



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch WTG Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10/16, vom 22. März 2002 und 9. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling vom 21. Februar 2002 sowie 9. September 2002 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO im Beisein der Schriftührerin Edith Madlberger nach der am 30. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird insoweit stattgegeben, als die Haftungsschuld nunmehr mit € 510.898,16 festgesetzt wird. Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Jänner 2001 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde am 12. Juni 2001 mangels Vermögens wieder aufgehoben.

Das Finanzamt forderte die Berufungswerberin (Bw.) mit Schreiben vom 17. April 2001 auf bekanntzugeben, wie die vorhandenen Mittel verwendet worden wären und was sie daran gehindert hätte, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen Sorge zu tragen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2002 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführerin der GmbH für Abgaben in der Höhe von € 33.299,06, nämlich

Umsatzsteuer 1995	1.363,71
Umsatzsteuer 1996	3.985,09
Umsatzsteuer 1997	12.415,50
Umsatzsteuer 1998	5.978,50
Umsatzsteuer 1-2/1998	4.183,92
Umsatzsteuer 1/1999	40,84
Umsatzsteuer 5/1999	140,04
Umsatzsteuer 9/1999	4.685,22
Stundungszinsen 1999	155,23
Säumniszuschlag 2000	351,01

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 22. März 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass bei ihrem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der Primärschuldnerin ein wesentlich geringerer Rückstand auf dem Finanzamtskonto ausgewiesen gewesen wäre. Bei erklärungsgemäßer Veranlagung der Umsatzsteuern bis zum Jahr 1999 hätte sich ein Guthaben ergeben müssen. Der von der Finanz auf dem Konto ausgewiesene Rückstand wäre daher der Bw. nicht zuzurechnen. Zum 29. Juni 2000 wären lediglich die U 1-2/1998 in Höhe von ATS 57.572,00 sowie die U 9/1999 unbeglichen gewesen. Gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1995-1999 wäre mit gleicher Post Berufung eingebracht worden.

Mit weiterem Bescheid vom 9. September 2002 wurde die Bw. gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführerin der GmbH für Abgaben in der Höhe von € 684.621,75, nämlich

Kapitalertragsteuer 1997	72.672,83
Kapitalertragsteuer 1998	72.672,83
Kapitalertragsteuer 1999	36.336,42
Umsatzsteuer 1997	58.138,27
Säumniszuschlag 1998	1.162,77

Umsatzsteuer 1998	72.672,84
Säumniszuschlag 1998	1.573,03
Umsatzsteuer 1999	174.033,27
Säumniszuschlag 1999	3.480,67
Körperschaftsteuer 1998	144.278,11
Körperschaftsteuer 1999	47.600,71

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 9. Oktober 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und wandte ein, dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben zu Unrecht bestehen würden und gegen die diesen Abgaben zugrundeliegenden Bescheide Berufung erhoben worden wäre. Die Bw. wäre allen ihr als Geschäftsführerin auferlegten Pflichten nachgekommen und hätte sämtliche Abgaben ordnungsgemäß erklärt.

In Beantwortung eines an sie gerichteten Vorhaltes gab die Bw. mit Schreiben vom 6. Februar 2003 bekannt, dass sie für die GmbH Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erstellen hätte lassen, die abgegeben und veranlagt worden wären. Die Richtigkeit der Steuererklärungen und der Jahresabschlüsse könnte bei Vorlage der Unterlagen bewiesen werden. Für das Nichtvorhandensein der Unterlagen könnte die Bw. nicht zur Verantwortung gezogen werden, da sämtliche Unterlagen nachweislich dem neuen Geschäftsführer übergeben worden wären, der für deren Beibringung haften würde. Weiters wäre im Zuge der Betriebsprüfung und der dabei erfolgten Schätzung das Parteiengehör verletzt worden. Da der Bw. die beabsichtigte Schätzung niemals vorgehalten worden wäre, hätte das Finanzamt auch keine Schätzungsbefugnis gehabt. Die der Bw. auferlegten Pflichten hätte sie daher niemals schuldhaft verletzt.

