzsteuer 02/2003 in Höhe von € 6.192,77,
Lohnsteuer 04/2003 in Höhe von € 7.927,09,
Dienstgeberbeitrag 04/2003 in Höhe von € 1.974,86,
Dienstgeberzuschlag 04/2003 in Höhe von € 184,34,
Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von € 11.141,59,
Kammerumlage 01-03/2003 in Höhe von € 285,74,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 126,20,
Stundungszinsen 2003 in Höhe von € 338,21,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 128,92,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 152,19,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 68,34,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 120,21,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 130,56,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 189,62,
Umsatzsteuer 04/2003 in Höhe von € 324,21,
Lohnsteuer 05/2003 in Höhe von € 6.418,52,
Dienstgeberbeitrag 05/2003 in Höhe von € 1.988,83,
Dienstgeberzuschlag 05/2003 in Höhe von € 185,61,
Lohnsteuer 06/2003 in Höhe von € 6.266,63,
Dienstgeberbeitrag 06/2003 in Höhe von € 2.844,68,
Dienstgeberzuschlag 06/2003 in Höhe von € 265,50,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 158,54,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 222,83,
Dienstgeberbeitrag 07/2003 in Höhe von € 2.024,85,
Dienstgeberzuschlag 07/2003 in Höhe von € 188,99,
Kammerumlage 04-06/2003 in Höhe von € 264,03,
Umsatzsteuer 06/2003 in Höhe von € 16.402,43,
Lohnsteuer 08/2003 in Höhe von € 5.037,59,
Dienstgeberbeitrag 08/2003 in Höhe von € 1.595,28,
Dienstgeberzuschlag 08/2003 in Höhe von € 148,88,
Umsatzsteuer 07/2003 in Höhe von € 8.897,24,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 310,25,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 125,33,

1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 56,89,
Lohnsteuer 09/2003 in Höhe von € 4.365,25,
Dienstgeberbeitrag 09/2003 in Höhe von € 1.478,06,
Dienstgeberzuschlag 09/2003 in Höhe von € 137,96,
Umsatzsteuer 08/2003 in Höhe von € 1.038,04,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 168,54,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 328,05,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 100,75,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 177,94,
Kammerumlage 07-09/2003 in Höhe von € 261,84,
Lohnsteuer 10/2003 in Höhe von € 9.782,76,
Dienstgeberbeitrag 10/2003 in Höhe von € 2.011,70,
Dienstgeberzuschlag 10/2003 in Höhe von € 187,74,
Umsatzsteuer 09/2003 in Höhe von € 12.097,34,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 76,09,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 60,11,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 65,28,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 94,81,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 79,27,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 111,42,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 64,19,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 62,67,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 87,30,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 100,75,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 164,02,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 195,66,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 241,95,
Umsatzsteuer 10/2003 in Höhe von € 4.967,73,
Lohnsteuer 2001 in Höhe von € 72,96,
Dienstgeberbeitrag 2002 in Höhe von € 40,91,
Lohnsteuer 2002 in Höhe von € 1.372,01,
3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 75,40,
3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 60,11,
3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 65,28,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 50,37,
2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 88,97,

1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 99,35,
 Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 64.462,28,
 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 2.257,25,
 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 226,48,
 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 128,37 und
 Stundungszinsen 2003 in Höhe von € 459,52.

Aus den gesetzlichen Bestimmungen §§ 9, 80, BAO und § 1298 ABGB ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden können.

Der Bw. sei im Zeitraum 1983 bis 2008 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma W-GmbH. gewesen und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Der Bw. sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:
 Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am Tag – gemeint wohl: am 15. Tag – (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid – sei die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es

sei denn er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Der Bw. habe die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen habe. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198 u.a.). Da der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Letztlich werde auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken würden. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen. Die Gesellschaft sei gemäß § 1 AmtsLG aufgelöst.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahrens (Anmerkung: über das Vermögen der Firma W-GmbH.) sei der Abgabenzurückstand bei der Firma uneinbringlich geworden. Da aufgrund der Vermögenslosigkeit und der Beendigung der Tätigkeit der Gesellschaft diese bereits im Firmenbuch gelöscht sei, sei die Uneinbringlichkeit der aufhaftenden Abgabenschuld nachgewiesen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Werde die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führe. Die Tatsache, dass erst im Rahmen einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung das Ausmaß der Lohnsteuer, die zu den jeweiligen Fälligkeitstag nicht richtig berechnet, damit nicht einbehalten und auch nicht fristgerecht entrichtet worden sei, festgestellt werde, schließe eine Haftung im Sine des § 78 Abs. 3 EStG 1988 keineswegs aus. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 sei der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Nach einem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037, falle es einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne ausbezahle, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichte.

Der Dienstgeberbeitrag betreffend das Jahr 2002 in Höhe von € 40,91 sei zwar erst aufgrund der Prüfung vom 2. Februar 2004 vorgeschrieben worden. Bei Selbstbemessungsabgaben sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998,

98/17/0038). Für die Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge sei daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt worden sei (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Da die Fälligkeitszeitpunkte für Dienstgeberbeiträge für das Jahr 2002 aber allesamt vor dem Zeitpunkt der Konkursöffnung gelegen seien, habe für den Bw. grundsätzlich die Verpflichtung zur Abfuhr dieser Abgaben bestanden.

Eine Aufgliederung der Umsatzsteuernachforderung 2003 auf die Monatszeiträume sei deshalb nicht erforderlich, da die Vorschreibung für den Zeitraum 1-12/2003 zusammengefasst erfolgt sei. Die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner und März bis einschließlich Oktober 2002 weichen in der Höhe wesentlich von den Vorjahren ab, obwohl die Umsatzsteuerzahllast der Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 annähernd gleich gewesen seien (2000: € 143.708,42; 2001: € 159.070,73; 2002: € 165.789,19).

Mittels Umsatzsteuervoranmeldung seien 2002 aber nur € 52.902,85 an Umsatzsteuerzahllast gemeldet worden, also weniger als ein Drittel. Auch wenn der mitbeteiligten Partei als Geschäftsführer der konkrete technische Fehler der EDV-Anlage nicht erkennbar gewesen sei, so hätte jedoch auffallen können und müssen, dass die Höhe der Umsätze und die sich daraus ergebenden Zahllisten nicht korrekt sein können. Ein Geschäftsführer müsse auch wissen, wie hoch in etwa die Umsätze des Unternehmens seien.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 14. April 2009 wurde der Bescheid seinem gesamten Inhalt nach wegen unrichtiger Tatsachenfeststellung, Mängelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.

Über das Vermögen der Firma W-GmbH. sei das Konkursverfahren am 29. Dezember 2003 eröffnet worden.

Ursprünglich sei ein Haftungsbescheid mit € 303.260,91 ergangen. Dieser sei auf einen Betrag von € 263.043,78 reduziert worden. Nunmehr werde im angefochtenen Bescheid der Betrag auf € 205.562,93 reduziert. Dies aber insofern, als offenbar die im Konkursverfahren, nämlich im Privatkonkurs des Bw. mittlerweile bezahlte Quote in Abzug gebracht worden sei.

Richtigerweise sei daher von einem aushaftenden Restbetrag gemäß der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2004 auszugehen, womit die Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2003 und 1-3/2004 und die Umsatzsteuervorauszahlungen 10/03 laut Bescheid vom 30. Jänner 2004 und 11/03 laut Bescheid vom 30. Jänner 2004 in Abzug gebracht worden seien.

Der Bw. stütze sich insbesondere auf die bereits im Verfahren im Jahr 2004 vorgelegten Urkunden, wobei auch nochmals der Beschluss des Bezirksgerichtes vom 3. Oktober 2002 erwähnt werde, mit welchem Dr.K. festgestellt habe, dass die EDV erhebliche Mängel gehabt habe. Wenn zur Erkenntnis dieser Mängel bereits ein universitär gebildeter Sachverständiger benötigt werde, so kann von einem technisch und EDV-mäßig überhaupt nicht ausgebildeten Geschäftsführer wohl nicht verlangt werden, dass er diese Fehler erkennen hätte müssen. Zu beachten sei auch das Alter des Bw., der in einer Zeit ausgebildet und aufgewachsen sei, als es die EDV nur vom Hören und Sagen gegeben habe bzw. der Bw. sei im Jahr 1942 geboren und die ersten Großrechner resultieren aus der Raumfahrt der NASA in den 60er Jahren. Das EDV-mäßige Verständnis habe der Geschäftsführer gar nicht haben müssen und sei auch eine dementsprechende Ausbildung schon aufgrund des Geburtsjahres nicht gegeben.

