



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn Bw., Wien, vom 7. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 8. Februar 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um folgende Abgabenbeträge in Höhe von gesamt € 731.012,09 vermindert:

Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 435,16,
Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 249.576,14,
Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 332.050,71,
Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 29.809,03,
Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 3.710,55,
Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von € 68.576,43,
Anspruchszinsen 2001 in Höhe von € 5.244,74,
Körperschaftsteuer 10-12/2004 in Höhe von € 10,10,
Stundungszinsen 2004 in Höhe von € 719,51,
Körperschaftsteuer 01-03/2005 in Höhe von € 83,10,
Körperschaftsteuer 04-06/2005 in Höhe von € 343,91,
Körperschaftsteuer 07-09/2005 in Höhe von € 184,44,
Körperschaftsteuer 10-12/2005 in Höhe von € 404,45 und
Stundungszinsen 2005 in Höhe von € 39.863,82.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für folgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 62.407,91 als unbegründet abgewiesen:

Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 21.319,49,
Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 28.364,69,
Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 2.546,37,
Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 316,97,
Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von € 5.857,99,
Anspruchszinsen 2001 in Höhe von € 448,02,
Körperschaftsteuer 10-12/2004 in Höhe von € 0,86,
Stundungszinsen 2004 in Höhe von € 61,46,
Körperschaftsteuer 01-03/2005 in Höhe von € 7,10,
Körperschaftsteuer 04-06/2005 in Höhe von € 29,38,
Körperschaftsteuer 07-09/2005 in Höhe von € 15,75,
Körperschaftsteuer 10-12/2005 in Höhe von € 34,55 und
Stundungszinsen 2005 in Höhe von € 3.405,28.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 8. Februar 2008 wurde Herr Bw. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH im Ausmaß von € 793.420,00 zur Haftung herangezogen, nämlich

Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 435,16,
Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 270.895,63,
Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 360.415,40,
Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 32.355,40,
Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 4.027,52,
Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von € 74.434,42,
Anspruchszinsen 2001 in Höhe von € 5.692,76,
Körperschaftsteuer 10-12/2004 in Höhe von € 10,96,
Stundungszinsen 2004 in Höhe von € 780,97,
Körperschaftsteuer 01-03/2005 in Höhe von € 90,20,
Körperschaftsteuer 04-06/2005 in Höhe von € 373,29,
Körperschaftsteuer 07-09/2005 in Höhe von € 200,19,

Körperschaftsteuer 10-12/2005 in Höhe von € 439,00 und
Stundungszinsen 2005 in Höhe von € 43.269,10

und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und soweit für den angefochtenen Bescheid relevant ausgeführt, dass der Bw. im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH und mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen sei.

Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen sei.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten: Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) habe der Unternehmer spätestens 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 UStG 1994](#) 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 bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

Der Geschäftsführer hafte auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, 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 diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Es werde auf die Bestimmung des [§ 7 Abs. 2 BAO](#) verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auf Nebenansprüche erstrecken.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 7. März 2008 weist der Bw. darauf hin, dass es ihm bisher nicht möglich gewesen sei, sämtliche Unterlagen durchzusehen und zu verarbeiten, um eine gesamte umfassende lückenlose Begründung ab 1997 zusammenzustellen, da sich die Unterlagen, auch aus den Vorjahren, bei der neuen Geschäftsführung befinden - vor allem jene Unterlagen, die nicht mehr der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist unterliegen - und die Geschäftsführung der Gesellschaft bis Mittwoch dieser Woche nicht erreichbar gewesen sei.

Als Begründung führt der Bw. wie folgt aus:

„Die Heranziehung zur Haftung als ehemaliger Geschäftsführer beruht auf der Vermutung der Finanzbehörde, dass ich schuldhaft

1) die der Gesellschaft zur Verfügung gestanden Mitteln nicht gleichmäßig zur Begleichung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft verwendet habe.

In der Beilage finden Sie, wie bereits auch unserem Schreiben vom 18.12.2007 beigelegt, eine detaillierte Aufstellung der in den Jahren ab 2000 zur Verfügung gestandenen liquiden Mitteln, deren Herkunft und wie diese verwendet wurden.