Weiters führte die Bw. an, dass die von der Finanz angenommenen Einnahmen nicht vorhanden gewesen wären, weshalb auch keine Mittel zur Abgabenentrichtung zur Verfügung gestanden wären. In dem von ihr zu verantwortenden Zeitraum hätte es auch kein Krida-verfahren gegeben, sondern wären sämtliche Gläubiger voll befriedigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2003 wurden beide Berufungen als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Geschäftsführers insbesonders auch die ordnungsgemäße Meldung und

Entrichtung der laufenden Selbstbemessungsabgaben gehören würden. Im Jahr 1997 wären entweder keine Umsatzsteuervoranmeldungen oder UVA mit Gutschriften abgegeben worden. 1998 wären Umsatzsteuerzahlungen nur in geringem Ausmaß geleistet worden, weshalb es bei den Jahresveranlagungen zu Nachforderungen gekommen wäre. Im Jahr 1999 wären Voranmeldungen nur bis September gemeldet worden. Hingegen wären weder Zahlungen geleistet noch Steuererklärungen abgegeben worden. Die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgabenforderungen wären im Zuge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung festgestellt und festgesetzt worden, wobei vorhandenes Kontrollmaterial die Grundlage der Schätzung gebildet hätte.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 13. März 2003 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ergänzend wurde mit Schriftsatz vom 15. März 2003 vorgebracht, dass die Bw. bis 3. Februar 2000 Geschäftsführerin der GmbH gewesen wäre. Am gleichen Tag wären sämtliche Gerschäftsunterlagen ab 1989 einschließlich des Entwurfes einer Bilanz für 1999 an den neuen Geschäftsführer und Gesellschafter, Herrn R.D., übergeben worden. Eine Bestätigung über den Erhalt dieser Unterlagen wurde beigelegt. Nach einem neuerlichen Geschäftsführerwechsel wäre am 18. Jänner 2001 über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden.

Am 25. Mai 2000 wären die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 1997, 1998 und 1999 beim Finanzamt Wien 4/5/10, das diese an das zuständige Finanzamt Baden Mödling weitergeleitet hätte, eingereicht worden. Mit Bescheiden vom 28. März und 11. April 2001 wären die Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 sowie 1998 erklärungsgemäß veranlagt worden. Am 9. September 2002 wären die Bescheide auf Grund der vom 21. November 2001 bis 11. Juni 2002 durchgeföhrten Betriebsprüfung ergangen.

Erst nach Konkurseröffnung, wobei mittlerweile auf die Bw. noch zwei weitere Geschäftsführer gefolgt wären, hätte eine Betriebsprüfung Zuschätzungen für 1997 und 1998 sowie für 1999 und 2000 eine Totalschätzung vorgenommen. Die einzige Begründung laut Betriebsprüfungsbericht sei die Feststellung, dass die Schätzungsgrundlagen auf Grund des Kontrollmaterials bzw. der vorhandenen Jahresabschlüsse ermittelt worden wären. Schon inhaltlich wäre dies wohl unlogisch, wenn Zuschätzungen auf Grund vorhandener Jahresabschlüsse erfolgen würden. Es wäre aber weder die Art noch der Umfang des Kontrollmaterials angegeben gewesen. Darüber hinaus wäre die Bw., die für die Jahre 1997 und 1998 verantwortlich gewesen wäre, mit diesen Feststellungen nie konfrontiert worden, weshalb das laut BAO normierte Parteiengehör gröblichst verletzt worden wäre. Anhand der äußereren

Umstände (Kleinunternehmen, wenig Beschäftigte, geringes Einkaufsvolumen, etc.) könne der zugeschätzte Umsatz unmöglich von dieser Gesellschaft ausgeführt worden sein.