1. unrichtige rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1-3/2004:

Da der Konkurs bereits am 29. Dezember 2003 eröffnet worden sei, könne die Körperschaftsteuer für das 1. Quartal 2004 nur mehr die Konkursmasse treffen, nicht aber den Geschäftsführer, der ab 29. Dezember 2003 überhaupt keine Handlung mehr für die GmbH tätigen habe können. Ab 29. Dezember 2003 habe der Geschäftsführer keinerlei Mittel mehr verwalten können. Daher scheide diese Körperschaftsteuer aus.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das 4. Quartal 2003 sowie Lohnsteuer, DB und DZ aus den Monaten November, Dezember 2003 liegen diese innerhalb der 60 Tagefrist vor Konkureröffnung, in denen keinerlei Zahlungen mehr geleistet werden haben dürfen und seien auch Löhne und Gehälter nicht bezahlt worden, sodass diesbezüglich DB, DZ und Lohnsteuer für diese Zeit gar nicht angefallen und daher auch nicht fällig geworden seien.

Hinsichtlich der Lohnsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 liege keine Aufschlüsselung vor. Es könne daher die Lohnsteuerverbindlichkeit überhaupt nicht nachvollzogen werden, ebenso auch nicht Dienstgeberbeitrag und DZ.

Die Löhne und Gehälter der Dienstnehmer der Firma W-GmbH. seien jedenfalls im November und Dezember 2003 nicht mehr bezahlt worden. Daraus ergebe sich, dass Lohnsteuer, DB und DZ für die Monate November und Dezember 2003 nicht zu leisten gewesen seien, weil auch keine Löhne und Gehälter bezahlt worden seien. Dies könne aber nur dann nachvollzogen werden, wenn tatsächlich diese Lohnsteuer aufgeschlüsselt werde. Offenbar habe die Finanzbehörde hier die unbedingt und bedingt angemeldeten Lohnsteuer-, DB- und DZ-Beträge im Konkurs der Firma W-GmbH. als einen einzigen Betrag in den gegenständlichen Haftungsbescheid aufgenommen. Es werde ausdrücklich darauf verwiesen,

dass dem Bw. im Konkurs der GmbH keine Unterlagen mehr zugestellt worden seien, sondern nur mehr dem Masseverwalter, sohin der Bw. keine wie immer geartete Information gehabt habe, wobei es als Grundrecht jeder in ein Verfahren verwickelten Person anzusehen sei, dass er Zugang zu den gleichen Unterlagen wie die Behörde haben müsse. Sollte daher eine entsprechende Niederschrift oder Prüfung bestehen, dann hätte die Behörde zumindest vorweg dem Bw. diese Unterlagen zuzustellen gehabt zur Stellungnahme.

Aus diesem Grund leide das Verfahren an einem wesentlichen Mangel, weil das parteienrechtliche Parteiengehör verletzt worden sei.

Der Bescheid sei auch sachlich nicht nachvollziehbar, weil letztlich zwar eine durchaus erkleckliche Zahl an VwGH-Entscheidungen zitiert worden sei, jedoch der rechtserzeugende Sachverhalt in keiner nachvollziehbaren Weise festgestellt worden sei.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer im Ausmaß von € 211.585,13 sei auch diese nicht nachvollziehbar, woraus sie bestehe bzw. sei möglicherweise in diesem Betrag eine Vorsteuerrückrechnung enthalten und auch die Umsatzsteuer aus den Monaten November und Dezember 2003, die aber erst im Jänner und Februar 2004 fällig geworden seien, jedoch wegen der Konkurseröffnung nicht mehr bezahlt werden habe dürfen und können. In welcher Höhe hier eine Vorsteuerrückrechnung und Umsatzsteuerbeträge November und Dezember 2003 enthalten seien, lasse sich nicht nachvollziehen. Dies sei aber wesentlich, weil natürlich als Folge dieses Bescheides jedoch auch dementsprechende finanzstrafrechtliche Folgen entstehen könnten und würden. Daher habe auch der Bw. ein Recht darauf, eine Berufung zu erheben, da ihm ansonsten in einem allfälligen Finanzstrafverfahren vorgeworfen werden könnte, dass ein Bescheid in Rechtskraft ergangen und erwachsen sei und er daher hinsichtlich der Höhe der Beträge im Finanzstrafverfahren überhaupt keine Möglichkeit der Verteidigung mehr habe.

Tatsächlich treffe den Bw. an einer Umsatzsteuerschuld aus dem Jahr 2002 im Ausmaß von etwas mehr als € 100.000,00 kein Verschulden. Die EDV-Anlage sei umgestellt worden. Die Lieferanten dieser Computer und Software sei die Firma P-GmbH gewesen. Bei der Übernahme der Daten in die Neuanlage seien wesentliche grundlegende Fehler entstanden, die aber der Bw. nicht zu verantworten habe. Diesbezüglich sei auch ein Verfahren eingeleitet worden und habe vorerst beim Bezirksgericht die Primärschuldnerin einen Antrag auf Beweissicherung zu GZ. Nc gestellt. Vom Gericht sei der Sachverständige Dr.K. bestellt worden, der eine umfangreiche Befundaufnahme vorgenommen habe, welche in Kopie vorgelegt werde. Es werde darauf verwiesen, dass diese Befundaufnahme aber nicht ausgereicht habe. Weitere Erhebungen und auch letztlich ein Gutachten haben nicht mehr

erstellt werden können, weil über das Vermögen der Antragsgegnerin P-GmbH das Konkursverfahren nach Wissen des Bw. eröffnet worden sei. Nach Aufarbeitung der wesentlichen und erheblichen Mängel durch ein neues Softwarehaus habe sich herausgestellt, dass aufgrund dieser fehlerhaft gelieferten Hard- und Software bzw. der völlig unrichtigen Datenüberspielung und Übernahme sich ein Fehler ergeben habe bei der Berechnung der Umsatzsteuer, so z.B. seien auch Schweizer Frankenbeträge als Eurobeträge eingegeben worden und umgekehrt, was natürlich zu einer wesentlichen Verzerrung beigetragen habe, insbesondere wenn diese Beträge dann noch als Einkaufspreise aufgeschienen sind. Der Sachverständige habe in mehreren Beispielen bei der Befundaufnahme dies deutlich gezeigt. So seien Divisionen nicht machbar gewesen, nur Multiplikationen etc. Daraus ergebe sich, dass den Bw. für diesen Betrag keine wie immer geartete Haftung treffen könne, weil diese Fehlberechnungen nicht in seinem Bereich gelegen seien und er dementsprechend mit einer Gewerbeberechtigung versehene Firma und zwar eine Fachfirma beauftragt habe, wie sich aus dem Firmenwortlaut schon ergebe, die jedoch mangelhaft gearbeitet habe. Diese Mängelhaftigkeit sei vorerst nicht zu erkennen gewesen. Aufgrund jener spezifischen EDV-Konstellation habe unter Einsatz erheblicher Mittel ein anderes Softwarehaus zur Fehlerbehebung beauftragt werden müssen, erst dadurch sei sodann im Dezember 2003 ersichtlich geworden, dass ein entsprechender Fehlbetrag aus der Umsatzsteuer resultiere, der sonst aber nicht erkennbar gewesen wäre. Aufgrund dessen, dass eine dementsprechende Zahlung an die Finanz nicht vorgenommen werden habe können, sei dem Bw. als Geschäftsführer der Firma W-GmbH. nur der Gang zum Konkursgericht geblieben. Daraus ergebe sich, dass innerhalb der letzten 60 Tage vor Antragstellung der Geschäftsführer die Lage erkannt und sofort reagiert habe.

Beweis: Nc-Akt des Bezirksgerichtes samt Befundaufnahme des SV, Konkursakt der W-GmbH. des HG, Zeuge Mag. D., Zeuge Dr.K..

Derartige Feststellungen habe die erkennende Behörde überhaupt nicht getroffen bzw. habe den Sachverhalt auch nicht eruiert, sodass die erkennende Behörde aufgrund unrichtiger Tatsachenfeststellungen und Mängelhaftigkeit des Verfahrens und daraus resultierende unrichtige rechtliche Beurteilung zu dem Haftungsbescheid gekommen sei.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die erkennenden Behörde zu dem Ergebnis kommen sollen, dass ein Haftungsgrund im Sinne der §§ 9 und 80 BAO nicht vorliege.

Der Bw. habe die zuletzt vorhanden gewesenen Mittel gleichmäßig verteilt, habe insbesondere Löhne und Gehälter nicht mehr bezahlt, sondern nur mehr die notwendigen Zahlungen geleistet, um die Grundstruktur aufrecht zu erhalten, habe auch keinerlei Zahlungen an die

Lieferanten getätigten und habe daher die Finanzbehörde nicht schlechter gestellt als die Dienstnehmer und die sonstigen Lieferanten.

Zum Nachweis dafür werde beantragt die Einvernahme des Masseverwalters U., Wien, Einvernahme des Steuerberaters, sowie Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen der Monate September bis Dezember 2003 und Jänner 2004.

Aus den Aufschlüsselungen ergebe sich, dass Umsatzsteuer aus dem Jahr 2003 im Ausmaß von € 1.450,30 jedenfalls einen Zeitraum betreffe, bei dem die Fälligkeit erst nach Konkurseröffnung eingetreten sei. Des Weiteren sei aber auch der 15. Dezember, das Fälligkeitsdatum für Umsatzsteuer betreffend Oktober 2003 nicht mehr von Relevanz, weil dieser Zeitpunkt in die letzten 60 Tage vor Konkurseröffnung falle und daher die GmbH zu Recht eine derartige Zahlung nicht geleistet habe. Diese wäre letztlich auch anfechtbar gewesen.