Sämtliche Zahlungen sind über das Hauptkonto beim Bankhaus geflossen; Zahlungen über die Kassa und andere Kreditinstitute sind vernachlässigbar (Bankspesen und Zinsen) oder werden in den Erläuterungen dargestellt.

a) Zuführung liquider Mittel der B.:

Aus dem beiliegenden Detail geht hervor, dass insgesamt zur Begleichung aller Rechnungen in all den Jahren, die für die Aufrechterhaltung des laufenden Betriebes (laufende Abgaben sowie Firmenbuch, Buchhaltung, Bankspesen und Zinsen) sowie für die laufende Geschäftstätigkeit im Bereich Dienstleistungen notwendig waren, die liquiden Mittel seitens der B. zur Verfügung gestellt wurden.

Die B. führt das Cashpooling der Unternehmensgruppe durch. Insgesamt wurden seitens der B. mehr liquide Mittel der A-GmbH zugeführt als abgezogen.

b) Leistungen für die Aufrechterhaltung des laufenden Betriebes:

Die B-GmbH hatte ihrerseits den Auftrag, sämtliche Verwaltungsagenden (Buchhaltung, Abgabe von Steuererklärungen und Managementaufgaben) für die A-GmbH zu erfüllen. Mitte 2002 wurde dieser Aufgabenbereich von der C-GmbH übernommen. Diese Tätigkeiten wurden

grundsätzlich nach Personalstunden abgerechnet und auch jährlich von der A-GmbH bezahlt. Mit diesen Zahlungen werden die laufenden Aufwendungen (Gehälter, Büromaterialien, Betriebskosten, Mieten, etc) dieser Gesellschaften bezahlt. Es wurden daher in allen Jahren seitens der A-GmbH aus diesem Titel nur Leistungen bezahlt, die unbedingt für die Aufrechterhaltung des Betriebes nötig waren.

c) Aufwendungen und Erlöse Dienstleistungen

Die Zahlungen, die im Zusammenhang mit den Umsatzerlösen stehen und an die B-GmbH sowie an die C-GmbH geleistet wurden, hängen im direkten Zusammenhang mit den Einnahmen („Zahlungen, die im Zusammenhang mit den Umsatzerlösen“), die von den Kommanditerwerbsgesellschaften an die Gesellschaft bezahlt wurden. Den Zahlungen (Aufwendungen) stehen der A-GmbH unmittelbar Erlöse gegenüber, die wesentlich höher waren als die geleisteten Zahlungen, sodass auch hier kein Liquiditätsabfluss per Saldo erfolgte, sondern ein Zufluss.

d) Leistungen von Dritten:

Die Bezahlung von „Leistungen von Dritten“ hängt direkt mit der Aufrechterhaltung des Betriebes zusammen und betrifft Buchhaltungs- und Notarleistungen sowie Leistungen, die mit Dienstleistungen in Zusammenhang stehen und direkt von der Gesellschaft bezahlt wurden. Auch diese waren für die Aufrechterhaltung des Betriebes unbedingt nötig.

e) Saldenausgleich:

Im Jahr 2004 wurde innerhalb der Unternehmensgruppe ein interner Kontenausgleich durchgeführt, mit dem Zweck sämtliche Salden gegenseitig auszugleichen und glatt zu stellen. Auch aus diesem Zahlungsfluss gab es per Saldo von der A-GmbH keinen Liquiditätsabfluss.

f) Beendigung Geschäftsführung:

Im März 2006 habe ich meine Geschäftsführungsfunktion beendet und das Konto beim Bankhaus glatt gestellt. Zusammenfassend stellt sich der Liquiditätsfluss wie folgt dar (Anmerkung: hier eingeschränkt auf die Jahre 2004 bis 2006):

2004

Unternehmensgruppe	8.246,46
Finanzamt	-4.966,20
Leistungen von Dritte	-1.512,00
Bank	-1.768,26

