



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0267-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI.G.G., L., S.Str. 40, vertreten durch Mag.N.N., Rechtsanwälte, I.W. Strasse 8/1, gegen den Bescheid des Finanzamtes K.St.P., vertreten durch Dr. E.Sch., vom 21. Februar 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 21. Feber 2006 und die Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2007 werden gemäß § 281 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt zog mit Bescheid vom 21. Feber 2006 den Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma F.GmbH iHv. € 167.964,94 heran.

Die Abgabenschuldigkeiten setzten sich wie folgt zusammen:

| Abgabenart | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag in € |
|--------------|----------|----------------|-------------|
| Umsatzsteuer | 10/2004 | 15.12.2004 | 2.532,95 |
| Umsatzsteuer | 11/2004 | 17.1.2005 | 18.094,18 |
| Umsatzsteuer | 12/2004 | 15.2.2005 | 21.433,40 |
| Umsatzsteuer | 01/2005 | 15.3.2005 | 782,78 |

| | | | |
|--------------------|------------|-----------|------------|
| Lohnsteuer | 1998 | 15.1.1999 | 5.428,15 |
| Lohnsteuer | 2003 | 15.1.2004 | 537,03 |
| Lohnsteuer | 2004 | 17.1.2005 | 2.207,05 |
| Lohnsteuer | 02/2005 | 15.3.2005 | 1.490,90 |
| Kammerumlage | 10-12/2004 | 15.2.2005 | 87,25 |
| Dienstgeberbeitrag | 1998 | 15.1.1999 | 3.608,50 |
| Dienstgeberbeitrag | 2003 | 15.1.2004 | 557,82 |
| Dienstgeberbeitrag | 2004 | 17.1.2005 | 785,31 |
| Dienstgeberbeitrag | 02/2005 | 15.3.2005 | 610,14 |
| Zuschlag zum DB | 1998 | 15.1.1999 | 350,14 |
| Zuschlag zum DB | 2003 | 15.1.2004 | 51,98 |
| Zuschlag zum DB | 2004 | 17.1.2005 | 73,32 |
| Zuschlag zum DB | 02/2005 | 15.3.2005 | 56,95 |
| Säumniszuschlag 1 | 2004 | 16.3.2005 | 774,93 |
| | | SUMME | 167.946,94 |

In der Begründung wurde unter Hinweis auf die geltende Rechtslage ausgeführt, dass der aushaftende Rückstand neben Umsatzsteuern auch Abzugssteuern beinhaltet und der Bw. als Geschäftsführer der Firma F.GmbH nicht dafür Sorge getragen habe, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen und daher eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe. Der Haftungsbescheid wurde am 24. Februar 2006 durch Hinterlegung beim Postamt zugestellt.

Über die Firma F.GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes L.G. vom 14. April 2005 das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 11. September 2007 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote iHv. 10,25%. Die Masseforderungen wurden vollständig befriedigt.

Der Bw. teilte mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2005 mit, dass seine Mitarbeiterin Frau N.N. für die Verwaltung der Firmenkonten und die ein- und ausgehenden Zahlungen verantwortlich gewesen sei. Sie sei zeichnungsberechtigt und mit den Vollmachten ausgestattet gewesen.

Die Steuerberatungskanzlei Z.Z. sei beauftragt gewesen, die Bilanzen zu erstellen, Buchungen vorzunehmen und die Lohnbuchhaltung durchzuführen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 24. März 2006 wendet der Berufungsgericht Mängelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtige Ermittlung der aushaftenden Beträge und unrichtige rechtliche Beurteilung ein. Schriftlich führte der Bw. aus:

„Das Verfahren ist insofern mangelhaft geblieben als keine Feststellungen darüber getroffen worden sind aus welchen Gründen ein schuldhaftes Verhalten des DI.N.N.1 angenommen wird. Ein schuldhaftes Verhalten ist jedoch Voraussetzung für den Haftungsbescheid.

Die Beträge wurden offenbar nur auf Grundlage von Rechnungen ermittelt die unmittelbar vor Konkursöffnung gelegt worden sind ohne in der Folge den tatsächlichen Zahlungsfluss bzw. die Zahlungseingänge zu berücksichtigen und eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Auf derartige Maßnahmen nach Konkursöffnung hat DI.N.N.1 jedoch überhaupt keinen Einfluss mehr.