Dem allgemeinen Grundsatz des Schadenersatzrechtes, dass auch der Beschädigte eine Pflicht zur Schadensminderung bzw. Schadensvermeidung tragen würde, wäre die Finanzverwaltung in keiner Weise gefolgt. Wenn bereits Bedenken hinsichtlich der Jahresabschlüsse 1997 und 1998 vorgelegen wären, hätte keine Veranlagung erfolgen dürfen, sondern im Rahmen eines Vorhalteverfahrens die Geschäftsführerin zeitnah zu den näheren Umständen befragt werden müssen. In diesem Stadium wäre vielleicht noch ein Zugriff auf die an den neuen Geschäftsführer übergebenen Unterlagen möglich gewesen. Durch den Umstand, dass die Betriebsprüfung ihre Zu- und Totalschätzungen im Jahr 2002 durchgeführt hätte, könnten diese keine taugliche Grundlage für den Ausspruch eines Haftungsanspruches sein. Es würde daher an jeglichem Kausalzusammenhang zwischen den Schätzungen und einer schuldenhaften Pflichtverletzung der Bw. mangeln.

Eine schuldenhafte Pflichtverletzung könne auch deshalb nicht vorliegen, weil dem Abgabenschuldner in jedem Fall die zur Begleichung der durch die Schätzung der Betriebsprüfung festgesetzten Abgabennachforderungen gefehlt hätten, die GmbH nie Umsätze und Gewinne in der von der Betriebsprüfung auf Grund einer Schätzung festgelegten Höhe gehabt hätte. Es wäre daher zu keinem Zeitpunkt möglich gewesen, Abgaben in dieser Höhe zu entrichten. Nach Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 95/13/0236, 86/14/0077) wäre keine schuldenhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten gegeben, wenn dem Abgabenschuldner die Mittel zur Bezahlung der Abgabennachforderungen fehlen würden.

Das Finanzamt hätte auch nicht begründet, welches Verhalten der Bw. dazu geführt hätte, dass sie die geschätzten Abgaben nicht entrichtet hätte. Die Bw. hätte bis zur Zustellung der Haftungsbescheide nicht einmal Kenntnis vom Ausmaß der Abgabennachforderungen gehabt. Es wäre von ihr auch nicht zu vertreten, dass die nachfolgenden Geschäftsführer bzw. der Masseverwalter den Betriebsprüfern keine Unterlagen übergeben hätten, sodass die Besteuerungsgrundlagen durch die Betriebsprüfung geschätzt worden wären.

Es wäre auch keine Kausalität der Pflichtverletzung für die geschätzten Abgabennachforderungen gegeben. Es könne nämlich nicht angehen, dass jede noch so kleine Pflichtverletzung eines Geschäftsführers dazu führen würde, dass er für jegliche auf Grund eines Fehlverhaltens seiner Nachfolger geschätzte Abgabennachforderung haftbar gemacht werde. Auch wenn nach dem in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnis des VwGH vom 30.5.1989, 89/14/0044, die Abgabenbehörde davon ausgehen könne, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld wäre, wenn der Geschäftsführer

schulhaft seine Pflichten verletzen würde, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, wären stets nur bestimmte, zur Abgabenerhebung in Bezug stehende Pflichtverletzungen als haftungsbegründend anzusehen.

Betreffend Kapitalertragsteuer wäre im Haftungsbescheid nur ausgeführt worden, dass die Bw. nach § 95 Abs. 5 EStG ebenfalls haftbar zu machen sei. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müsse eine Bescheidbegründung jedoch erkennen lassen, welcher als erwiesen angenommene Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt worden wäre, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt wäre, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegen würde und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachten würde. Bezuglich Kapitalertragsteuer würde aber jegliche Begründung fehlen.

Mit Schriftsatz vom 26. Mai 2006 brachte die Bw. weiters vor, dass die GmbH im Juli 1985 gegründet worden und bis zur Betriebsprüfung (Bericht vom 12. Juni 2002) steuerlich völlig unauffällig gewesen wäre. Sie hätte lediglich mit den üblichen Problemen des Wirtschaftslebens, insbesondere dem Preisverfall in der Baubranche und im Baunebengewerbe zu kämpfen gehabt.