	0,00
--	------

2005

Unternehmensgruppe	3.160,63
Finanzamt	-2.238,01
Leistungen von Dritte	-3.434,40
Sonstige (Firmenbuch etc)	-349,76
Bank	2.861,54
	0,00

2006

Unternehmensgruppe	4.300,00
Finanzamt	-2.789,99
Bank	-1.510,01
	0,00

In den Jahren 2000 bis 2006 hat daher keine einzige Zahlung seitens der A-GmbH stattgefunden, die einer Gläubigerbevorzugung nahe kommt. Ich habe daher die Zahlungsflüsse an einzelne Gläubiger - teilweise untergegliedert nach dem Verursachungsprinzip (It. Detail) - lückenlos aufgegliedert als auch eine Zusammenfassung der Zahlungsflüsse UG (siehe oben) gesondert dargestellt, die mit einem Saldo 2000 - 2006 von € 54.436,00 (Mittelzuführung an A-GmbH) endet. Die Gründe, weshalb die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, sind damit offen gelegt.

2) Keine gesetzmäßigen Aufzeichnungen geführt zu haben:

Die gesetzmäßigen Aufzeichnungen wurden ordnungsgemäß geführt. Dies ist durch die Abgabe der Steuererklärungen und Bilanzen sowie die Abgabe der Formblätter beim Firmenbuch seit Gründung der Gesellschaft nachgewiesen. Auch der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wurde ordnungsgemäß nachgekommen. Es lag daher keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Ich stelle daher den Antrag, aus den oben angeführten Gründen den Bescheid über die Heranziehung zur Haftung als Geschäftsführer für Abgabenschulden der A-GmbH zur Gänze ersatzlos aufzuheben.“

In der Ergänzung vom 31. März 2008 zur Berufung des Haftungsbescheides vervollständigte der Bw. die Begründung seiner Berufung vom 7. März 2008 durch Ergänzungen und

Sachverhaltsdarstellungen und weitete auch die Liquiditätsdarstellung bis in das Jahr 1997 mit folgender Begründung aus:

„Die Heranziehung zur Haftung als ehemaliger Geschäftsführer beruht auf der Vermutung der Finanzbehörde, dass ich schuldhaft:

1) die der Gesellschaft zur Verfügung gestanden Mitteln nicht gleichmäßig zur Begleichung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft verwendet habe.

Die der Gesellschaft A-GmbH zur Verfügung gestandenen Mitteln ab 1.1.1997 bis 2006 wurden von mir persönlich bzw. von Firmen meiner Unternehmensgruppe ab 1997 bis 2006 zugeführt; erst aus der Zuführung dieser liquiden Mitteln durch mich bzw. meiner Unternehmensgruppe konnten Zahlungen seitens der A-GmbH geleistet werden. Es standen ab dem Jahr der Entstehung der Steuerschulden (1997) bzw. ab deren Vorschreibung bzw. Fälligkeit keine liquiden Mittel zur Verfügung, mit denen diese Steuerschuld bezahlt werden hätten können bzw. die ab 1.1.1997 anderweitig abgeflossen wären.

In der Anlage finden Sie, wie bereits auch im Schreiben vom 18.12.2007 beigelegt, eine detaillierte Aufstellung der in den Jahren ab 1997 zur Verfügung gestandenen liquiden Mitteln, deren Herkunft und wie diese verwendet wurden.

Sämtliche Zahlungen sind über das Hauptkonto beim Bankhaus (= Bank laut folgender Aufstellung) geflossen; Zahlungen über die Kassa und andere Kreditinstitute sind vernachlässigbar (Bankspesen und Zinsen) oder werden wie folgt erläutert (Anmerkung: da die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben ab 2004 fällig waren, können die Darstellungen der Jahre 1997 bis 2003 hier vernachlässigt werden):

2004

Mittelzufluss von UG	8.246,46	100%
Mittelabfluss:		
Finanzamt	-4.966,20	60%
Leistungen von Dritte	-1.512,00	18%
Sonstige (Firmenbuch etc)	0,00	0%
Bank	-1.768,26	21%
Summe Mittelabfluss	-8.246,46	100%

