



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat-Wien-10 im Beisein der Schriftführerin E. über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 29. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. S vom 14. Mai 2009 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 30. September 2010 und 25. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag in Höhe von € 158.091,64 (statt bisher € 550.851,09) eingeschränkt, und zwar auf folgende Abgabenschuldigkeiten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	07/2003	154.174,45
Umsatzsteuer	05/2005	654,02
Körperschaftsteuer	2002	782,39
Anspruchszinsen	2002	48,39
Lohnsteuer	06/2005	2.386,49
Dienstgeberbeitrag	06/2005	41,98
Zuschlag zum DB	06/2005	3,92

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Mai 2009 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der F- GmbH in Höhe von insgesamt € 550.851,09 zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	2003	0,09
Umsatzsteuer	07/2003	154.174,45
Umsatzsteuer	05/2005	9.343,16
Lohnsteuer	06/2005	4.772,99
Lohnsteuer	07/2005	761,54
Körperschaftsteuer	2000	56.210,91
Körperschaftsteuer	2001	171.843,85
Körperschaftsteuer	2002	19.559,80
Körperschaftsteuer	2003	83.101,53
Dienstgeberbeitrag	06/2005	1.199,70
Dienstgeberbeitrag	07/2005	616,31
Zuschlag zum DB	06/2005	111,97
Zuschlag zum DB	07/2005	57,52
Verspätungszuschlag	03/2005	294,70
Verspätungszuschlag	05/05	1.503,65
Anspruchszinsen	2000	6.211,93
Anspruchszinsen	2001	10.742,79
Anspruchszinsen	2002	1.209,68
Anspruchszinsen	2003	5.655,89
Aussetzungszinsen	2004	1.176,31
Aussetzungszinsen	2005	12.891,79
Stundungszinsen	2004	111,45
Säumniszuschlag	2003	3.369,52
Säumniszuschlag	2004	5.022,96
Säumniszuschlag	2005	774,62

Säumniszuschlag 2	2004	131,98
-------------------	------	--------

Zur Begründung führte das Finanzamt nach Zitierung der maßgeblichen Gesetzesstellen und der diesbezüglichen Rechtsprechung im Wesentlichen aus, dass die Bw. im Zeitraum 14. September 2000 bis 30. August 2005 im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei.

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 standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher nicht schlechter behandelt habe, als andere Verbindlichkeiten.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bw vom 14. September 2000 bis 13. Juni 2007 selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der mittlerweile amtlich gelöschten GmbH gewesen sei.

Die Bw. sei neben ihrem Ehemann auch zugleich Gesellschafterin der GmbH gewesen und habe sich, während ihr Mann das operative Geschäft betreut habe, um die administrativen Agenden der Gesellschaft gekümmert.

Vor allem infolge des Forderungsausfalles bei zwei größeren Projekten (L. und U.) sei die Gesellschaft 2005 in finanzielle Schwierigkeiten geraten, in der Folge sei es zu einem Konkursverfahren gekommen. Nach Verteilung der Masse an die Massegläubiger sei der Konkurs mit Beschluss vom 29. November 2006 aufgehoben und die Firma am 13. Juni 2007 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden.

Die Bw. sei ihrer Aufgabe als handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmens nachgekommen und habe sich keinerlei Verstöße oder Sorgfaltswidrigkeiten zu Schulden kommen lassen. Insbesondere habe sie dafür Sorge getragen, dass sämtliche fälligen Abgaben rechtzeitig entrichtet, respektive, dass die zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien und die Abgabenschulden daher im Verhältnis zu anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt worden seien.

Die Bw. habe sich somit keiner wie immer gearteten auch nur leicht fahrlässigen Verletzung der ihrer Funktion auferlegten Pflichten schuldig gemacht.

Ein inhaltliches Eingehen auf die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschulden sei der Bw. nicht möglich, da sich sämtliche Unterlagen der GmbH beim Masseverwalter befänden.

Mangels Zugänglichkeit zu diesen Unterlagen seien daher die geltend gemachten Abgabenschulden nicht nachvollziehbar. Es werde angeregt, dem Masseverwalter aufzutragen, dem Berufungsgericht oder der Behörde erster Instanz sämtliche Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung zu stellen.

Aus anwaltlicher Vorsicht werde Verjährung des Haftungsanspruches gemäß § 207 BAO eingewendet.