Der Bw. werde auf Grund dieses Betriebsprüfungsberichtes eine Abgabenschuld angelastet, die weder dem Grunde noch der Höhe nach gerechtfertigt wäre, da für den Zeitraum 1997 bis 2000 Zuschätzungen erfolgt wären, die eine Erfolgsänderung von ATS 12 Mio. nach sich gezogen hätte. Es würde aber jeder wirtschaftlichen Erfahrung widersprechen, dass ein Unternehmen in der Größenordnung der GmbH derartige Umsätze und Gewinne, wie sie seitens der Betriebsprüfung unterstellt worden wären, realisiert hätte. Die Begründung der Schätzung würde sich darin erschöpfen, dass Jahresabschlüsse für 1997 und 1998 existieren würden und der steuerliche Vertreter zum Zeitpunkt der Prüfung keine Vollmacht mehr gehabt hätte. Diese Begründung könne aber einer weiteren Überprüfung in keiner Weise standhalten, da weder ein innerer noch ein äußerer Betriebsvermögensvergleich durchgeführt worden wäre. Es gebe auch keine nähere Erläuterung, welches Kontrollmaterial mit welcher Schlussfolgerung verwertet worden wäre und was aus den vorhandenen Jahresabschlüssen für die Schätzungen ermittelt worden wäre.

Da ein zur Haftung herangezogener Schuldner nur für jene Beträge haften könne, welche von der Gesellschaft auch tatsächlich geschuldet werden würden, sei von vornherein eine Haftung der Bw. ausgeschlossen, weil die Abgaben laut Betriebsprüfung jeglicher Grundlage entbehren würden. Von einer möglichen Umsatzsteigerung im Jahr 2000 (laut Betriebsprüfung wären angeblich 80 Dienstnehmer im Monat gemeldet gewesen) könne kein Rückschluss auf

Umsätze und Ergebnisse des von der Bw. zu vertretenden früheren Zeitraumes gezogen werden.

Ergänzend wies die Bw. darauf hin, dass sie auch Geschäftsführerin der Firma C-KG (nunmehr H-KG) gewesen wäre, welche für den Zeitraum 1997 bis 1999 ebenfalls, jedoch ohne Zuschätzungen, geprüft worden wäre. Der Betriebsprüfungsbericht diene als weiteres Beweismittel, dass die Bw. ihren steuerlichen Verpflichtungen im Wesentlichen nachgekommen wäre. Für die GmbH wären demnach für die Jahre 1997 bis 1999 Bilanzen vorgelegen, die laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich den Anschein der Richtigkeit und der Vollständigkeit beanspruchen könnten, sofern die Finanzverwaltung nicht das Gegenteil nachweisen würde. Von einem gegenteiligen Beweis könnte aber auf Grund des abgeführten Betriebsprüfungsverfahrens keine Rede sein, weil die wesentlichsten Grundlagen eines objektiven Verfahrens (Parteiengehör) verletzt worden wären, da die Bw. erst durch den Haftungsbescheid von der abgeschlossenen Betriebsprüfung Kenntnis erlangt hätte.

Als Eventalantrag ersuchte die Bw. um Berücksichtigung des Umstandes, dass laut dem Firmenbuchauszug der GmbH nach Eröffnung des Konkurses laut Beschluss vom 18. März 1998 dieser Konkurs mit Beschluss vom 20. Jänner 1999 wieder aufgehoben worden wäre, da der von der Bw. angestrebte Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt worden wäre. Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.6.1996, 95/16/0077) würde sich aus der Subsidiarität und Akzessorität der Haftung nach § 9 BAO zwingend ergeben, dass ein Vertreter einer juristischen Person nur dann in Anspruch genommen werden dürfe, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommen würde und die Abgabe uneinbringlich wäre. Die Haftung könnte daher für nicht mehr bestehen bzw. für nicht mehr begründet werden, als der Hauptschuldner leisten müsse. Beim Zwangsausgleich würde dies bedeuten, dass für Abgaben, die noch vor der rechtskräftigen Beschlussfassung des Zwangsausgleiches fällig gewesen wären, nur die Zwangsausgleichsquote beim Haftungspflichtigen gefordert werden könnte, sofern die anderen Voraussetzungen für die Haftung vorliegen würden.