2005

Mittelzufluss von UG	3.160,63	52%
----------------------	----------	-----

Bank	2.861,54	48%
Summe Mittelzufluss	6.022,17	100%
Mittelabfluss:		
Finanzamt	-2.238,01	37%
Leistungen von Dritte	-3.434,40	57%
Sonstige (Firmenbuch etc)	-349,766	6%
Summe Mittelabfluss	-6.022,17	100%

2006

Mittelzufluss von UG	4.300,00	100%
Mittelabfluss:		
Finanzamt	-2.789,99	65%
Leistungen von Dritte	0,00	0%
Sonstige (Firmenbuch etc)	0,00	0%
Bank	-1.510,01	35%
Summe Mittelabfluss	-4.300,00	100%

1997 - 2006

Mittelzufluss von UG	75.502,30	100%
Mittelabfluss:		
Finanzamt	-39.761,67	53%
Leistungen von Dritte	-30.675,27	041%
Sonstige (Firmenbuch etc)	-1.564,21	2%
Bank	-3.501,15	5%
Summe Mittelabfluss	-75.502,30	100%

In den Jahren 1997 bis 2006 hat daher keine einzige Zahlung seitens der A-GmbH stattgefunden, die einer Gläubigerbevorzugung nahe kommt.

Ich habe daher die Zahlungsflüsse an einzelne Gläubiger - teilweise untergegliedert nach dem Verursachungsprinzip (It. Detail in der Anlage) - lückenlos aufgegliedert als auch eine Zusammenfassung der Zahlungsflüsse UG (siehe oben) gesondert dargestellt, die mit einem Saldo 1997 - 2006 von € 75.502,30 (Mittelzuführung an A-GmbH) endet. Die Gründe, weshalb die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, sind damit offen gelegt.

Sämtliche der angeführten Geldbewegungen sind jederzeit über Aufforderung durch die Vorlage der Kontoauszüge nachweisbar.

Hinsichtlich der Punkte a) bis f) wird auf die Berufung verwiesen.

g) Beteiligungsengagement

Entgegen allen wirtschaftlichen Erwartungen war die Gewinnsituation und der Wert bei den atypisch stillen Beteiligungen bzw. Unterbeteiligungen (doppelschichtige atypisch stille Beteiligungen) trotz insgesamt hohen Gewinnzuweisungen in den Jahren 1997 bis 2001 sowie 2003 noch zu gering, sodass die A-GmbH keinen Anspruch auf Abschichtungsbeträge hatte, die zu einem Zufluss von liquiden Mitteln bei der A-GmbH geführt hätten.

Bei den meisten Beteiligungen war das Kapitalkonto aufgrund von Verlustzuweisungen, die die Nominalen überstiegen, daher negativ. In Folge entstanden aus den Gewinnzuweisungen, die sich bei der A-GmbH buchhalterisch und steuerrechtlich auswirkten, Steuerschulden, die sich aufgrund der Zinsenbelastungen auf rd Euro 750.000,00 im Jahr 2005 erhöhten. Dieser Steuerschuld standen jedoch keine liquiden Mittel zur Begleichung gegenüber, da die Höhe der Gewinnzuweisungen und Abschichtungen keinen zusätzlichen Liquiditätsanspruch für die A-GmbH begründeten.

Umgekehrt musste die A-GmbH die negativen Kapitalkonten nicht ausgleichen; daher entstanden bei den Abschichtungen einiger Beteiligungen im Jahr 2005 ebenfalls steuerliche Gewinne (negative Kapitalkonten). Diese Situation brachte mit sich, dass einerseits die negativen Kapitalkonten nicht ausgeglichen werden mussten, wodurch die A-GmbH liquiditätsmäßig ebenfalls belastet worden wäre (andererseits kam es jedoch auch zu keinen liquiden Zuflüssen, mit denen die Steuer bezahlt werden hätte können).