Die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Haftung eines Geschäftsführers nach §§ 9 und 80 BAO seien die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der Gesellschaft, die Stellung als Geschäftsführer einer GmbH und eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers, die für die Uneinbringlichkeit der Abgabe kausal sei. Vor allem die letztgenannte Voraussetzung treffe keinesfalls zu.

Die Bw. habe umgehend nach bekannt werden der Überschuldung der GmbH Konkurs angemeldet und sämtliche Zahlungen eingestellt, damit es zu keiner wie immer gearteten Gläubigerbevorzugung komme. Bis zum Eintritt der Überschuldung seien sämtliche Abgabenschulden termin- und ordnungsgemäß beglichen worden. Der Bw. sei insbesondere weder ein Verstoß gegen die Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, Buchführungspflichten oder die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben aus den von ihr verwalteten Mitteln der GmbH oder das Gleichbehandlungsgebot vorzuwerfen.

Soweit die Finanzbehörde den Standpunkt einnehme, dass auf Grund der in diesem Verfahren grundsätzlich geltenden Beweislastumkehr ein Freibeweis der Abgabepflichtigen erfolgen müsse, sei dem entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde im Rahmen der Prüfung einer schuldhaften Pflichtverletzung eine amtswegige Ermittlungspflicht treffe. Es sei dann allenfalls Sache des Geschäftsführers, darzulegen, dass es zu den behaupteten Pflichtverletzungen nicht gekommen sei. Die Behauptungs- und zuvor die Ermittlungspflicht treffe zweifellos die Behörde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass die Bw. in der Zeit vom 14. September 2000 bis zur Konkurseröffnung am 30. August 2005 als handelsrechtliche Geschäftsführerin fungiert habe und ihr daher generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH im Zeitraum ihrer handelsrechtlichen Geschäftsführung. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die sie treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

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

Es sei Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge haben tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet würden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten anzunehmen sei.

Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehöre auch die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Für die Jahre 2002, 2003 und 2004 seien keine Abgabenerklärungen eingereicht worden und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Es sei am Geschäftsführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, 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. Es wäre am Bw. gelegen, den Nachweis im Vorhinein zu erbringen.

Erkläre sich ein Vertreter bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden und nehme eine solche Beschränkung in Kauf, die ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache, so liege darin ein haftungsrelevantes Verschulden. Wer dessen ungeachtet die Funktion des Geschäftsführers übernehme, handle schon deswegen schuldhaft, weil ihm bewusst sein müsse, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht nicht entsprechen könne. In der Berufung werde vorgebracht, dass der Gatte der Bw. das operative Geschäft betreut und die Bw. im Innenverhältnis eine Aufteilung der Kompetenzen akzeptiert habe. Für das Verschulden nach § 9 BAO sei nicht maßgeblich, ob der Geschäftsführer seine Funktion tatsächlich ausübe, sondern ob der als Geschäftsführer bestellt gewesen sei und ihm daher die Ausübung der Funktion oblegen wäre. Ein für eine Haftung nach § 9 iVm § 80 BAO relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich ein Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die

künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache. Durch diese Einschränkung im Innenverhältnis habe die Bw. billigend in Kauf genommen, dass die künftige Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich mache. Durch diese Einschränkung im Innenverhältnis habe die Bw. billigend in Kauf genommen, dass die künftige Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gemacht werde und für die Bereitstellung von liquiden Mitteln zur Bezahlung der fälligen Abgaben nicht rechtzeitig Vorsorge habe treffen können.

Die Einhebungsverjährungsfrist betrage 5 Jahre und beginne mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei. Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Vollstreckungsmaßnahmen unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Neben den im Gesetz selbst beispielhaft aufgezählten Maßnahmen seien Unterbrechungshandlungen auch allgemein durch elektronische Abfragen bei anderen Rechtsträgern, sofern sie im Akt eindeutig dokumentiert seien, weiters Erhebungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse, Amtshilfeersuchen, Zahlungsaufforderungen. Am 23. Mai 2005 sei eine Zuteilung an den Außendienst zur Forderungserhebung erfolgt, weiters sei am 1. September 2005 eine Firmenbuchabfrage gemacht worden. Es seien anspruchsbezogene, somit auf die haftungsgegenständlichen Abgaben bezogene Unterbrechungshandlungen gesetzt worden, damit sei die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung im Jahr 2009 unter Beachtung der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 238 BAO zulässig.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb der Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass gemäß § 238 Abs. 1 BAO das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das

Recht zur Festsetzung der Abgabe verjähre. § 209a BAO gelte sinngemäß. Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Da die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben auch Jahre betreffen würden, die bereits der Verjährung unterliegen können (ab 2000), sei (von Amts wegen) zu überprüfen, ob nicht bereits Einhebungsverjährung eingetreten sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genüge es für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO, dass sie nach außen in Erscheinung trete und erkennbar den Zweck verfolge, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankomme, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet gewesen wäre und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangt habe (VwGH, 2002/13/0223).