In der am 30. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass die Bw. im Zeitpunkt der Übergabe der Geschäftsführertätigkeit die Gesellschaft ordnungsgemäß übergeben hätte, da dem zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto bestehenden Rückstand eine Guschrift aus der Umsatzsteuer 1998 (laut eingebrachter Erklärung) und der noch nicht veranlagten Umsatzsteuer 1999 in etwa der gleichen Höhe gegenübergestanden wäre.

Dazu legte die Vertreterin des Finanzamtes einen Aktenvermerk des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 15. Jänner 2001 vor, in dem festgestellt wurde, dass die GmbH an die C-KG am 15. Oktober 1999 eine Rechnung in Höhe von rund ATS 3,3 Mio. ausgestellt hätte. Da für Oktober 1999 aber keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben worden wäre, wäre eine Umsatzsteuerprüfung angeregt worden. Daraufhin erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., dass die C-KG geprüft und dabei offenbar festgestellt worden wäre, dass die gegenständliche Rechnung im Rechenwerk der GmbH vorhanden gewesen wäre, da es ansonsten zur Ausstellung einer Kontrollmitteilung gekommen wäre.

Abschließend erklärte der steuerliche Vertreter, dass ein Nachweis, welche Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten vorhanden gewesen und wie diese verwendet worden wären, mangels vorhandener Unterlagen nicht erbracht werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da das am 18. Jänner 2001 über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkursverfahren mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12. Juni 2001 mangels Vermögens wieder aufgehoben wurde (vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0016).

Dem Vorbringen der Bw., dass der am 20. Jänner 1999 bestätigte Zwangsausgleich bewirken würde, dass für Abgaben, die noch vor Beschlussfassung fällig gewesen wären, nur die Zwangsausgleichsquote gefordert werden dürfe, muss entgegengehalten werden, dass der

Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.9.1999, 96/15/0049, von der von der Bw. angeführten Judikaturline abgewichen ist. Nunmehr steht auch eine rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-) Ausgleiches der Primärschuldnerin die Geltendmachung der Haftung auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen.

Darüber hinaus konnten diese Abgaben vor Durchführung der Betriebsprüfung nicht festgestellt und daher im – damaligen - Konkurs auch nicht angemeldet werden, weshalb dafür auch keine Ausgleichsquote erzielt werden konnte. Für diesen Fall normiert § 156 Abs. 6 KO, dass Gläubiger, deren Forderungen nur durch Verschulden des Gemeinschuldners im Ausgleich unberücksichtigt geblieben sind, nach Aufhebung des Konkurses die Bezahlung ihrer Forderungen im vollen Betrag vom Gemeinschuldner verlangen können.

Unbestritten ist auch, dass der Bw. als Geschäftsführerin der GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft im Zeitraum vom 5. Oktober 1987 bis 3. Februar 2000 oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Obwohl die den Haftungsbeträgen zugrundeliegenden Abgabenbescheide erst auf Grund einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung, die zu einem Zeitpunkt stattfand, in dem die Bw. keine Funktion als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin mehr innehatte, ergingen, waren diese Nachforderungen der Bw. zum Teil zuzurechnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Die Haftung kann daher auch für Abgabennachforderungen bestehen, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind.