Bei 2 Beteiligungen, nämlich an der D-GmbH. und der B-GmbH waren konkrete Aussichten auf Liquiditätszufuhr bei Abschichtung dieser Beteiligungen. Wie mir der Geschäftsführer und nunmehrige Liquidator auf Anfrage mitteilte, wurde dem Handelsgericht im Zuge des Konkursantrages eine detaillierte Aufstellung der Kapitalkonten übergeben; jedoch hatte sich bei der Verhandlung kein Gläubiger, auch nicht ein Vertreter des Finanzamtes eingefunden.

Die A-GmbH beteiligte sich in den Jahren 1998 bis 2001 als Kommanditistin mit je einer Hafteinlage von Euro 726,73 (ATS 1.000,00) bei diversen Kommanditerwerbsgesellschaften. Im Jahr 2005 wurden die Beteiligungen wieder zum Nominale (Euro 726,73) veräußert. Aus diesem Sachverhalt kam es zu keinem Liquiditätsabfluss.

h) Wie aus der obigen Darstellung der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ohne Beteiligungsengagement ersichtlich ist, waren bis auf das Jahr 2004 aus der betrieblichen

Geschäftstätigkeit nur Verluste zu verzeichnen. Der Gewinn im Jahr 2004 resultierte aus einer Finanzamtsgutschrift, wodurch ausschließlich der Rückstand beim Finanzamt reduziert wurde.

Im Übrigen darf ich auf die Beteiligungsansätze der jeweiligen Bilanzen verweisen.

2) Keine gesetzmäßigen Aufzeichnungen geführt zu haben:

Die gesetzmäßigen Aufzeichnungen wurden ordnungsgemäß geführt. Dies ist durch die Abgabe der Steuererklärungen und Bilanzen sowie die Abgabe der Formblätter beim Firmenbuch seit Gründung der Gesellschaft nachgewiesen. Auch der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wurde ordnungsgemäß nachgekommen. Dies geht alleine schon aus der Ihnen zugesendeten detaillierten Zusammenstellung der Liquiditätsflüsse (Mittelherkunft und Mittelverwendung) hervor, die ohne ordentliche Aufzeichnungen - auch für Jahre, die bereits nicht mehr innerhalb der Aufbewahrungspflicht liegen - nicht möglich gewesen wäre. Es lag daher keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

3) Abgabenerklärungen nicht zeitgerecht eingebracht zu haben:

Die Steuererklärungen des Jahres 1997 wurde erst im Jahr 2003 und die Steuererklärungen 1998 bis 2002 im Jahr 2004 abgegeben.

Bei den meisten Gesellschaften, an denen die A-GmbH beteiligt ist, waren noch Betriebsprüfungen im Gange bzw. Berufungsverfahren noch nicht abgeschlossen. Einige Gesellschaften waren ihrerseits auch an anderen Gesellschaften als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt (doppelschichtige Beteiligungen). Die Gewinnermittlung gestaltete sich daher äußerst aufwendig und langwierig (vor allem, weil noch keine endgültigen Ergebnisse feststanden bzw. teilweise bei den Gesellschaften an denen Gesellschaften beteiligt waren an der die A-GmbH beteiligt war, auch noch Berufungsverfahren offen waren, die erst Jahre nach 1997 entschieden worden sind). Die Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen 1997 und den folgenden Jahren wurden daher immer wieder aufgeschoben.

Die zahlreichen Betriebsprüfungsverfahren werden vom Bw. detailliert dargestellt.

Mit Bescheid vom 6.10.2003 wurde die Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 1997 bis 31.12.2003 - mit der Begründung, dass die Betriebsprüfung der Jahre 1994 -1996 abgeschlossen sind - letztmalig verlängert und mit 31.12.2003 (eingelangt am 2.1.2004) die Steuererklärung 1997 abgegeben. Die Abgabe der Steuererklärungen 1998 ff folgten im Anschluss nach Fertigstellung der Jahresabschlüsse.