Jedoch habe der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung GZ. RV/0063-S/02 vom 17.03.2004, entschieden, dass nicht jede Amtshandlung zu einer Unterbrechung der Verjährung führe:

"Eine Unterbrechung der Verjährung tritt gemäß § 238 Abs. 2 BAO unter anderem nur durch eine nach außen erkennbare Amtshandlungen ein. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH muss eine solche Amtshandlung aus dem Amtsreich der Behörde hinaustreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Eine vom Sachbearbeiter getätigte EDV-Abfrage erfüllt diese Anforderungen nicht. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde liegt demnach keine nach außen hin erkennbare Amtshandlung vor."

In der Berufungsvorentscheidung vom 22.07.2009 werde ausgeführt, dass am 23. Mai 2005 eine Zuteilung an den Außendienst zur Forderungserhebung und weiters eine Firmenbuchabfrage am 1. September 2005 erfolgt sei. Die Zuteilung an den Außendienst zur Forderungserhebung erfülle nicht die Anforderungen an eine Unterbrechungshandlung, weil sie keine "nach außen erkennbare Amtshandlung" darstelle. Es handle sich hierbei um eine Weitergabe von Informationen innerhalb der Abgabenbehörde. Sie trete nicht nach außen in Erscheinung. Hinsichtlich der Firmenbuchabfrage vom 01.09.2005 sei von der Abgabenbehörde nicht erläutert worden, warum eine Firmenbuchabfrage getätigt worden sei und in welchem Zusammenhang diese Abfrage mit der Forderungseintreibung stehe. Vielmehr lasse die zeitliche Nähe der Firmenbuchabfrage zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 31. August 2005 den Schluss zu, dass die Behörde sich über die Eröffnung des

Insolvenzverfahrens informieren wollte. Der Zusammenhang mit der Eintreibung erscheine weiters unschlüssig, weil die Zuteilung an den Außendienst im Mai und erst im September eine Firmenbuchabfrage erfolgte. Die Abgabenbehörde bringe auch keine weiteren Amtshandlungen vor, die eine so isolierte Firmenbuchabfrage als Unterbrechungshandlung werten lasse. Der vom Gesetz geforderte Zusammenhang, dass die (nach außen erkennbare) Amtshandlung zur Durchsetzung des Anspruchs unternommen werden müsse, fehle hier völlig.

Da nach Konkurseröffnung über die GmbH alle abgabenbehördlichen Schriftstücke an den Masseverwalter gegangen seien, lägen keine konkreten Informationen über die verjährten Jahre vor. Aufgrund der Verjährungsfrist von 5 Jahren ergebe sich, dass nur die Jahre vor 2004 der Verjährung unterliegen können. Es werde daher Verjährung für die Jahre 2000 bis 2003 eingewendet. Um Ermittlung von Amts wegen werde ersucht.

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

Im vorliegenden Fall sei fraglich, ob im Rahmen der Ermessensentscheidung dem Kriterium der "Billigkeit" ausreichend Rechnung getragen worden sei. In diesem Rahmen seien insbesondere der Grundsatz von Treu und Glauben, das steuerliche Verhalten, die wirtschaftliche Situation des Haftungspflichtigen und die Besonderheiten des Einzelfalles zu beachten.