Aus der Körperschaftsteuer ergebe sich ein Betrag von € 874,00, der für das Jahr 2003 jedenfalls nicht zuzurechnen sei. Für die Lohnsteuer ergebe sich ein Betrag von jedenfalls € 13.467,47, der nicht zuzuordnen sei, insbesondere weil diesbezügliche Lohne und Gehälter nicht ausbezahlt worden seien und daher die Lohnsteuer nicht fällig gewesen sei. Abgesehen davon sei die Lohnsteuer, DB und DZ für den Zeitraum Dezember erst im Jänner fällig gewesen und sei hier bereits die Konkurseröffnung der Firma W-GmbH. gewesen.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2003 sei bezahlt worden in Höhe von € 4.850,00, daher habe dieser Betrag zu entfallen.

Aus der Umsatzsteuer 2003 seien von Jänner bis Oktober errechnet worden € 92.204,37, hievon seien bezahlt worden € 26.672,37, sodass nur € 65.532,02 tatsächlich aushaftend seien.

Hinsichtlich November, Dezember 2003 und Jänner 2004 könne eine Haftung aus den oben dargestellten Gründen gar nicht eingetreten sein.

Im Übrigen werde vorgelegt eine Bestätigung der Steuerberatungskanzlei betreffend die Firma W-GmbH., dass die Umsatzsteuererklärung 2002, welche erst am 18. Dezember 2003 beim Finanzamt eingereicht werden habe können, einen Rückstand von € 112.863,34 aufweise.

Im Mai des Jahres 2002 sei ein totaler Umstieg des EDV-Programmes von der W. auf ein Warenwirtschaftsprogramm der Firma St. erfolgt. Bei der Übernahme der Daten haben sich gravierende Fehler und Mängel ergeben, wodurch sich bei der Umsatzsteuer Fehlbuchungen ergeben hätten, die vorerst nicht erkennbar gewesen wären. Erst bei Erstellung des

Jahresabschlusses 2002 habe endgültig die Differenz festgestellt werden können. Daraus ergebe sich, dass den Bw. kein wie immer geartetes Verschulden treffe, weil überhaupt erst das Steuerberatungskanzlei in mühevoller Kleinarbeit eruieren habe können, dass das EDV-Programm nicht in der Form funktioniert habe wie es hätte sein sollen. Hinsichtlich dieser gravierenden Fehler sei auch bereits ein Beweissicherungsgutachten übermittelt worden, wobei der Gerichtssachverständige diesbezüglich Feststellungen getroffen habe. Der Rechtsstreit sei aufgrund der Insolvenz nicht fortgeführt worden. Nach Auffassung der Firma W-GmbH. und auch des Bw. habe diese Firma diese Fehlbuchungen auf Grund der vorhandenen Mängel der EDV verursacht und verschuldet.

Die Körperschaftsteuer von 2001 bis 2003/2004 in Höhe von € 437,00 könne ebenfalls nicht mehr dem Bw. zugerechnet werden, da die Konkursöffnung bereits stattgefunden hatte. Ebenso seien die Umsatzsteuerbeträge für Oktober 2003, fällig am 15. Dezember 2003 in Höhe von € 4.167,73 in Abzug zu bringen und ebenso die Umsatzsteuer November 2003, fällig am 15. Jänner 2004 in Höhe von € 34.373,40, da das Konkursverfahren bereits am 29. Dezember 2003 eröffnet worden sei.

Allein schon daraus sei ersichtlich, dass mehr als 50 % der aufgelisteten offenen Beträge schon von vornherein dem Geschäftsführer gar nicht zugerechnet werden haben können.

Im Übrigen sei ja bereits die Quote hinsichtlich des nicht angefochtenen Teiles beglichen worden. Die bereits bezahlte Quote sei höher gewesen (28 %) als der angefochtene Betrag gewesen sei. Von den € 149.335,60, die nach der ersten Entscheidung des UFS verblieben seien, seien die 28 % auch bereits bezahlt worden.

Der Masseverwalter habe als erste Quote 18 % überwiesen aus € 263.043,78, das sind € 47.347,88 und wurden überwiesen am 30. März 2005, am 20. Juni 2005, am 20. September 2005 und am 20. Dezember 2005 je € 3.288,04, da sind gesamt € 13.152,16.

Aus den 18 % seien überwiesen worden € 47.347,88 zuzüglich der € 13.152,16, sohin seien € 60.500,04 bezahlt worden.

Daraus ergebe sich, dass der angefochtene Bescheid schon grundsätzlich von unrichtigen Beträgen ausgehe, denn es sei nicht erkennbar, ob nunmehr die bezahlte Quote angerechnet worden sei oder ob sich der Betrag von € 205.562,93 überhaupt neu rechne. Selbst dann wäre aber bereits die Forderung zur Gänze beglichen, da bereits wie oben ausgeführt knapp über € 60.000 an 28,4 % iger Quote bezahlt worden sei.

Es werde der Antrag gestellt, es wolle in Stattgebung der Berufung der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass er ersatzlos behoben werde. Allenfalls wolle der angefochtene Bescheid aufgehoben, in der Sache selbst verhandelt und erkannt und die beantragten Beweismittel aufgenommen werden.

In der Ergänzung zur Berufung vom 25. Mai 2009 bringt der Bw. vor, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen 10/03 und 11/03 genauso wie die Körperschaftsteuer letztes Quartal 2003 und 1. Quartal 2004 ausgeschieden worden seien.

Tatsächlich seien nach Prüfungen nachträglich hervorgekommen, und zwar

1. Lohnsteuer € 1.444,96 stammend aus den Jahren 2001 und 2002 im Zuge einer Lohnsteuerprüfung am 2. Februar 2004, also nach Konkurseröffnung. Diese könne aber dem Geschäftsführer nicht zugerechnet werden, da es sich noch dazu um geringfügige Differenzen aus den Jahren 2001 und 2002 handle, die im Zuge einer Lohnsteuerprüfung im Februar 2004 erst hervorgekommen seien.
2. Dienstgeberbeitrag € 40,91 betreffend das Jahr 2002, ebenfalls aufgrund der Prüfung vom 2. Februar 2004,
3. Des weiteren Säumniszuschläge, und zwar € 5.902,27, € 188,32, € 340,13, gesamt daher € 6.430,72, die vorgeschrieben worden seien nach Konkurseröffnung am 9. Februar 2004 und für die eine Haftung des Geschäftsführers daher nicht mehr gegeben sein könne, insbesondere weil nach Konkurseröffnung Säumniszuschläge überhaupt nicht mehr festzusetzen seien, weil die Nichtzahlungsmöglichkeit aus der Konkurseröffnung bereits als Tatsache mit der Konkurseröffnung feststehe.

Dies ergebe somit einen weiteren Betrag von € 6.616,59, der schon aus rechtlichen Gründen gegenüber dem Geschäftsführer nicht geltend gemacht werden könne.

Des Weiteren werde noch ausdrücklich bestritten die Haftung für € 112.862,34, weil dies die Computerangelegenheit betreffe.

Ein Betrag von € 142.264,20 werde nicht bekämpft, das sind die Umsatzsteuer 1-9/2003, Lohnsteuer 1-10/2003, DB 1-10/2003, DZ 1-10/2003 und die nicht bekämpften SZs, die außer den drei bekämpften SZs verbleiben.

Des Weiteren werde ausdrücklich bestritten die Haftung für € 112.862,34, weil dies die Computerangelegenheit betreffe.

4. Umsatzsteuer 2002 € 112.862,34.

Die Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuererklärung und der Jahresabschluss 2002 seien am 18. Dezember 2003 beim Finanzamt überreicht worden. Eine frühere Abgabe sei nicht möglich gewesen, weil in mühsamer Kleinarbeit hinsichtlich der EDV-Probleme diese aufgearbeitet werden haben müssen. Die Kosten der neuen Software, nämlich SQL-Businessmodule, Datenbank Oracle und Hardware samt Dienstleistung für SQL-Business sei vereinbart gewesen mit einem Pauschalbetrag von ATS 700.000,00 (€ 50.870,98).

Im Jahre 2002 sei die Lieferung erfolgt und habe es bereits bei der Einführung massive Probleme gegeben. Einige Monate Echtbetrieb hätten ein Chaos ergeben. Soll/Haben sei vertauscht worden, Warenwirtschaftsprogramme hätten nicht funktioniert etc. Deshalb sei beim Bezirksgericht ein Antrag auf Beweissicherung mit zahlreichen im Detail angeführten Fragen eingebbracht worden. Auf das Gutachten des Sachverständigen, das in der Berufung vorgelegt worden sei, werde nochmals ausdrücklich hingewiesen.