DI.N.N.1 war bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung über das Vermögen der Firma S.GmbH Geschäftsführer dieser Firma. Er hat als Geschäftsführer immer die errechneten Umsatzsteuern und Abzugssteuern ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt bzw. hat die Abführung dieser Steuer veranlasst.

Die Firma wurde von der Steuerberaterin Mag. Mag.N.N.1, F., K.Gasse 23a, steuerlich beraten. Der Steuerberaterin wurden sämtliche zur Errechnung der abzuführenden Steuern und Abgaben erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt. In der Folge hat dann der Geschäftsführer DI.N.N.1 sämtliche ihm von der Steuerberaterin ausgerechneten Abgaben und Steuern, insbesondere Lohnabgaben, Dienstgeberbeiträge, Umsatzsteuern etc. bezahlt bzw. die Bezahlung veranlasst.

Der Geschäftsführer kann auf Grund des dem Haftungsbescheides beigelegten Rückstandsausweises nicht nachvollziehen, wie sich der aushaftende Betrag errechnet und ist es darüber hinaus undenkbar, dass derartige Rückstände entstanden sind.

Nachdem die Steuerberaterin Mag. Mag.N.N.1 mehrfach aufgefordert wurde zu den Rückstandsausweisen und zu den Vorwürfen des Finanzamtes K.St.P. Stellung zu nehmen, eine derartige Stellungnahme jedoch nicht einlagte, haben die anwaltlichen Vertreter des Geschäftsführers Erhebungen durchgeführt und mussten feststellen, dass Frau Mag. Mag.N.N.1 in der Zwischenzeit ihre Tätigkeit eingestellt hat, von der Kammer der HB.1 suspendiert wurde und sich derzeit in Untersuchungshaft befindet. Von der Kammer der HB.1 wurde Mag.K.N. als Liquidator eingesetzt.

Der Masseverwalter der Firma, Mag. H.G., hat in Übereinstimmung mit dem ehemaligen Geschäftsführer DI.N.N.1 das Vollmachtsverhältnis zu Mag.N.N.2 nunmehr auch formell aufgelöst und sämtliche im Büro der Steuerberaterin vorhandenen Unterlagen ausgehändigt erhalten.

Es wurde – wiederum gemeinsam mit dem Masseverwalter – eine Steuerberatungskanzlei in B.K. mit der Überprüfung der Unterlagen beauftragt. Ein Ergebnis der Prüfung liegt noch nicht vor.

Schon jetzt kann jedoch ausgeschlossen werden, dass Hrn. DI.N.N.1 ein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden kann. Er hat nicht nur sämtliche Gläubiger gleich behandelt und sofort nach Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit das Insolvenzverfahren eingeleitet, sondern auch alle Abgaben – wie von der Steuerberaterin berechnet – weitergeleitet und abgeführt. Der Steuerberaterin wiederum wurden – wie bereits oben dargestellt – sämtliche

für die Berechnung dieser Abgaben und Steuern erforderlichen Unterlagen rechtzeitig zur Verfügung gestellt.

Die Steuerberaterin ist offenbar ihren Aufgaben nicht oder nicht ordnungsgemäß nachgekommen. DI.N.N.1 als Geschäftsführer konnte jedoch darauf vertrauen, dass die Steuerberaterin ihre Aufgaben ordnungsgemäß erfüllt und auf Grundlage der ihr lückenlos übermittelten Unterlagen auch die von der Firma zu bezahlenden Abgaben und Steuern richtig errechnet. Er konnte jedenfalls nicht damit rechnen, dass die Steuerberaterin sich eines strafbaren Verhaltens schuldig machen wird und daher von der Kammer suspendiert wird. Herr DI.N.N.1 ist auch ein Auswahlverschulden nicht anzulasten, da bei Erteilung des Auftrages an die Steuerberaterin nicht bekannt gewesen ist, dass diese offenbar nicht in der Lage ist, ihre Aufgaben zu erfüllen.

Zum Beweis der Richtigkeit seines Vorbringens beantragt Herr DI.N.N.1

- die Einvernahme der Wirtschaftstreuhänderin und Steuerberaterin Mag.N.N.2, F., K.Gasse 23a,
- die Einvernahme des mittlerweiligen Stellvertreters Mag.K.N.
- die Einholung einer Auskunft bei der Kammer der H.B. betreffend Mag.N.N.2
- sowie auf seine Einvernahme als Partei.

Da ein schulhaftes Verhalten des Geschäftsführers nicht vorliegt wird der

ANTRAG

gestellt, der Berufung Folge zu geben und den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben bzw. auszusprechen, dass DI.N.N.1 eine Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO nicht zu vertreten hat.