Die Bw. wolle hier die Besonderheiten des Einzelfalles hervorheben, die nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin eine Inanspruchnahme der Haftungspflichtigen verhindern würden. Würden die vorgeschriebenen Steuerbeträge betrachtet, dann stelle sich die offensichtliche Frage, warum ein Unternehmen, das derart hohe Gewinne mache, so schnell in die Insolvenz schlittere. Bei näherer Betrachtung erfahre man, dass die Vorschreibungen aus früheren Betriebsprüfungen und Schätzungen resultieren würden. Bei Erforschung der Hintergründe für die Schätzungen werde ersichtlich, dass diese von der Haftungspflichtigen nicht (mehr) beeinflusst hätten werden können. Gegen die Schätzungsbescheide seien vom Masseverwalter keine Rechtsmittel ergriffen worden, obwohl die Erstellung von Steuererklärungen möglich gewesen wäre. Nach obigen Ausführungen sei der Billigkeit nicht ausreichend Rechnung getragen worden. Die Haftungspflichtige wird für Abgabenschulden haftbar gemacht, die sie nicht mehr habe beeinflussen können. Die Versäumnisse des Masseverwalters könnten nicht einer anderen Person angelastet werden. Hinzu komme, dass an der Richtigkeit der Bescheide

und somit an den vorgeschriebenen Beträgen berechtigte Zweifel bestünden. Gemäß den vorliegenden Bilanzentwürfen ergebe sich ein Jahresgewinn für 2002 iHv € 39.037,31 und für 2003 ein Verlust iHv € 618.141,91. Da der Schätzungsbescheid 2003 erst nach Konkurseröffnung rechtskräftig geworden sei, hätte der Masseverwalter mit relativ geringen Mitteln für eine korrekte Veranlagung sorgen können. Die Abgabennachforderung hätte sich dadurch wesentlich verringert. Bezüglich der Haftung für die offenen Abgaben des Jahres 2002 sei anzuführen, dass die Bw. mit Nachdruck die Erstellung der Steuererklärungen für 2002 von der steuerlichen Vertretung verlangt habe. Die Erklärungen seien erst am 21. Juni 2005 im Zuge der Übergabe der restlichen Unterlagen übergeben worden. Die Steuererklärungen seien an die neue steuerliche Vertretung zur Kontrolle und weiteren Veranlassung weitergegeben worden. Im Vertrauen auf deren korrektes Verhalten sei die Bw. davon ausgegangen, dass die Erklärungen geprüft und gegebenenfalls an die Abgabenbehörde weitergeleitet würden. Da eine Zustellvollmacht gegeben worden sei, seien die Schriftstücke an die steuerliche Vertretung zugestellt worden. Bis die Bw. die Bescheide erhalten habe und erkennen hätte können, dass es sich um Schätzungsbescheide handle, sei die Rechtsmittelfrist fast verstrichen gewesen. Die Turbulenzen im Vorfeld der Insolvenzeröffnung hätten letztlich dazu geführt, dass die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels übersehen worden sei. Die Bw. habe sich mit aller Kraft der Erhaltung des Unternehmens gewidmet und sogar Einschüsse getätigt. Aus den Umständen des Einzelfalles erscheine es unbillig, die Haftung für diese Abgabe geltend zu machen. Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2000 und 2001 sowie der Umsatzsteuer für 07/2003 seien die Bescheide erst nach Konkurseröffnung rechtskräftig geworden, weil der Masseverwalter das Rechtsmittelverfahren nicht weitergeführt habe. Nach Ansicht der Bw. wäre bei ordnungsgemäßer Nachweisführung der Berufung statt zu geben gewesen. Insofern ist eine Inanspruchnahme zur Haftung nicht "billig".

Der Bw. werde vorgeworfen Ihren abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführerin nicht ausreichend nachgekommen zu sein. Daraus werde eine schuldhafte Pflichtverletzung, die zur Uneinbringlichkeit geführt habe, abgeleitet, ohne die Aussage näher zu begründen.

Die Abgabennachforderungen aus den Jahren 2000 und 2001 seien mit Bescheid vom 14.05.2004 festgesetzt worden. Gegen diese Bescheide sei am 31.08.2004 das Rechtsmittel der Berufung ergriffen worden. Hinsichtlich der offenen Beträge sei die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt worden. Am 29. September 2005 (also nach Konkurseröffnung) sei die Berufungsvorentscheidung (Abweisung der Berufung) zu den strittigen Verfahren ergangen. Die Bw. habe in Bezug auf diese beiden Jahre keine Pflicht verletzt, sondern nur ein ihr zustehendes Recht geltend gemacht. Hier könne weder eine Pflichtverletzung erkannt werden noch ein Zusammenhang mit der Uneinbringlichkeit