Mit Schreiben vom 24. September 2002, weil nämlich vorher die Gespräche mit St. kein Ergebnis gebracht hätten, habe sich die Firma W-GmbH. direkt mit dem in Kopie beiliegenden Schreiben vom 24. September 2002 an die deutsche Lieferfirma oder die Hersteller gewendet und seien dort in 5 Punkten nochmals wesentliche Fehler angeführt worden, nämlich falsche Datenübernahme in die Fibu, fehlerhafte Übernahme der Bewegungsdaten wie Aufträge, Rechnungen etc., fehlerhafte Übernahme der Stammdaten (Artikel Kunde), fehlerhafte Übernahme der Lagerbestände. Des Weiteren haben zugesagte Funktionalitäten nicht eingehalten werden können wie z.B. die Anbindung an Elektronik-Banking-System.

Es habe dann zwischenzeitig ein Telefonat stattgefunden zwischen dem Bw. und der Firma N. und habe nämlich St. behauptet, dass die Firma W-GmbH. die Rechnung nicht bezahlt habe und deshalb er nichts machen würde. Daraufhin habe die Firma W-GmbH. die Zahlungsbelege in Kopie übermittelt und habe sie sogar ATS 896.000 bezahlt statt der vereinbarten ATS 700.000,00, da St. immer wieder Nachforderungen gestellt habe.

Es sei auf die Dringlichkeit hingewiesen wurden und auch die EDV-Fehler in der Buchhaltung seit 1. Juni 2002 bekannt gegeben. Es sei dann seitens der Firma N. mitgeteilt worden, dass ein Wechsel mit der Firma W-GmbH. nicht zulässig sei an einen anderen Betreuer, weil mit St. ein Exklusivvertrag bestünde und müsste diese Firma zustimmen, wobei diese die Zustimmung verweigert habe. Am 2. Oktober wurde mit Schreiben nochmals darauf aufmerksam gemacht, dass es äußerst problematisch sei und sei um rasche Entscheidung

zum Wechsel des Betreuers ersucht, weil die Firma St. nicht in der Lage gewesen sei, die Fehler zu beheben.

Mit 22. November sei dann mitgeteilt worden, dass über das Vermögen der Firma St. das Konkursverfahren eröffnet worden sei und sei dann die Firma F. als neuer Partner genannt worden, die aber dann erst im Jahr 2003 begonnen hätten, Fehler zu beheben, wobei dies aber alles noch einmal bezahlt werden habe müssen, weil der Gewährleistungsanspruch gegenüber der Firma St. natürlich aufgrund des Konkursverfahrens hinfällig gewesen sei.

Deshalb haben auch der Jahresabschluss und die Jahressteuererklärungen erst so spät erstellt werden können.

Es seien umfangreiche Schulungen notwendig gewesen. Es habe Rück- und Umbuchungen vorgenommen werden müssen. Es seien diffizile Detailarbeiten gewesen und es sei vom Jahresbeginn 2003 bis weit über den Herbst 2003 eine umfangreiche und teure Kleinarbeit notwendig gewesen. Diesbezüglich seien erst Mitte Herbst 2003 die Daten soweit geordnet gewesen, dass der Steuerberater eine Bilanz beginnen habe können. Deshalb auch die späte Abgabe.

Als Beweis werde beigelegt die genannte Korrespondenz samt Zusammenstellung der Kosten, wobei ausdrücklich darauf verwiesen werde, dass es dem Bw. nicht möglich gewesen sei, diese Fehler der EDV zu erkennen, wenn schon ein Software-Haus an diesem Projekt zerbrochen sei und ein zweites Software-Haus fast ein Jahr lang benötigt habe, um diese ganzen Fehler zu beheben und das Programm überhaupt erst einmal gängig zu machen. Ein derartiges überdurchschnittliches Spezialwissen könne dem Geschäftsführer, der zu seiner Zeit noch eine „Kaufmannsgehilfenprüfung“ abgelegt habe, nicht einmal zugemutet werden. Zu der Zeit, als der Bw. seine Ausbildung absolviert habe, seien im weit entfernten Amerika Großrechner bekannt gewesen und sonst Lochkartensysteme.

Dass daher, und dies sei wohl amtsbekannt, die umfangreichen Fehler zu erkennen, für die sogar das Gericht einen Spezialsachverständigen heranziehen habe müssen, einem durchschnittlichen Geschäftsführer nicht zuzumuten sei, erscheine klar.

Hinzu komme noch, dass die Veranlagung stattgefunden habe im Februar 2004, sohin zu einem Zeitpunkt, als der Konkurs schon längst eröffnet gewesen sei, sodass dieser Betrag auch aus diesem Grunde dem Geschäftsführer und Berufungswerber nicht zuzuordnen sei.

Es wäre ja die Frage des Nichtabföhrens oder der nicht gehörigen Meldung der Umsatzsteuer nur dann von Relevanz, wenn man in Kenntnis dieser wäre. Im gesamten Jahr 2002 seien

Umsatzsteuervoranmeldungen gelegt und auch bezahlt worden. Der Bw. sei selbst völlig überrascht anlässlich der Vorlage der Bilanz 2002, dass durch die EDV derartig umfangreiche Fehler produziert worden seien. Eine Inanspruchnahme der Haftung des Verkäufers, nämlich der Firma St., sei aber nicht mehr möglich gewesen, da aufgrund des Konkurses eine Totalliquidation dieser Firma stattgefunden habe. Hinzu sei noch gekommen, dass die Firma W-GmbH. zu 80 % Gesellschafter der Firma W.I. sei und diese Firma Lieferungen erhalten habe im Umfang von rund € 600.000,00. Die Firma W-GmbH. habe auch im Dezember 2003 mitgeteilt, dass für die ordnungsgemäße Bilanzierung ein Betrag von rund € 400.000,00 notwendig gewesen wäre und die Gesellschafter nach italienischem Recht für das Minuskapital haften würden und nachschusspflichtig seien. Aufgrund dessen habe die Lieferantenforderung im Ausmaß von rund € 400.000,00 in einen Nachlass umgewandelt werden müssen, um damit der Nachschusspflicht nachzukommen und hinsichtlich des Restbetrages habe die italienische Firma auch € 1.000,00 bezahlt als Abschlagszahlung mit dem Hinweis, dass sie illiquid sei. Diese beiden Umstände hätten es letztlich verursacht, dass der Geschäftsführer den Konkursantrag gestellt habe. Wäre nur die steuerliche Problematik gewesen, hätten diese € 100.000,00 längerfristig abgestattet werden können.

Ein Verschulden im Sinne der BAO des Geschäftsführers liege daher nicht vor, weil er alles getan und vorgekehrt habe, um die EDV ordnungsgemäß einsetzen zu können.

Im Übrigen ergebe die Auswertung der Kundenstatistik, dass noch im Oktober, November, Dezember Umsätze getätigt worden seien und im Oktober an das Finanzamt noch € 5.037,00 bezahlt worden seien, wobei nur November, Dezember keine Zahlung mehr an das Finanzamt geleistet worden sei, wobei aber die Monate November, Dezember für die Haftung nicht mehr von Relevanz seien.

Auch seien im gesamten Jahr 2003 € 26.672,37 bezahlt worden, sohin seien Zahlungen erfolgt, die darauf hinweisen, dass keinesfalls die Finanzbehörde zurückgestellt worden sei, sondern seien – wie sich auch aus dem Anmeldungsverzeichnis der Firma W-GmbH. im Konkursverfahren ergeben hätte – gleichmäßig Lieferanten und öffentliche Körperschaften bedient bzw. nicht bedient worden.

Beweis: beiliegende Kundenstatistik, beiliegende Zahlungsaufstellung Oktober bis Dezember 2003.

Eine Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO stelle einen Schadenersatz dar, der abhängig sei vom Verschulden. Das Verschulden könne aber nur Vorsatz oder Fahrlässigkeit umfassen. Hinsichtlich des Umstandes, der einen Abgabenausfall in Höhe von rund € 112.862,34

ergeben habe, sei dies weder bei gehöriger Aufmerksamkeit noch überhaupt erkennbar oder vorauszusehen gewesen, weil aufgrund der Vielzahl der Buchungen, und zwar der Vielzahl der Einzelbuchungen, im Hinblick auf die EDV es unmöglich gewesen wäre zu erkennen, ob und dass nunmehr aufgrund der ein- und aufgetretenen Mängel der EDV ein dementsprechendes Missverhältnis eintreten würde gegenüber der Umsatzsteuer. Der Bw. habe alles getan, um für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen, wobei fahrlässiges Handeln und Unterlassen keinesfalls angenommen werden könne, denn im Jahr 2002, als die EDV-Misere entstanden sei, seien alle die errechneten Beträge an Umsatzsteuer auch tatsächlich abgeführt worden.