Aufgrund der geschilderten Umstände, insbesondere der Tatsache, dass die Steuerberaterin Mag.N.N.2 nicht nur von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder von der Berufsausübung suspendiert wurde sondern sich nach Auskunft des Liquidators derzeit in Untersuchungshaft befindet, ist davon auszugehen, dass eine schwere Berufspflichtverletzung der Steuerberaterin vorliegt und Hrn. DI.N.N.1 auch dann kein Verschulden angelastet werden kann, wenn tatsächlich Abgaben oder Steuern aufgrund dieses Umstandes nicht abgeführt worden sein sollten. Es wird der

ANTRAG

gestellt, die Einhebung des in Streit stehenden Betrages bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.“

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2006 ersuchte das Finanzamt den Bw. unter Hinweis auf seine *qualifizierte Mitwirkungspflicht* in diesem Verfahren um Darstellung der Gründe, die für den Abgabenausfall ursächlich waren. Um Nachweis des Fehlens ausreichender Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Abgaben und um Bekanntgabe der zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel bis zur Konkurseröffnung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten wurde ersucht. Insbesondere ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der Bank-, Lohn und Lieferantenverbindlichkeiten und deren Entwicklung zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit der Abgaben. Auf die geltende Rechtslage wurde verwiesen. Per 12. Juni 2006 hafteten am Abgabenkonto der GmbH € 168.383,94 unberichtet

aus. Das Finanzamt stellte fest, dass Einbringungsmaßnahmen bislang erfolglos geblieben sind und daher die Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich wären.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2006 teilte der Bw. mit, dass die Firma im Zeitraum November/Dezember Rechnungen ausgestellt hat, in denen höhere Preise – als ursprünglich angeboten - aufgrund der Entwicklung am Stahlmarkt verrechnet worden wären. Anfang 2005 als sich die Konkursöffnung abgezeichnet habe, hätten Auftraggeber und Kunden beträchtliche Abstriche auf den Rechnungen vorgenommen und sei man in der Folge mit dem Masseverwalter übereingekommen, dass man die erfolgten Rechnungskorrekturen nicht bestreiten werde. Buchhalterisch sei trotz Anerkennung der Rechnungskorrekturen keine Gutschrift mehr an die Kunden ausgestellt worden bzw. wären diese Korrekturen bei der Mehrwertsteuer nicht mehr berücksichtigt worden. Ursächlich sei dafür die Steuerberaterin Mag.N.Z. gewesen, welche ihre Aufgaben nicht mehr ordnungsgemäß erfüllt hat. Der Bw. sei nunmehr bemüht, eine Aufstellung der erfolgten Rechnungskorrekturen mit dem Masseverwalter zu erstellen und deren Auswirkung auf die Umsatzsteuervoranmeldungen für November/Dezember 2004 darzustellen. Um Fristerstreckung bis 18. August wurde ersucht.

Nach weiteren Fristerstreckungsansuchen vom 14.7.2004 und 4.10.2004 brachte der Bw. ergänzend vor, er habe nach Maßgabe der Berechnungen der Umsatzsteuer durch die Steuerberaterin Mag.N.Z. die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Oktober bis Dezember 2004 gefertigt und beim Finanzamt eingereicht. Sämtliche Abgaben wären fristgemäß entrichtet worden. Seit Oktober wären regelmäßig Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden. Schriftlich führte der Bw. aus:

„Der GF N.1. hat auch die von Mag. Z.Z. errechneten Lohnabgaben an die G.Kassa und die BA.Kasse ordnungsgemäß abgeführt. So hat z.B. die G.Kasse lediglich eine Forderung in Höhe von € 14.506,00 angemeldet und die B. Kasse € 14.363,00. Berücksichtigt man den Personalstand kann auch daraus geschlossen werden, dass sämtliche Abgaben praktisch bis kurz vor Konkursöffnung bezahlt worden sind.“

Tatsächlich waren zum Zeitpunkt der Konkursöffnung jedoch beträchtliche Bank- und Lieferverbindlichkeiten offen. Diese Lieferverbindlichkeiten ergeben sich aus der Forderungsanmeldung, die unter einem vorgelegt wird.“