hergestellt werden. Die Abgaben seien noch nicht fällig gewesen. Die Körperschaftsteuer des Jahres 2002 sei mit Bescheid vom 12. Juli 2005 geschätzt worden, also unmittelbar vor Konkurseröffnung. Die Einreichung der Abgabenerklärungen 2002 sei ursprünglich aufgeschoben worden, weil eine abgabenbehördliche Nachschau durchgeführt worden sei. Im Zuge dieser Prüfung seien Punkte diskutiert worden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Bilanzierung der Folgejahre gehabt hätten. Da das Ergebnis der Prüfung für die Bw. mit einer hohen Nachzahlung verbunden gewesen sei und sie dieses habe nicht anerkennen wollen, sei ein Rechtsmittel eingebracht worden. Im Zuge dessen sei es auch zu Diskussionen mit der damaligen steuerlichen Vertretung gekommen, die dann letztlich zu den Verspätungen geführt hätten. Die Bw. habe die laufende Buchhaltung und die Erstellung der Jahresabschlüsse sowie Steuererklärungen beauftragt. Aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit der steuerlichen Vertretung sei das Mandat neu vergeben worden. Nach Wechsel der steuerlichen Vertretung sei es zu Honorardiskussionen gekommen, weshalb die Unterlagen von der früheren steuerlichen Vertretung nicht herausgegeben worden seien. Die Unterlagen seien von der vorigen steuerlichen Vertretung am 21. Juni 2005 übergeben worden. Die Steuererklärungen seien an die neue steuerliche Vertretung zur Kontrolle und weiteren Veranlassung weitergegeben worden. Im Vertrauen auf deren korrektes Verhalten sei die Bw. davon ausgegangen, dass die Erklärungen geprüft und gegebenenfalls an die Abgabenbehörde weitergeleitet würden. Letztlich sei es zur Schätzungsbefugnis und den Bescheiden vom 12. Juli 2005 gekommen. Da eine Zustellvollmacht gegeben worden sei, seien die Schriftstücke an die steuerliche Vertretung zugestellt worden. Bis die Haftungspflichtige die Bescheide erhalten habe und erkennen hätte können, dass es sich um Schätzungsbescheide handle, sei die Rechtsmittelfrist fast verstrichen gewesen. Die Turbulenzen im Vorfeld der Insolvenzeröffnung hätten letztlich dazu geführt, dass die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels übersehen worden sei. Die Bw. habe sich mit aller Kraft der Erhaltung des Unternehmens gewidmet und sogar Zuschüsse getätigt. Der Bw. könne für das Jahr 2002 keine schuldhafte Pflichtverletzung unterstellt werden, weil sie sich ernsthaft und mit Nachdruck bemüht habe, die Steuererklärungen durch die steuerliche Vertretung rechtzeitig erstellen und einreichen zu lassen. Dass die steuerliche Vertretung es unterlassen habe, die Unterlagen herauszugeben und ihr somit die Möglichkeit der rechtzeitigen Einreichung genommen habe, könne ihr nicht als schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden. Unabhängig davon hätte die Einreichung der Abgabenerklärungen sofort nach Erhalt (am 21. Juni 2005) keine Änderung der Uneinbringlichkeit bewirkt, weil zu diesem Zeitpunkt bereits keine entsprechende Liquidität zur Entrichtung der Abgabe vorhanden gewesen sei. Für das Jahr 2003 seien die Abgabenforderungen aufgrund einer Schätzung durch die Abgabenbehörde entstanden. Sämtliche Schätzungen seien bereits zu einem Zeitpunkt erfolgt,