Die dem Bw. obliegende Verpflichtung, die Umsatzsteuer zu berechnen und abzuführen, sei daher auch tatsächlich wahrgenommen und die Umsatzsteuer abgeführt worden, jedoch sei für den Bw. nicht erkennbar gewesen, dass die EDV in einem derartigen Umfang, wie im Dezember 2003 ja erst erkennbar, zu einem derartigen Ergebnis führen würde. Der Bw. als Geschäftsführer habe in seinem Unternehmen Beschäftigte gehabt, die durchaus mit der EDV umgehen haben können, so auch die Buchhalterin und habe letztlich auch sich des Steuerberaters bedient. Erst im Zuge der Bilanzierung und als natürlich auch die EDV dann bereits dementsprechend weit fortgeschritten gewesen sei in der Aufarbeitung der Fehler durch eine andere Firma sei erst erkannt worden, dass sich hier ein derart massiver Differenzbetrag ergeben habe. Eine Pflichtverletzung sei daher dem Geschäftsführer im Sinne des § 9 und des § 80 BAO nicht vorzuwerfen (Beweis: P., Dr.K., Frau J.).

Der Bw. sei überhaupt erst in Kenntnis einer derartigen Umsatzsteuerproblematik durch die Abgabe der Erklärung im Dezember 2003 gewesen, wobei die Festsetzung im Februar 2004 erfolgt sei, sodass diesbezüglich keine Pflichtverletzung anzulasten sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, es wollen die beantragten Beweismittel zugelassen und in Stattgebung der vorliegenden Berufung der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass in weiterer Folge festgestellt werde, dass hinsichtlich der Beträge von € 112.862,34 Umsatzsteuer aus 2002, Vorschreibung 081/2002, der Lohnsteuer aus den Jahren 2001 und 2002 in Höhe von € 1.444,96 von DB € 40,91 aus 2002 sowie aus Säumniszuschlägen von € 5.902,27, vorgeschrieben erst am 9. Februar 2004, sowie € 188,32 und € 340,13, vorgeschrieben jeweils am 9. Februar 2004, den Berufungswerber keine Haftung im Sinne der §§ 9 und 80 BAO treffe.

Alle diese Angelegenheiten hätten aber geregelt werden können. Die Firma W-GmbH. sei aber auch an der Firma W.I. GmbH S.r.l. beteiligt und habe das Schreiben vom 17. November 2003 im Dezember 2003 erhalten, woraus sich ergebe, ein Spezifikum des italienischen Rechts,

dass eine Nachschusspflicht bestehe. Dies habe dann natürlich nicht mehr durchgeführt werden können (Beweis: in Kopie beiliegendes Schreiben vom 17. November 2003).

Es wolle hinsichtlich dieser genannten Beträge der angefochtene Bescheid ersatzlos behoben werden.

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 eingebracht 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, 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.

Unstrittig ist, dass laut Firmenbuch der Bw. in der Zeit von 1. Juli 1983 bis Konkursöffnung laut Beschluss des Handelsgerichtes vom 29. Dezember 2003, GZ. 5S, Geschäftsführer der Firma W-GmbH. war.

Soweit der Vertreter des Bw. in der Berufung ausführt, sollte der angefochtene Bescheid nicht ersatzlos behoben werden wolle der angefochtenen Bescheid aufgehoben, in der Sache selbst verhandelt und erkannt und die beantragten Beweismittel aufgenommen werden, ist davon auszugehen, dass für den Fall, dass eine mündliche Verhandlung beantragt werden hätte wollen, der Vertreter auch einen entsprechenden Antrag formuliert hätte, was – zumal ein entsprechender Hinweis schon in der Berufungsentscheidung vom 13. März 2006 enthalten war – jedoch nicht erfolgt.

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).

Nach der 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur

Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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.

Als Folge der Tatsache, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 29. Dezember 2003, GZ. 5S, über die Firma W-GmbH. das Konkursverfahren eröffnet wurde und mit weiterem Beschluss des erwähnten Gerichtes vom 26. Februar 2004 die Masseunzulänglichkeit angezeigt wurde, ist die von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Einschätzung bestätigt, dass Vollstreckungsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin erfolglos gewesen wären. Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Gerichtsbeschluss vom 17. März 2008 aufgehoben.

Über den Bw. persönlich wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z., AZ. 8S, am 19. März 2004 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Der Berufung ist dazu zu entnehmen, dass im zwischenzeitig abgeschlossenen Schuldenregulierungsverfahren eine Quote von 28,4 % festgesetzt wurde und der Masseverwalter aus dem Titel Haftung für Abgaben der Firma W-GmbH. als Quote bereits insgesamt € 60.500,04 an das Finanzamt bezahlt hat.

Soweit sich die Berufung inhaltlich auch gegen eine Haftung für die Lohnabgaben der Monate November und Dezember 2003, die Körperschaftsteuervorauszahlungen der Monate 10-12/2003 und 1-3/2004 und die Umsatzsteuervoranmeldung 11/2003 richtet, ist darauf hinzuweisen, dass die genannten Abgaben nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides sind, dafür aktuell keine Haftung ausgesprochen wurde und ein entsprechendes Eingehen darauf somit obsolet ist.

Grundsätzlich ist zur Berufung und der Ergänzung zur Berufung festzustellen, dass der Inhalt beider Schreiben annähernd ident ist mit der Berufung und dem Vorlageantrag zum (nicht rechtswirksamen) Haftungsbescheid vom 24. März 2004 und dementsprechend die darin angeführten Beträge auch teilweise missverständlich sein können.

Aus der Berufung ist zu entnehmen, dass ein Betrag von € 142.264,20 an Umsatzsteuer 1-9/2003, Lohnsteuer 1-10/2003, DB 1-10/2003, DZ 1-10/2003 und die nicht bekämpften SZs, die außer den drei bekämpften SZs verbleiben, nicht bekämpft wird. Hinsichtlich der genannten Abgaben und Zeiträume war somit über die grundsätzliche (unbestrittene) Haftung nicht mehr zu entscheiden. Allerdings war – angesichts der sich inhaltlich auf den Bescheid

vom 24. März 2004 bezogenen Berufung – von Amts wegen zu prüfen, ob – aufgrund der Akzessorietät der Haftung – allenfalls Änderungen hinsichtlich der Beträge und Zeiträume eingetreten sind.

In der Berufung verweist der Bw. darauf, dass aus der Umsatzsteuer 2003 von Jänner bis Oktober € 92.204,37 errechnet worden sind, hievon € 26.672,37 bezahlt wurden, sodass nur € 65.532,02 tatsächlich aushaftend sind. Dazu ist aus den Buchungen am Abgabenkonto festzustellen, dass von der Primärschuldnerin an Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-10/2003 insgesamt € 97.171,74 gemeldet und gebucht wurden, wovon die Umsatzsteuervoranmeldung 1/2003 am 2. Mai 2003 von € 6.309,84 (keine Haftung ausgesprochen), von der Umsatzsteuervoranmeldung April 2003 am 26. Juni 2003 ein Betrag von € 11.000,00 (Haftung für € 324,21) und die Umsatzsteuervoranmeldung 5/2003 am 5. August 2003 von € 15.512,51 (keine Haftung ausgesprochen) entrichtet wurden (gesamt somit: € 32.822,35), sodass als Haftungsbetrag für die genannten Voranmeldungszeiträume an Umsatzsteuer in Höhe von € 64.349,39 möglich wäre.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat im angefochtenen Bescheid an Umsatzsteuer für die Monate Februar bis April und Juni bis September 2003 zusammen € 56.093,62 (sowie für den Monat Oktober 2003 € 4.967,73, gesamt somit ohnehin nur € 61.061,35) als Haftungsbetrag ausgewiesen.

Entgegen den Berufungsausführungen ist eine Zahlung der Umsatzsteuervoranmeldung 6/2003 in Höhe der behaupteten € 4.850,00 nicht nachvollziehbar, da eine entsprechende Zahlung und/oder Verrechnungsweisung am Abgabenkonto nicht gebucht ist.

Mit dem weiteren Berufungsvorbringen, die Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen der Jahre 2001 bis 2003 wären nicht aufgeschlüsselt, wird der Bw. auf die nachfolgende Aufstellung verwiesen.