Da bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038), somit daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280) und unabhängig von einer bescheidmäßigen Festsetzung (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291), fiel die Abfuhr der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern – mit Ausnahme der erst am 15. Februar 2000 in Höhe von € 14.503,03 fälligen Umsatzsteuervorauszahlung 12/1999 - und Kapitalertragsteuern in die Verantwortung der Bw.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie die Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216). Keine Haftung kann daher für die am 11. April 2001 bzw. am 2. Juli 2002 erstmalig in Höhe von € 144.278,11 und € 47.600,71 festgesetzten Körperschaftsteuern 1998 und 1999 bestehen.

Da die Säumniszuschläge das Schicksal der Stammabgabe teilen, fallen die für die Nachforderungen an Umsatzsteuern für die Jahre 1997, 1998 und 1999 (mit Ausnahme des auf 12/1999 entfallenden aliquoten Anteils von € 290,81) verwirkten Säumniszuschläge in die Verantwortung der Bw. Keine Haftung kann jedoch für die Säumniszuschläge bestehen, die auf Grund der Nichtentrichtung der gemeldeten Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge 6/2000 und 7/2000 in Höhe von insgesamt € 351, 01 erst am 17. Juli 2000 bzw. am 16. August 2000 verwirkt wurden.

Dem Vorbringen der Bw., dass die Nachforderungen auf unzutreffenden Schätzungen der Betriebsprüfung basieren würden und ihr keine Möglichkeit eingeräumt worden wäre, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich in dem die Abgabenfestsetzung selbst betreffenden Verfahren gemäß § 248 BAO vorzutragen sind (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Abgabenbehörde im Haftungsverfahren nämlich verwehrt, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Es war vielmehr von der Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung auszugehen, wobei die Folgerung nicht als unschlüssig anzusehen ist, dass die (unbestritten im Zeitraum der Geschäftsführung durch die Bw.) abgegebenen Steuererklärungen, gemessen am Inhalt der nach Abschluss der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide, unrichtig gewesen sein mussten (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Berufungen ein, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Auch liegt keine Verletzung des Parteiengehörs vor, da die Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht mehr Vertreterin der Gesellschaft war. Durch § 248 BAO aber wurde ihr auf Grund der Inanspruchnahme zur Haftung das nachträgliche Berufungsrecht und damit das Recht auf Parteiengehör eingeräumt.

Bemerkt wird, dass es entgegen dem Berufungsvorbringen für die Inanspruchnahme der Bw. als Haftende nicht darauf ankommt, ob es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben um geschätzte Umsätze und Gewinne handeln würde, die gar nicht erzielt haben werden können (VwGH 26.7.2000, 95/14/0015).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert

haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Aus dem Vorbringen, die Gesellschaft hätte nie Umsätze getätigt und Gewinne in der von der Betriebsprüfung auf Grund einer Schätzung festgelegten Höhe lukriert, kann nicht gefolgert werden, dass der Bw. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Der Einwand, dass sie alle Unterlagen dem nachfolgenden Geschäftsführer übergeben hätte, vermag die Bw. jedoch nicht zu exkulpieren, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145). Die Bw. wäre demnach verhalten gewesen, dafür Sorge zu tragen, auch noch nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und das Nichtvorliegen einer Pflichtverletzung belegen zu können. Der Einwand, die Unterlagen dem nachfolgenden Geschäftsführer übergeben zu haben, geht daher ins Leere, zumal in der bekannt risikobehafteten Baubranche mit in kurzen Abständen wechselnden ausländischen Geschäftsführern eine verstärkte Sorgfaltspflicht wahrzunehmen ist.

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

An der Bw., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115). Den sohin geforderten Liquiditätsstatus hat die Bw. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur

Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Kapitalertragsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 95 Abs. 4 EStG der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen hat.

Die Bw. hat somit durch ihr eigenes Verhalten, nämlich die Nichtentrichtung der Abgaben, und nicht wie von ihr moniert durch das Fehlverhalten ihrer Nachfolger ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen schulhaft verletzt.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von nunmehr € 510.898,16 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2006