Der Bw. übermittelte die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August bis Oktober 2004, eine Aufstellung über Zahlungen an das Finanzamt sowie das Forderungsanmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren. Zusätzlich wurde ein Buchungsjournal betreffend das Abgabenkonto für den Zeitraum 20.9.2004 bis 5.5.2005 vorgelegt. Daraus ergibt sich, dass insgesamt 68 Gläubiger Forderungen iHv. € 3,149.498,25 angemeldet haben. Die Bankverbindlichkeiten und Forderungen der größten Gläubiger stellten sich wie folgt dar:

| | |
|-----------|--|
| O.Bank | € 88.015,50 |
| Bank I.X. | € 171.015,80 |
| G.Sp. AG | € 199.115,19 |
| BuB. GmbH | € 131.903,80 |
| Finanzamt | € 185.779,69 |
| T.T.Bau | € 114.773,75 |
| G.I. GmbH | € 769.356,83 |
| U.U. | € 76.748,07 und € 350.335,99 (bed.KF.) |
| K.L. | € 30.978,15 und € 241.023,37 (bed.KF.) |

Zusätzlich führte der Bw. aus, dass die Umsatzsteuerrückstände dadurch ausgelöst worden wären, dass die Steuerberaterin eine Wertberichtigung der Rechnungen nicht mehr vorgenommen habe. Sämtliche Unterlagen hätten sich bei der Steuerberaterin befunden und hätte erst der Masseverwalterr die Möglichkeit gehabt, diese Unterlagen ausgehändigt zu erhalten. Der Bw. habe Bedenken, dass die vom Finanzamt ermittelte Zahllast richtig sei.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2007 der Berufung teilweise statt und zog den Bw. für uneinbringlich aushaftende Umsatzsteuern iHv. € 43.803,66 heran.

Im Vorlageantrag bekräftigt der Bw. nochmals sein bisheriges Vorbringen und weist darauf hin, dass er der Steuerberaterin sämtliche Unterlagen zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnabgabenerklärungen übermittelt hat. Diese habe die Buchungen durchgeführt, UVA Erklärungen erstellt und ihm zur Unterschrift vorgelegt. Danach habe er Zahlungen an das Finanzamt veranlasst, die Steuerberaterin jedoch die Abgabenerklärungen nicht mehr übermittelt. Schriftlich führte er aus:

„Zur Illustration wird die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat 10/2004 vorgelegt, aus der sich ein Umsatzsteuerbetrag von € 41.285,62 ergibt. Dieser Betrag war zum Abgabetermin Dezember 2004 fällig und ist auch in der Aufstellung, die an DI H. übergeben wurde, enthalten. Der Gesamtbetrag von € 49.000,57 wurde tatsächlich am 16.12.2004 zur Einzahlung gebracht. Da die Steuerberaterin offenbar die Umsatzsteuervoranmeldung nicht an das Finanzamt geschickt hat, wurde dieser Betrag am 21.12.2004 als Guthaben gebucht, eine Zuordnung als Umsatzsteuer 2004 ist jedoch nicht erfolgt. Das Gleiche gilt für den am 18.1.2005 bezahlten Betrag von € 22.000,00, in dem die Umsatzsteuer für den Monat 11/2005 enthalten gewesen ist. Am 21.02.2005 erfolgte die Überweisung der Umsatzsteuer 12/2004 die im Betrag von € 26.664,07 enthalten war. Auch in diesem Fall wurde offenbar die Umsatzsteuervoranmeldung von der Steuerberaterin Z.Z. nicht an das Finanzamt geschickt.“

Aufgrund dieser Tatsache, dass zu den jeweiligen Abgabeterminen Zahlungseingänge am Finanzamtskonto aufscheinen, könne nachgewiesen werden, dass bis einschließlich März 2005 Zahlungen zu den jeweiligen Terminen erfolgt wären und die Firma für die pünktliche Überweisung der von der Steuerberaterin errechneten Summen Sorge getragen hat. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September und Oktober 2004 sowie ein Auszug aus dem Finanzamtskonto wurden vorgelegt und die ersatzlose Behebung des Bescheides ersucht.

Am Abgabenkonto gab es folgende Zahlungseingänge im maßgeblichen Zeitraum ab Oktober 2004 bis zur Konkurseröffnung:

| | |
|------------|-------------|
| 19.10.2004 | € 39.056,63 |
| 22.11.2004 | € 44.538,61 |
| 21.12.2004 | € 49.000,57 |
| 19.01.2005 | € 22.248,77 |
| 23.02.2005 | € 26.664,07 |
| 22.03.2005 | € 2.940,77 |

Am 20.1.2005 bestand am Abgabenkonto rechnerisch ein Guthaben iHv. € 100.825,61.