Im Detail bleiben somit folgende Abgaben bzw. Zeiträume (Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 1-10/2003 sowie Umsatzsteuer 1-9/2003) im Gesamtausmaß von € 114.035,24 unbekämpft:

Lohnsteuer 02/2003 in Höhe von € 4.406,97,
Dienstgeberbeitrag 02/2003 in Höhe von € 1.796,48,
Dienstgeberzuschlag 02/2003 in Höhe von € 167,67,
Lohnsteuer 03/2003 in Höhe von € 6.528,04,
Dienstgeberbeitrag 03/2003 in Höhe von € 1.837,98,
Dienstgeberzuschlag 03/2003 in Höhe von € 171,56,

Umsatzsteuer 02/2003 in Höhe von € 6.192,77,
Lohnsteuer 04/2003 in Höhe von € 7.927,09,
Dienstgeberbeitrag 04/2003 in Höhe von € 1.974,86,
Dienstgeberzuschlag 04/2003 in Höhe von € 184,34,
Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von € 11.141,59,
Umsatzsteuer 04/2003 in Höhe von € 324,21,
Lohnsteuer 05/2003 in Höhe von € 6.418,52,
Dienstgeberbeitrag 05/2003 in Höhe von € 1.988,83,
Dienstgeberzuschlag 05/2003 in Höhe von € 185,61,
Lohnsteuer 06/2003 in Höhe von € 6.266,63,
Dienstgeberbeitrag 06/2003 in Höhe von € 2.844,68,
Dienstgeberzuschlag 06/2003 in Höhe von € 265,50,
Dienstgeberbeitrag 07/2003 in Höhe von € 2.024,85,
Dienstgeberzuschlag 07/2003 in Höhe von € 188,99,
Umsatzsteuer 06/2003 in Höhe von € 16.402,43,
Lohnsteuer 08/2003 in Höhe von € 5.037,59,
Dienstgeberbeitrag 08/2003 in Höhe von € 1.595,28,
Dienstgeberzuschlag 08/2003 in Höhe von € 148,88,
Umsatzsteuer 07/2003 in Höhe von € 8.897,24,
Lohnsteuer 09/2003 in Höhe von € 4.365,25,
Dienstgeberbeitrag 09/2003 in Höhe von € 1.478,06,
Dienstgeberzuschlag 09/2003 in Höhe von € 137,96,
Umsatzsteuer 08/2003 in Höhe von € 1.038,04,
Lohnsteuer 10/2003 in Höhe von € 9.782,76,
Dienstgeberbeitrag 10/2003 in Höhe von € 2.011,70,
Dienstgeberzuschlag 10/2003 in Höhe von € 187,74,
Umsatzsteuer 09/2003 in Höhe von € 12.097,34.

Hinsichtlich der Säumniszuschläge ist festzuhalten, dass die im angefochtenen Bescheid zusammengefassten 1. Säumniszuschläge für Abgaben festgesetzt wurden, deren Fälligkeit vor Konkursöffnung gelegen ist, sodass für sie zu Recht die Haftung ausgesprochen wurde.

Der Rechtsansicht des Bw, wonach eine Haftung des Geschäftsführers im Sinne der §§ 9 und 80 BAO für Säumniszuschläge, und zwar € 5.902,27, € 188,32, € 340,13, gesamt daher € 6.430,72 (Anmerkung: laut Haftungsbescheid sind diverse Säumniszuschläge von gesamt € 7.020,26 ausgewiesen), die nach Konkursöffnung am 9. Februar 2004 vorgeschrieben wurden, aus rechtlichen Gründen nicht mehr gegeben sein kann, weil nach Konkursöffnung

Säumniszuschläge überhaupt nicht mehr festzusetzen seien, weil die Nichtzahlungsmöglichkeit aus der Konkurseröffnung bereits als Tatsache mit der Konkurseröffnung feststehe, sich somit ein weiterer Betrag von € 6.616,59 ergebe, der schon aus rechtlichen Gründen gegenüber dem Geschäftsführer nicht geltend gemacht werden kann, ist zu erwidern, dass in den vom Bw. angeführten Fällen die Zahlungsfrist für eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung der die Säumniszuschlagspflicht auslösenden Abgaben zweifelsfrei vor Konkurseröffnung am 29. Dezember 2003 abgelaufen war. Nach der entsprechenden ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehen jedoch insolvenzrechtliche Fälligkeitsregelungen den abgabenrechtlichen Vorschriften nur in solchen Fällen vor und ist daher ein Säumniszuschlag nicht zu verhängen, wenn Abgaben, die Konkursforderungen darstellen, erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig werden. Hingegen werden nach herrschender Lehre und Rechtsprechung Säumniszuschläge, welche für die Nichtentrichtung von vor Konkurseröffnung fällig gewordenen Abgaben verhängt werden, als zu Recht angesehen, auch wenn derartige Abgaben erst nach Konkurseröffnung bescheidmäßig festgesetzt werden. Der Verwaltungsgerichtshof stellt bei der Auslegung des § 217 BAO bei Zahlungsfristen vor Konkurseröffnung zu Recht auf abgabenrechtliche Fälligkeitsregelungen und nicht auf insolvenzrechtliche Bestimmungen ab.

Die vom Bw. angeführten Summen an Säumniszuschlägen von € 6.430,72 bzw. € 6.616,59 sind – möglicherweise aufgrund des Zeitablaufes zwischen ursprünglichem Berufungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des neuerlichen Einbringens der (selben) Berufung – nicht nachvollziehbar. Anbringen oder Amtshandlungen, die der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen, wurden weder geltend gemacht noch sind solche dem Akt zu entnehmen.

Somit ist die Haftung für die in der folgenden Aufstellung angeführten Säumniszuschläge von gesamt € 7.020,26 gemäß § 7 Abs. 2 BAO zu Recht ausgesprochen worden.

1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 126,20,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 128,92,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 152,19,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 68,34,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 120,21,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 130,56,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 189,62,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 158,54,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 222,83,
1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 310,25,

-
- 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 125,33,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 56,89,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 168,54,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 328,05,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 100,75,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 177,94,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 76,09,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 60,11,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 65,28,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 94,81,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 79,27,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 111,42,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 64,19,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 62,67,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 87,30,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 100,75,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 164,02,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 195,66,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 241,95,
 - 3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 75,40,
 - 3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 60,11,
 - 3. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 65,28,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 50,37,
 - 2. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 88,97,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 99,35,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 2.257,25,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 226,48,
 - 1. Säumniszuschlag 2003 in Höhe von € 128,37,

Entgegen den Berufungsausführungen können nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz insolvenzrechtliche Vorschriften für die Abgabenentrichtung erst ab Eröffnung des Konkursverfahrens greifen und bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens nur die abgabenrechtlichen Vorschriften hinsichtlich der Entrichtung der Abgabennachforderungen maßgeblich sein können. In der Konkursordnung finden sich keinerlei Bestimmungen, wonach Abgaben, deren Fälligkeit bzw. Zahlungsfrist bereits vor Konkureröffnung gelegen ist, bereits ab dem (früheren) Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nur mehr nach Maßgabe insolvenzrechtlicher Vorschriften zu entrichten wären.

Wenn der Bw. wiederholt ausführt, dass zahlreiche Abgaben mit Fälligkeiten innerhalb der 60 Tagefrist vor Konkursöffnung gelegen sind, in denen keinerlei Zahlungen mehr geleistet werden durften und auch Löhne und Gehälter nicht bezahlt worden sind, sodass diesbezüglich DB, DZ und Lohnsteuer für diese Zeit gar nicht angefallen und daher auch nicht fällig geworden wären, dass somit gemäß § 69 Abs. 2 KO innerhalb von 60 Tagen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit das Konkursverfahren zu beantragen und es daher in diesem Zeitraum dem Bw. nicht mehr erlaubt gewesen sei, zu zahlen, ist zu entgegnen, dass durch diese Vorschrift keinesfalls eine abgabenrechtliche Zahlungsverpflichtung vor Konkursöffnung aufgehoben wird. Auch bietet eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Masseverwalter kein Argument gegen das Aufrechtbleiben sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Konkursöffnung. Vielmehr setzt eine Anfechtung durch den Masseverwalter im Konkurs das Bestehen und die Erfüllung einer auf abgabenrechtlichen Vorschriften beruhenden Zahlungsverpflichtung sogar voraus, sodass das diesbezügliche Vorbringen ins Leere geht. Im Übrigen sind Lohnabgaben mit Fälligkeiten innerhalb der 60 Tagefrist vor Konkursöffnung am 29. Dezember 2003 nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides.

Zum Berufungsvorbringen, dass ein Betrag von € 1.450,30 an Umsatzsteuer 2003 den Zeitraum nach Konkursöffnung betreffe ist festzuhalten, dass insgesamt an Umsatzsteuer 2003 ein Betrag in Höhe € 97.171,74 gemeldet und gebucht wurde, davon ohnehin nur € 61.061,35 als Haftungsbeträge geltend gemacht wurden, gesamt € 32.822,35 entrichtet wurden, sodass sogar ein Betrag von € 3.288,04 an Umsatzsteuer 2003 nicht im Haftungsbetrag enthalten ist, somit diesem Vorbringen ohnehin entsprochen ist.

Wenn der Bw. ausführt, dass die Lohnsteuer im Gesamtausmaß von € 1.444,96 aus den Jahren 2001 und 2002 im Zuge einer Lohnsteuerprüfung am 2. Februar 2004, also nach Konkursöffnung vorgeschrieben wurde, daher dem Geschäftsführer nicht zugerechnet werden kann, da es sich noch dazu um geringfügige Differenzen aus den Jahren 2001 von € 72,96 und 2002 von € 1.372,01 handelt, die im Zuge einer Lohnsteuerprüfung im Februar 2004 erst hervorgekommen sind, darf erwidert werden, dass sich hinsichtlich der Lohnsteuer aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt, dass der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen hat. Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von einer

schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftender führt.