Wie aus den vorstehenden Daten ersichtlich ist, war frühestens erst Ende 2003 erkennbar, wie hoch insgesamt die Gewinnzuweisungen aus den Tangenten der Beteiligungen waren; daher konnte erst in diesem Jahr die Höhe der Körperschaftsteuerverpflichtung erkennbar sein. Vor diesem Zeitpunkt war es mir als Geschäftsführer überhaupt nicht möglich, konkrete Belastungen abzuschätzen. Einen Liquiditätszufluss aus den Gewinntangenten hat es nicht gegeben, sodass keine liquiditätswirksamen Gegenmaßnahmen getroffen werden konnten.

Auch hier liegt keine schuldhafte Verletzung der Geschäftsführung vor

- die Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen nicht zeitgerecht eingebraucht zu haben
- der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen zu sein.

4) zu Punkt 7 Umsatzsteuer

Für die Umsatzsteuer 12/06 war ich - da ich ab März 2006 die Geschäftsführungstätigkeit beendete, nicht mehr zuständig. Dies wurde auch in der Begründung der Finanzbehörde bestätigt.

Bei diesem Punkt ist anzumerken, dass aus dem letzten Satz dieses Punktes: „Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid (Zeitraum 12/06) - wurde die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet“ indirekt bestätigt wird, dass - umgekehrt - alle davor liegenden Monate die Umsatzsteuer ordnungsgemäß gemeldet und auch entrichtet wurde. Somit hat das Finanzamt von sich aus bestätigt, dass ich als Geschäftsführer sowohl der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachgekommen bin als auch die Abgabenerklärungen (Umsatzsteuererklärungen) ordnungsmäßig und fristgerecht abgegeben und entrichtet wurden.

5) zu Punkt 9 Lohnsteuer

Es gab keine Schulden aus der Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer der A-GmbH. Die Aufnahme dieses Punktes in der Begründung zum Haftungsbescheid ist mir unverständlich und kann ich nicht nachvollziehen.

Ich stelle daher abschließend nochmals den Antrag, aus den oben angeführten Gründen den Bescheid über die Heranziehung zur Haftung als Geschäftsführer für Abgabenschulden der A-GmbH zur Gänze ersatzlos aufzuheben.“

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wurde mit Eingabe vom 15. September 2008 u. a. eine Kopie des Bankkontos der Primärschuldnerin inklusive der für den Haftungsbescheid relevanten Zeiträume 2004 bis 2006 vorgelegt.

Nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der Bw. mit Eingabe vom 19. April 2011 den Ansatz einer Liquiditätsrechnung für die angefragten Zeiträume, in dem darauf hingewiesen wurde, dass der GmbH nur begrenzt Bankmittel für die Aufrechterhaltung des laufenden Geschäftsbetriebs zur Verfügung gestanden seien. Der Großteil der liquiden Mittel zur Befriedigung der Finanzamtsschulden, die sich aufgrund von Zinsen und Zuschlägen permanent erhöhten, seien von Unternehmen getragen worden, die sich im Wirkungsbereich und der Verantwortung des Bw. befanden haben. Da die GmbH nur in sehr geringem Maße Verbindlichkeiten gegenüber dritten Personen gehabt habe, seien die liquiden Mittel vorwiegend für Zahlungen an das Finanzamt verwendet worden. Eine Ungleichbehandlung könne nur zugunsten des Finanzamtes stattgefunden haben.

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.

Zunächst ist festzustellen, dass der Bw. laut Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH und mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Nicht die Abgabebehörde 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 zur Verfügung stehenden Mittel 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.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus.

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgaben fest, da mit Beschluss des Gerichtes vom Oktober 2007, GZ. 07, der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens mangels kostendeckendem Vermögen abgewiesen wurde.

Zu Punkt 4 der Berufung ist festzustellen, dass sich die Haftung nur auf Abgaben erstreckt, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit des Geschäftsführers fällt. Für Abgabenschuldigkeiten, die erst nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind, besteht keine Haftung. Da die Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 435,16 nicht in den Zeitraum der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fällt, war der Berufung insoweit stattzugeben.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) wurde vom Finanzamt innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Wesentliches Ermessenskriterium dabei ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des [§ 9 BAO](#) ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Ein Haftender erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 27.4.2005, [2004/14/0030](#)). Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ in [§ 9 BAO](#) eindeutig ergibt – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des

Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der 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, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 13.4.2005, [2001/13/0283](#)).