zu dem die Bw. nicht mehr für das Unternehmen habe agieren dürfen, also nach Konkursöffnung. Die Bw. habe auch für dieses Jahr die Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärungen beauftragt. Der Jahresabschluss sei auch bereits als Entwurf erstellt worden. Aus derzeit nicht mehr nachvollziehbaren Gründen seien die Steuererklärungen nicht erstellt worden. Jedenfalls erinnere sich die Bw. daran, dass sie die Abgabefristen rechtzeitig verlängern habe lassen, die von der Abgabenbehörde auch genehmigt worden seien. Aufgrund dessen liege keine schuldhafte Pflichtverletzung vor und die Geltendmachung der Haftung sei zurückzuweisen. Gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2003 vom 14. Mai 2004 sei berufen und die Aussetzung der Einhebung beantragt worden. Über die Berufung sei am 29. September 2005 entschieden worden (Abweisung). Da es sich hier um zulässiges Rechtsmittelverfahren gehandelt habe und die Abgabe noch nicht fällig gewesen sei, sei keine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen. Die Geltendmachung der Haftung sei für diese Abgabe ebenfalls zurückzuweisen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer Mai 2005, Lohnsteuer Juni und Juli 2005, Dienstgeberbeitrag Juni und Juli 2005 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Juni und Juli 2005 sei die Haftung ebenfalls zurückzuweisen. Gemäß den vorliegenden Informationen sei die Umsatzsteuervoranmeldung Mai 2005 gemäß den rechtlichen Vorschriften eingebracht worden. Der Bw. lägen die Grundlage der Nachforderung leider nicht vor. Es könne sich aber nur um die Vorsteuerberichtigung im Zuge der Konkursöffnung handeln, woraus für die Haftungspflichtige kein Verschulden ableitbar sei. Hinsichtlich der Lohnabgaben für Juli 2005 werde eingewendet, dass für diesen Zeitraum keine Löhne und Gehälter bezahlt worden seien, weshalb es auch zu keiner Abgabenschuld komme. Offensichtlich habe der Masseverwalter keine entsprechende Korrektur der Lohnabgaben veranlasst.

Da eine Haftung nicht geltend gemacht werden könne, sei auch keine Haftung für Nebenansprüche, wie Säumniszuschläge, Stundungszinsen, Anspruchszinsen, Verspätungszuschläge, etc, zulässig.

Sofern die Geltendmachung der Haftung grundsätzlich zulässig sei, müsse überprüft werden, in welcher Höhe die Haftung geltend gemacht werden könne.

Der Umfang der Haftung erstrecke sich auf jene Abgaben, die im Zeitraum der Vertretungstätigkeit fällig würden (Ritz, BAO, § 9 Tz 26ff). Daher seien nur jene Abgaben in das Haftungsvolumen einzubeziehen, die vor Eröffnung des Konkurses fällig geworden seien. Werde die Bw. wegen Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Anspruch genommen, so erstrecke sich die Haftung auch nur auf jenen Betrag, um den die Behörde mehr erlangt hätte, wenn sich der Vertreter korrekt verhalten hätte.

Dem Vertreter obliege eine qualifizierte Mitwirkungspflicht zum Nachweis des Fehlens liquider Mittel und anteiliger Verwendung dieser Mittel (Ritz, BAO, § 9 Tz 22). Es sei kein negativer Beweis gefordert, sondern die Darstellung der Gründe, weshalb die Abgaben nicht rechtzeitig entrichtet hätten werden können. Komme der Vertreter dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, könne die Haftung zur Gänze geltend gemacht werden. Dies entbinde die Abgabenbehörde jedoch nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Sofern die Abgabenbehörde aus dem Akteninhalt ersehen könne, dass keine ausreichenden Mittel zur Abgabenentrichtung vorlägen, ergebe sich eine Ermittlungspflicht von Amts wegen. Eine Erhebung der wirtschaftlichen Lage sei am 14.Juli 2004 vom Finanzamt Hollabrunn erfolgt. Daraufhin sei eine Forderung gegen die Gemeinde K. gepfändet (siehe Bescheid vom 23. August 2004). Die Abgabenbehörde sei somit über die Zahlungsschwierigkeiten informiert gewesen.

Der Haftungsbescheid vom 14. Mai 2009 liste auch Abgaben auf, die am Tag der Konkurseröffnung noch nicht fällig gewesen seien. Nach dem Gesichtspunkt der Fälligkeit der Abgabe könnten nur folgende Abgaben für die Haftung relevant sein:

Umsatzsteuer	05/2005	9.343,16
Lohnsteuer	06/2005	4.772,99
Lohnsteuer	07/2005	761,54
Körperschaftsteuer	2002	19.559,80
Dienstgeberbeitrag	06/2005	1.199,70
Dienstgeberbeitrag	07/2005	616,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2005	111,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2005	57,52
Summe		36.422,99

Diese Abgaben seien vor Konkurseröffnung fällig, alle anderen wären aufgrund eines Rechtsmittelverfahrens und beantragter Aussetzung der Einhebung nicht fällig gewesen.