Die Tatsache, dass erst im Rahmen einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung das Ausmaß der Lohnsteuer, die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht richtig berechnet, damit nicht einbehalten und auch nicht fristgerecht entrichtet wurde, festgestellt wird, hat für die Haftung im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG 1988 keine Auswirkung.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG ist der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

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

Mit dem Vorbringen, dass es sich bei der Lohnsteuernachforderung 2001 und 2002 um geringfügige Differenzen von € 72,96 bzw. € 1.372,01 handelt, wird nicht dargetan, welche Kontroll- oder Überwachungsmechanismen der Geschäftsführer gesetzt hätte, denen solche Fehler entgangen wären, und die ihn bei seiner Heranziehung zur Abgabenhaftung im Konkurs der Gesellschaft exkulpieren hätten können, sodass den diesbezüglichen Berufungsausführungen der Erfolg versagt bleibt.

Der Dienstgeberbeitrag betreffend das Jahr 2002 in Höhe von € 40,91 wurde zwar erst aufgrund der Prüfung vom 2. Februar 2004 vorgeschrieben. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Für die Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Da die Fälligkeitszeitpunkte für Dienstgeberbeiträge für das Jahr 2002 aber allesamt vor dem Zeitpunkt der Konkursöffnung gelegen waren, bestand für den Bw. grundsätzlich die Verpflichtung zur Abfuhr dieser Abgaben in der richtigen Höhe, weshalb der Berufung diesbezüglich der Erfolg zu versagen war.

Zahlungsschwierigkeiten oder das Fehlen liquider Mittel in den Jahren 2001 und 2002 wurden im Übrigen vom Bw. auch nicht behauptet.

Die fehlende Entrichtung der Umsatzsteuer 2002 in einem Nachforderungsbetrag von € 112.862,34 (laut angefochtenem Bescheid eingeschränkt auf € 64.462,28) führt der Bw. zusammengefasst auf das dargelegte EDV-Problem zurück, wonach die zunächst von Ende 2001 bis Mai 2002 erprobte Computersoftware für den laufenden Betrieb eingesetzt worden ist, obwohl immer wieder Mängel aufgetreten sind. Schon im September und Oktober 2002 wurde mit der Herstellerfirma N. GmbH eine schriftliche Korrespondenz darüber geführt, dass dringend eine Problemlösung gefunden werden muss und auch im Rahmen eines Gerichtsverfahrens eine Beweissicherung stattgefunden hat. Schließlich konnte erst mit Hilfe eines weiteren Softwareunternehmens die Computerangelegenheit Ende 2003 für 2002 einiger Maßen in den Griff bekommen werden, wobei auch steuerliche Probleme erst zu diesem Zeitpunkt in voller Wirkung sichtbar geworden sind.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 17. September 2002 wurde eine gerichtliche Beweissicherung bewilligt, die zum Befund des Sachverständigen Dr.K. vom 28. November 2002 führte. Darin wird unter Punkt 3.5.1.2 Umsatzsteuervoranmeldung nach Demonstration des Fehlers aufgezeigt, dass "die Funktion UVA zwar zum Standardfunktionsumfang des Softwarepaketes gehört. Allerdings bedarf die Funktion einer Definitions- und Einrichtungsarbeit sowie weiters auch einer Einschulung. Die Durchführung der entsprechenden Einrichtungsarbeiten und Definitionen war im Auftragsumfang enthalten, sie wurde allerdings wegen der streitgegenständlichen Diskussionen und der damit zusammenhängenden Projektunterbrechung nicht mehr durchgeführt. In dem vorliegenden Einstellungszustand kann eine UVA nicht erstellt werden".

Der Hinweis des Bw., dass die vom Sachverständigen nachgewiesene Mängelhaftigkeit vorerst nicht zu erkennen gewesen wäre, ist zuzustimmen. Da an dem Vorbringen zur EDV für das Jahr 2002 nicht gezweifelt wird, konnte auf die Einvernahme der zum Beweis dieses Vorbringens beantragten Zeugen verzichtet werden. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der Befund am 28. November 2002 erstellt worden ist, wobei die Frage der Zustellung dieses Befundes nicht geklärt ist. Die der Berufung beigelegte umfangreiche Korrespondenz weist darauf hin, dass sich der Bw. im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht um eine Lösung des Problems bemüht hat und ein anderes Softwarehaus mit der Behebung der Mängel beauftragte. Erst nach Durchführung von diffiziler Detailarbeiten und umfangreicher und teurer Kleinarbeit vom Jahresbeginn 2003 bis weit über den Herbst 2003 konnte der Steuerberater mit einer Bilanz 2002 beginnen, weshalb auch der Jahresabschluss und die Jahressteuererklärungen erst so spät erstellt werden konnten. Insofern kann dem Bw. ein

Verschulden, das eine Haftung für die Umsatzsteuer 2002 rechtfertigen würde, nicht vorgeworfen werden.

Auch wenn die Abgabenbehörde erster Instanz darauf hinweist, dass dem Bw. auffallen hätte müssen, dass die Höhe der Umsätze und die sich daraus ergebenden Zahllasten nicht korrekt sein können und ein Geschäftsführer auch wissen muss, wie hoch in etwa die Umsätze des Unternehmens sind, ist festzuhalten, dass sich aus dem Akteninhalt nicht klären lässt, ab wann bzw. für welche Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume des Jahres 2002 den Bw. ein eine Haftung auslösendes Verschulden anzulasten wäre. Angesichts der fehlenden Möglichkeit einer zeitlichen Bestimmbarkeit des Beginns eines Verschuldens und der Tatsache, dass die Umsatzsteuer 2002 als Jahresbetrag im Haftungsbescheid aufscheint, konnte daher auch eine genaue Einschränkung auf bestimmte Monate und Teilbeträge an Umsatzsteuer 2002 für eine allfällige Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtigen nur scheitern.

Der Bw. weist zwar darauf hin, dass die Auswertung der Kundenstatistik ergebe, dass noch im Oktober, November, Dezember Umsätze getätigt und im Oktober an das Finanzamt noch € 5.037,00 bezahlt worden sind, wobei nur im November und Dezember keine Zahlung mehr an das Finanzamt geleistet wurden, somit aber die Monate November und Dezember für die Haftung nicht mehr von Relevanz sind.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zur Gänze (z.B. VwGH 27.9.2000, 95/14/0056). Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht erbracht (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090) und ist auch aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass – auch wenn diese Erledigungen laut Verwaltungsgerichtshof schließlich keine Rechtswirkung erzeugen könnten – den Ausführungen der seinerzeitigen Berufungsvereentscheidung bzw. Berufungsentscheidung Vorhaltscharakter zukommt. Trotz entsprechender Ausführungen in diesen Schreiben der Abgabenbehörde wurde vom Bw. darauf nicht eingegangen und eine den Anforderungen gerecht werdende Liquiditätsrechnung (es wurde nur eine Zahlungsaufstellung Oktober bis Dezember 2003 nachgereicht) nicht vorgelegt.

Erbringt der Geschäftsführer keinen Nachweis, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren oder welcher Betrag aus vorhandenen Mitteln bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an

die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze auch dann vorgeschrieben werden, wenn alle 60 Tage vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH geleisteten Zahlungen nach § 30 Abs. 1 KO anfechtbar gewesen wären. Denn ob bzw. inwieweit vom Geschäftsführer geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der KO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, bleibt davon unberührt (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Mangels vorgelegter vollständiger Liquiditätsrechnung (Gegenüberstellung der Zahlungen und Schulden sämtlicher Gläubiger zu den jeweiligen Fälligkeitstagen) war daher der Berufung auch hinsichtlich der

Kammerumlage 01-03/2003 in Höhe von € 285,74,

Stundungszinsen 2003 in Höhe von € 338,21,

Kammerumlage 04-06/2003 in Höhe von € 264,03,

Kammerumlage 07-09/2003 in Höhe von € 261,84,

Stundungszinsen 2003 in Höhe von € 459,52 und

Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2003 in Höhe von € 4.967,73 (im Sinnes des § 21 UStG 1994 war – wie auch vom Bw. selbst ausgeführt – unabhängig von einer späteren bescheidmäßigen Festsetzung der Fälligkeitstag am 15. Dezember 2003, somit jedenfalls vor Konkureröffnung) ein Erfolg versagt.

Soweit eine Nachschussverpflichtung nach italienischen Recht angesprochen wird, ist festzuhalten, dass in den Fällen, in denen von der zur Führung der Geschäfte einer Gesellschaft bestellten Person überhöhte Entnahmen aus der Gesellschaft getätigt oder geduldet werden, sodass der Gesellschaft die zur Entrichtung von Abgaben erforderlichen Mittel nicht mehr zur Verfügung stehen, in diesem Handeln oder Dulden eine schuldhafte Verletzung der dieser Person auferlegten Pflichten zu erblicken ist (VwGH 13.9.1988, 1986/14/0095). Nach ausländischem Recht allenfalls bestehende Pflichten können nicht dazu führen, dass abgabenrechtliche Verpflichtungen, die nach österreichischen Bestimmungen bestehen, dadurch nicht beachtet werden und deren Nichterfüllung bewusst in Kauf genommen wird.