Das Finanzamt setzte am 27.1.2005 die Umsatzsteuervorauszahlungen und die Lohnabgaben für die Monate Oktober bis November 2004 fest und verhängte wegen der nicht rechtzeitigen Entrichtung dieser Abgaben Säumniszuschläge. Am 11. April 2004 – unmittelbar vor der Konkurseröffnung - haftete ein Rückstand iHv. € 24.814,18 unberichtet aus.

Aus dem Abgabenkonto ergibt sich die Zusammensetzung dieser eingezahlten Beträge.

Die Lohnsteuer des Monates September iHv. € 8.124,60, des Dienstgeberbeitrages iHv. € 3.321,55, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag iHv. € 310,01 und die Umsatzsteuervorauszahlung für August 2004 iHv. € 27.300,-- ergeben in Summe den Betrag iHv. € 39.056,63. Dieser Betrag wurde am 19.10.2004 eingezahlt.

Die Lohnabgaben für Oktober und die Umsatzsteuervorauszahlung für September 2004 iHv. insgesamt € 40.751,60 sind in dem am 22.11.2004 eingezahlten Betrag enthalten.

Die Lohnabgaben des Monates November 2004 iHv. insgesamt € 7.714,95 und die Umsatzsteuervorauszahlung des Monates Oktober 2004 iHv. € 41.285,63 ergeben den am 16.12.2004 entrichteten Betrag iHv. € 49.000,57.

Die Lohnabgaben des Monates Dezember 2004 und die Umsatzsteuervorauszahlung des Monates November 2004 ergeben den am 18.01. 2004 entrichteten Betrag iHv. € 22.248,77.

Die Lohnabgaben des Monates Jänner 2005 und die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2004 sind in den am 21.2.2005 einbezahnten Betrag iHv. 26.664,07 enthalten.

Die Lohnabgaben des Monates Feber 2005 und die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 ergeben den am 21.3.2005 einbezahnten Betrag iHv. 2.940,77. Nach der Konkursöffnung am 14.4.2005 wurden vorerst keine Zahlungen mehr geleistet.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 150 BAO im Mai 2005 stellte der Prüfer fest, dass für die Monate Dezember 2004 iHv. € 21.433,40 und Feber 2005 iHv. € 122.590,44 (Konkursöffnung: 14.4.2005) keine Umsatzsteuerzahlungen geleistet wurden. Ebenso wurden die Lohnabgaben der Monate Jänner und März 2005 nicht mehr gemeldet (Tz. 1 des Berichtes vom 6.5.2005, ABNr. xxl.).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Haftung eines Vertreters - im gegenständlichen Verfahren eines Vertreters einer juristischen Person - sind:

- Abgabenforderung(en) gegen den Vertretenen,
- die Stellung als Vertreter der juristischen Person,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung(en) beim Vertretenen,

- eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass der Berufungswerber im (haftungs-) gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zählt und daher für die Abgaben der SMK Bauunternehmung GmbH herangezogen werden kann. Weiters ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass die Primärschuldnerin ihre Abgabenschuldigkeiten weder zum Zeitpunkt deren Fälligkeiten entrichtet hat und diese bis heute nicht entrichtet wurden. Der Bw. war für deren Entrichtung verantwortlich.

Der Bw. erhebt in seiner Berufung Einwände gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung. Mit diesem Vorbringen ist der Bw. gemäß § 248 BAO auf das Abgabenfestsetzungsverfahren verweisen. Es ist jedoch nicht nachvollziehbar, warum der Bw. diese Einwendungen als verantwortlicher Geschäftsführer bzw. der Masseverwalter nicht bereits im Zuge der Abgabenfestsetzung erhoben hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters (Geschäftsführers), darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter (Geschäftsführer) schuldhaft seine Pflicht für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe für viele das Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 99/13/0032, mwN). Der Vertreter (Geschäftsführer) haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (siehe für viele das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2002/13/0218, mwN).

Im gegenständlichen Verfahren wäre eine Haftung des Berufungswerbers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn der Primärschuldnerin überhaupt keine liquiden Mittel zur Tilgung zur Verfügung gestanden wären, die offenen Schulden zu tilgen bzw. bei der Verteilung der zur Verfügung gestanden Mittel alle Gläubiger gleich behandelt worden wären (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Im Verwaltungsverfahren wurde der Beschwerdeführer aufgefordert (Schriftsatz vom 27. November 1998), durch Erstellung einer Liquiditätsaufstellung seiner Nachweispflicht nachzukommen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattgefunden hat (VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0190).