Da aus den bisher vorgelegten Unterlagen eine derartige Berechnung nicht zu entnehmen war, wurde der Bw. im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht eingeladen, einen zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten zu den Fälligkeitszeiträumen September und November 2004, Jänner, Februar, Mai, August, November 2005 sowie Februar 2006 (entsprechend den Fälligkeiten der im Haftungsbescheid dargestellten Abgaben) zu erstellen, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits sowie die Verwendung der vorhandenen Mittel (inklusive Zug-um-Zug-Geschäfte) ankommt.

Der mit Eingabe vom 19. April 2011 übermittelten Darstellung des Bw. ist zu entnehmen, dass „der A-GmbH nur sehr begrenzt Bankmittel für die Aufrechterhaltung des laufenden Geschäftsbetriebs zur Verfügung gestanden seien. Der Großteil der liquiden Mittel zur Befriedigung der Finanzamtsschulden, die sich aufgrund von Zinsen und Zuschlägen permanent erhöht hätten, sei von Unternehmen getragen worden, die sich im Wirkungsbereich und der Verantwortung des Bw. befanden, getragen worden. Da die Gesellschaft in nur sehr geringem Maße Verbindlichkeiten gegenüber dritten Personen gehabt habe, seien diese liquiden Mittel vorwiegend für Zahlungen an das Finanzamt verwendet worden. Eine Ungleichbehandlung könne also laut Bw. unter den gegebenen Umständen nur zu Gunsten des Finanzamtes stattgefunden haben.“

Aus der übermittelten Liquiditätsübersicht vom 19. April 2011 ist zu ersehen, dass die zu den (angefragten) Fälligkeitszeiträumen angegebenen liquiden Mittel bzw. unter dem Titel Mittelherkunft dargestellten Beträge zum Teil in geringerer Höhe unmittelbar zur Verfügung gestellt wurden als die offensichtlich tatsächlich (u. a. auch an das Finanzamt) bezahlten Beträge, wobei liquide Mittel aus Vormonaten ebenfalls zur Entrichtung herangezogen

wurden. Eine korrekte Berechnung der behaupteten Gleichbehandlung war daher nur unter Berücksichtigung der Beträge über den gesamten Zeitraum vom Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben laut Berufungsverfahrensentscheidungen zu den Körperschaftsteuerbescheiden (15. November 2004) bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bw. (16. Februar 2006) möglich.

In Summe standen laut Angaben des Bw. im Jahr 2004 € 39.176,78, im Jahr 2005 € 38.284,60 und im Jahr 2006 € 4.300,00 aus dem Titel Mittelherkunft zur Verfügung. Dem gegenüber wurden im oben angegebenen Zeitraum am Abgabenkonto Beträge am 16. November 2004 von € 389,20, am 19. November 2004 von € 38,84 (UVA 09/04), am 13. Dezember 2004 von € 47,83 (UVA 10/04), am 18. Jänner 2005 von € 780,97, am 13. Jänner 2005 von € 42,37 (UVA 11/04), am 16. Februar 2005 von € 1.156,48, am 9. März 2005 von € 302,40 (UVA 01/05), am 5. April 2005 von € 24,55 (UVA 02/05), am 11. Mai 2005 von € 46,34 (UVA 03/05), am 18. Mai 2005 von € 63,71, am 8. Juni 2005 von € 66,82 (K 2003), am 13. Juni 2005 von € 20,78 (UVA 04/05), am 13. Juli 2005 von € 22,44 (UVA 05/05), am 11. August 2005 von € 156,97 (UVA 06/05), am 19. August 2005 von € 236,81, am 13. September 2005 von € 85,19 (UVA 07/05), am 6. Oktober 2005 von € 54,07 (UVA 08/05), am 11. November 2005 von € 18,80 (UVA 09/05), am 13. Dezember 2005 von € 34,68 (UVA 10/05), am 12. Jänner 2006 von € 31,85 (UVA 11/05) sowie am 16. Februar 2006 von € 2.789,99, gesamt somit € 6.411,09 gutgeschrieben.