Zu den Berufungsausführungen, der Masseverwalter habe als erste Quote 18 % überwiesen aus € 263.043,78, das sind € 47.347,88 und wurden überwiesen am 30. März 2005, am 20. Juni 2005, am 20. September 2005 und am 20. Dezember 2005 je € 3.288,04, da sind gesamt € 13.152,16, daher wäre bereits die Forderung zur Gänze beglichen, da bereits € 60.500,04 an 28,4 % iger Quote bezahlt worden ist, ist festzuhalten, dass am 9. März 2003, 20. Juni

2004 und 23. September 2005 je ein Betrag von € 3.288,04 auf das Abgabekonto der Primärschuldnerin entrichtet wurde, weiters am 16. November 2005 ein Betrag von € 48.400,06 und am 16. Dezember 2005 ein Betrag von € 2.739,65, darüber hinaus wurde ein Betrag von € 330,76 am 30. Juni 2005 und ein Betrag von € 217,63 am 28. Juli 2005 entrichtet. Dabei ist allein aus den Buchungen am Abgabekonto der Primärschuldnerin jedoch nicht ableitbar, welche (Teil-)Beträge der genannten Zahlungen aufgrund des Insolvenzverfahrens entrichtet wurden.

Soweit der Bw. ausführt, der angefochtene Bescheid geht von unrichtigen Beträgen aus, denn es ist nicht erkennbar, ob nunmehr die bezahlte Quote angerechnet wurde oder ob sich der Betrag von € 205.562,93 überhaupt neu rechnet, ist festzuhalten, dass im (wie vom Verwaltungsgerichtshof festgestellt) zunächst nicht zugestellten „Haftungsbescheid“ des Finanzamtes vom 24. März 2004 ursprünglich die Haftungssumme mit € 303.260,91 ausgewiesen war. Dieser wurde schon vom Finanzamt seinerzeit auf einen Betrag von € 263.043,78 reduziert und in dieser Höhe als Forderung im Insolvenzverfahren des Bw. angemeldet. Laut Berufung wurde im Rahmen der Quote ein Betrag von € 60.500,04 bereits an das Finanzamt überwiesen, wobei der Verwaltungsgerichtshof dem Bescheid, auf dem diese Zahlungen basieren, keine Rechtswirksamkeit attestierte. Der Betrag von insgesamt € 60.500,04 wurde somit als Haftungsbetrag bezahlt, obwohl nachträglich gesehen der Bescheid, der Grundlage für die Haftung sein sollte, tatsächlich erst nach dem Insolvenzverfahren erlassen wurde.

Da die Haftungsanspruchnahme nach § 7 Abs. 1 BAO iVm § 224 Abs. 1 BAO erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides dem davor nur potenziell Haftungspflichtigen gegenüber konstitutiv die Entstehung der Haftungsschuld begründet, wurde der Bw. erst mit Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. März 2009, somit lange nach Abschluss des Insolvenzverfahrens zur Haftung herangezogen. Die bereits erfolgte Anmeldung der Forderung im Privatkonskurs konnte daher mangels bestehender Abgabenschuld (der Haftungsbescheid vom 24. März 2004 hat laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0082, mangels entsprechender Zustellung keine Rechtswirkungen erzeugen können) nur scheinbar erfolgen, sodass nachträglich betrachtet die Haftungsschuld zu keinem Zeitpunkt eine Insolvenzforderung und daher auch nicht von der Restschuldbefreiung umfasst sein konnte. Abgaben, die für die Primärschuldnerin vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens des potenziell Haftungspflichtigen entstanden sind, sind keine Konkursforderungen und daher nicht von der Restschuldbefreiung umfasst, wenn die für das Entstehen der Gesamtschuld konstitutive Haftungsanspruchnahme erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens erfolgte (UFS 10.12.2009, RV/4066-W/09).

(Positiver) Nebeneffekt dieser (aufgrund der „vermuteten“ Haftung erfolgten) Zahlungen ist jedoch, dass sich die Haftungssumme aufgrund der Akzessorietät der Haftung (eine Haftung ist nur für offene, bei der Primärschuldnerin uneinbringliche Abgaben auszusprechen) entsprechend verringert hat.

Die erfolgten Quotenzahlungen wurden offensichtlich auf die offene Abgabenschuld der Primärschuldnerin angerechnet, sodass der Haftungsbetrag an Umsatzsteuer 2002 von ursprünglich € 112.862,34 im angefochtenen Bescheid auf den noch offenen Betrag von € 64.462,28 eingeschränkt wurde, sich daher die Haftungssumme durch die vermeintliche Quotenzahlung von 28,4 % entsprechend reduzierte. Im Haftungsverfahren war nur zu prüfen, für welche uneinbringlichen, noch offen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaftenden Abgaben der Bw. zur Haftung heranzuziehen ist, wobei auf den Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides abzustellen ist.

Die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung für Gesellschaftsschulden nach bestätigtem Privatkonkurs des Geschäftsführers ist grundsätzlich zulässig. Auf Grund der konstitutiven Wirkung der Haftungsinanspruchnahme liegt keine (nicht angemeldete) Konkursforderung vor. Wird ein Haftender erst nach Aufhebung eines über sein Vermögen eröffneten Privatkonkurses zur Haftung herangezogen, können deshalb die Rechtswirkungen des abgeschlossenen Zahlungsplanes iSd § 193 KO nicht berücksichtigt werden. Es fällt auch nicht in die Zuständigkeit des Konkursgerichtes darüber zu entscheiden, mit welcher Quote der Geschäftsführer die Haftungsschuld zu erfüllen hat.

Kommt hinsichtlich des Haftenden ein Zwangsausgleich bzw. Zahlungsplan zu Stande und wurden die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches (Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabenschuldner und eine schuldhafte, für den eingetretenen Schaden ursächliche Pflichtverletzung des Vertreters) vor der Konkursöffnung verwirklicht, so entspricht es grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert, wenn es auch der Behörde unbenommen ist, im Rahmen der Ermessensübung ergänzend noch auf andere Umstände Bedacht zu nehmen. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Wäre die Forderungsanmeldung der Abgaben, für die der Bw. zur Haftung herangezogen wurde, im Schuldenregulierungsverfahren aufgrund eines ordnungsgemäß zugestellten Bescheides erfolgt, wäre davon die Quote von 28,4% (die vom Bw. im Übrigen bereits bezahlt

wurde) zu berechnen gewesen. Zwar ist durch die Erlassung des Haftungsbescheides erst nach Abschluss des Schuldenregulierungsverfahrens des Bw. für ihn für diese Abgaben mangels korrekter Anmeldung keine Restschuldbefreiung eingetreten, doch darf dieser Fehler der Behörde dem Bw. nicht zum Nachteil gereichen. In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass der Bw. die im angefochtenen Haftungsbescheid darstellten Beträge an Umsatzsteuer 2-4 und 6-9/2003, Lohnsteuer für 1-10/2003, Dienstgeberbeiträge für 1-10/2003 und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 1-10/2003 im Gesamtausmaß von € 114.035,24 zwar nicht bekämpft und allein dieser Betrag (bei fehlender Restschuldbefreiung) schon wesentlich höher ist als die bereits entrichtete Quote von € 60.500,04, allerdings wurde die Berufung vor Beendigung des den Bw. betreffenden Schuldenregulierungsverfahrens verfasst und nur inhaltsgleich gegen den angefochtenen Bescheid vorgebracht, was im Rahmen des Ermessens ebenfalls nicht zum Nachteil des Bw. ausgelegt wird.

Aufgrund der seinerzeitigen Berufungsentscheidung vom 13. März 2006, RV/0238-W/05, wäre der Haftungsbetrag korrekter Weise mit € 153.925,31 zu berechnen gewesen, somit dieser Betrag als Forderung aus dem Titel Haftung für Abgaben der Firma W-GmbH. im Schuldenregulierungsverfahrens des Bw. anzumelden gewesen.

Orientiert man sich betragsmäßig an der im Schuldenregulierungsverfahren des Bw. festgelegten Quote von 28,4 %, ergibt dies bei Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Rahmen des Ermessens ausgehend vom damals vom UFS bestätigten Haftungsbetrag von € 153.925,31 eine Haftungssumme von € 43.714,79.

Der Berufung wird daher hinsichtlich eines Betrages von € 161.848,14 teilweise stattgegeben und die Haftungssumme auf € 43.714,79 eingeschränkt. Da der Bw. (bzw. sein damaliger Masseverwalter) schon Quotenzahlungen von € 60.500,04 an das Finanzamt überwiesen hat, sind vom Bw. nach Zustellung dieser Berufungsentscheidung keine weiteren Zahlungen aus dem Titel Haftung für Abgaben der Firma W-GmbH. an das Finanzamt zu entrichten.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. März 2010