Der Bw. ist dem Ersuchen des Finanzamtes zum Teil nachgekommen und hat eine Liquiditätsaufstellung nicht beigebracht, sodass die Entscheidung aufgrund der Aktenlage und dem Vorbringen des Bw. zu erfolgen hatte.

Aus dem Finanzamtskonto ergeben sich Einzahlungen im maßgeblichen Beobachtungszeitraum, die den rechnerisch ermittelten Umsatzsteuerzahllasten und Lohnabgaben zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten entsprechen. Richtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge des Zeitraumes 9 bis 11/2004 tatsächlich erst am 27.1.2005 festgesetzt wurden (Abgabekonto). Dafür wäre nach Ansicht des Bw. das arglistige Handeln der Steuerberaterin ursächlich, welche die Abgabenerklärungen nicht mehr eingereicht hätte und dadurch ein tatsächlich „nicht existentes Guthaben“ herbeigeführt hätte, weil den eingelangten Zahlungen keine Abgabenschulden gegenüberstanden. Die Steuerberaterin befindet sich daher wegen Veruntreuung in Untersuchungshaft.

Der Bw. hat unter dem Hinweis auf die aus seiner Sicht vorliegende Verletzung von Verfahrensvorschriften in der Berufung um Einvernahme der ehemaligen Steuerberaterin, des Liquidators Mag. Sch. und des Bw. selbst ersucht. Aus dem Akt ergibt sich, dass dies bislang nicht geschehen ist.

Nach Ansicht des Referenten wäre jedoch die Einvernahme der beteiligten Personen zweckmäßig, um ein schludhaftes Handeln am erlittenen Abgabenausfall zu überprüfen. Die maßgeblichen Abgaben und deren jeweilige Höhe der Abgaben werden ebenso noch zu konkretisieren sein. Nach Ansicht des Referenten wird bzw. wurde der Bw. nämlich in der Berufungsvorentscheidung für solche Abgaben zur Haftung herangezogen, deren Entrichtung zwar nicht ordnungsgemäß, aber immerhin erfolgt war. Dies ergibt sich aus den erfolgten Einzahlungen und den jeweiligen Betragshöhen, die mit den einzelnen Zahlungen der Höhe nach übereinstimmen.

Das Finanzamt hat zu Recht auf die besondere qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers in diesem Vefahren hingewiesen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat jedoch das Finanzamt in dem Fall, in dem der Geschäftsführer Beweisanbote zu seiner Entlastung vorbringt, erforderlichenfalls Präzisierungen von diesem abzufordern, jedenfalls

aber konkrete Feststellungen über die von ihm konkret angebotenen Entlastungsbehauptungen und Entlastungsbeweisen zu treffen (VwGH vom 29. März 2001, ZI. 2000/14/0149).

Das Finanzamt hat zu dem Beweisanbot (Einvernahmen der Steuerberaterin und des Bw.) bislang keine Feststellung getroffen. Es ist aus der Sicht des Referenten durchaus möglich und wahrscheinlich, dass der Geschäftsführer für andere Abgabenschuldigkeiten, wie etwa die Lohnsteuernachforderungen aus vorangegangenen Jahren zur Haftung heranzuziehen sein wird.

Die Ermittlung dieses Sachverhaltes obliegt der Abgabenbehörde I. Instanz. Es hätte sich bei genauer Überprüfung des Sachverhaltes möglicherweise herausstellen können, dass der Bw. für die in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Umsatzsteuervorauszahlungsbeträge nicht zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH vom 23. Jänner 1997, 95/15/0173 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens.

Der angefochtene Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung enthalten zum Teil nur eine "standardisierte" Begründung für die Ermessensübung. Nach Ansicht des Referenten ist aber gerade eine Konstellation, wie im vorliegenden Fall, eine Begründung der Ermessensentscheidung betreffend das Ausmaß, in welchem die Haftung letztlich geltend gemacht wird, erforderlich. Das die Abgabenbehörde erster Instanz ermessenskonform gehandelt hat und auf welche Gründe sie bei der Inanspruchnahme der Haftung Bedacht genommen hat wäre ebenso bereits im Haftungsbescheid auszuführen. Maßgeblich dafür wäre etwa die Erhebung der wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Bw. zum Zeitpunkt derr Haftungsinanspruchnahme.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 19. Februar 2008