Unter Beachtung der vom Bw. dargestellten Beträge ergibt sich folgende

Gleichbehandlungstabelle 15. November 2004 bis 16. Februar 2006

Vorhandene liquide Mittel € 74.211,38	/	Gesamtverbindlichkeiten (laut Eingabe vom 19. April 2011 zum 28. Februar 2006) € 854.731,90	x 100	= Quote gesamt 8,68 %
Entrichtungen auf dem Abgabenkonto durch Zahlungen und UVA-Gutschriften € 6.411,09	/	Abgabenverbindlichkeiten (laut Eingabe vom 19. April 2011 zum 28. Februar 2006) € 794.961,82	x 100	= Abgabenquote 0,81 %
Quote gesamt 8,68 %	-	Abgabenquote 0,81 %	=	Ungleichbehandlung 7,87 %

Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass der Bw. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin bei Zahlungen an andere Gläubiger der GmbH diese gegenüber dem Finanzamt im oben dargestellten Ausmaß bevorzugt befriedigt hat. Auch wenn diese Zahlungen an Dritte zur

Aufrechterhaltung des laufenden Geschäftsbetriebes unbedingt erforderlich gewesen sind, wurden diese Zahlungen doch zum überwiegenden Teil zu 100 % entrichtet, sodass es insoweit zu einer Ungleichbehandlung der Finanzamtsverbindlichkeiten gekommen ist, was als schuldhafte Verletzung abgabenrechtlichen Pflichten im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und somit haftungsbegründend zu werten ist.

Mangels Namhaftmachung weiterer Gründe, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit im Rahmen einer Ermessensübung eine anders lautende Einschätzung bewirken könnten, ist von einer diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. auszugehen.

Da jedoch die Haftung auf die vom Bw. bekannt gegebenen liquiden Mittel einzuschränken ist, ergeben sich unter Berücksichtigung der errechneten Ungleichbehandlung von 7,87% eine teilweise Stattgabe der Berufung für einen Haftungsbetrag von gesamt € 731.012,09, nämlich

Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von € 435,16,
Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 249.576,14,
Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 332.050,71,
Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 29.809,03,
Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 3.710,55,
Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von € 68.576,43,
Anspruchszinsen 2001 in Höhe von € 5.244,74,
Körperschaftsteuer 10-12/2004 in Höhe von € 10,10,
Stundungszinsen 2004 in Höhe von € 719,51,
Körperschaftsteuer 01-03/2005 in Höhe von € 83,10,
Körperschaftsteuer 04-06/2005 in Höhe von € 343,91,
Körperschaftsteuer 07-09/2005 in Höhe von € 184,44,
Körperschaftsteuer 10-12/2005 in Höhe von € 404,45 und
Stundungszinsen 2005 in Höhe von € 39.863,82

und Einschränkung der Haftung auf einen Gesamtbetrag von € 62.407,91, der sich wie folgt darstellt:

Körperschaftsteuer 1997 in Höhe von € 21.319,49,
Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von € 28.364,69,
Körperschaftsteuer 2000 in Höhe von € 2.546,37,
Anspruchszinsen 2000 in Höhe von € 316,97,

Körperschaftsteuer 2001 in Höhe von € 5.857,99,
Anspruchszinsen 2001 in Höhe von € 448,02,
Körperschaftsteuer 10-12/2004 in Höhe von € 0,86,
Stundungszinsen 2004 in Höhe von € 61,46,
Körperschaftsteuer 01-03/2005 in Höhe von € 7,10,
Körperschaftsteuer 04-06/2005 in Höhe von € 29,38,
Körperschaftsteuer 07-09/2005 in Höhe von € 15,75,
Körperschaftsteuer 10-12/2005 in Höhe von € 34,55 und
Stundungszinsen 2005 in Höhe von € 3.405,28.

Wien, am 12. Mai 2011