Leider lägen keine genauen Informationen über die Umsatzsteuervoranmeldung 05/2005 vor. Auf dem Geschäftskonto der GmbH seien zum Zeitpunkt der Fälligkeit der U 05/2005 keine verfügbaren Mittel vorhanden gewesen. Es sei zwar ein Kreditrahmen von € 20.000,00 vereinbart worden, der jedoch bereits ausgeschöpft gewesen wäre (siehe Kontoauszug vom 13.07.2005). Selbiges gelte für die Lohnabgaben 06/2005. Aufgrund fehlender Zahlungseingänge sei das Konto dauerhaft überzogen gewesen und die Bw. hätte keinen Spielraum für weitere Überweisungen gehabt. In diesen letzten Monaten vor Konkurseröffnung hätten nur noch Überweisungen für Arbeiten bzw. Material getätigt werden können, die zur Fertigstellung der Aufträge dringend benötigt worden seien und somit zu

Zahlungseingängen geführt hätten. Hinsichtlich der Abfuhr der Lohnabgaben 07/2005 sei davon auszugehen, dass ebenfalls kein ausreichender Kreditrahmen zur Verfügung gestanden sei. Die Bankauszüge für August 2005 seien bereits dem Masseverwalter zugestellt worden und lägen deshalb nicht vor. Es sei jedoch plausibel, dass keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien, weil ansonst auch keine Überschuldung bestanden hätte und in Folge kein Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Die Entwicklung des Banksaldos in den Monaten vor Konkurseröffnung lasse auch keine erhebliche Besserung vermuten. Die Geltendmachung einer Haftung sei somit unzulässig, weil die Haftungspflichtige über keine liquiden Mittel zum Fälligkeitstag der jeweiligen Abgaben verfügen hätte können.

Die letzten vorliegenden Auswertungen der Buchhaltung seien vom 31. Mai 2005. Demnach habe zu diesem Stichtag ein offener Saldo bei den Lieferanten iHv € 343.026,39 bestanden. Davon seien vom 01. Juni 2005 bis 28. Juli 2005 (gemäß den vorliegenden Bankauszügen) insgesamt € 63.362,85 bezahlt worden. Dies entspreche einer durchschnittlichen Quote von 18%. Gemäß obigen Ausführungen könne eine allfällige Haftung nur in jenem Ausmaß geltend gemacht werden, in dem die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, wenn sie gleichmäßig bedient worden wäre. Somit könne sich eine allfällige Haftung auf maximal 18% des Abgabenbetrages erstrecken.

Die obigen Ausführungen würden klarstellen, dass der Haftungsbescheid nicht alle Kriterien korrekt berücksichtigt habe. Insbesondere sei der Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit zuwenig Aufmerksamkeit geschenkt worden. In weiterer Folge sei der Umfang der Haftung nicht betrachtet worden, wodurch sich wesentliche Auswirkungen ergeben würden. Weiters mangle es dem Haftungsbescheid an einer konkreten Begründung. Der Bescheid verweise auf eine zusätzliche Begründung, die an sich zulässig sei, die im konkreten Fall jedoch nur allgemeine Bestimmungen wiedergebe und nicht auf den konkreten Sachverhalt eingehöhe. Gerade bei Ermessenentscheidungen sei es von Bedeutung, dass die maßgeblichen Umstände und Erwägungen der Abgabenbehörde aufgezeigt würden. Möglicherweise hätte eine korrekte Bescheidbegründung bereits zu keinem Haftungsbescheid geführt.

Es werde nochmals der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid vom 14. Mai 2009 ersatzlos aufzuheben.

Am 2. August 2010 erließ der Unabhängige Finanzsenat nachstehenden Vorhalt:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, den im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Behauptungs- und Konkretisierungspflicht 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 ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bezüglich der in der Tabelle auf Seite 6 Ihrer Eingabe vom 15. Oktober 2009 angeführten haftungsgegenständlichen Abgaben, sowie der Umsatzsteuer 7/2003 bis zur Konkursöffnung , wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits sowie die Verwendung der vorhandenen Mittel ankommt, wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens vorzulegen.

Der Umsatzsteuerbescheid betreffend den Voranmeldungszeitraum 7/2003 erging am 14. Mai 2004. Zwar wurde dagegen eine Berufung sowie einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht, jedoch ist die Verpflichtung zur Errichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern längst vor dem Antrag bzw. Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/ 14/0106), da gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Nachforderung auf Grund einer Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird."

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte die steuerliche Vertreterin aus, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer für 7/2003 kein Erfordernis gesehen werde, diese in einem Liquiditätsstatus zu berücksichtigen. Es werde zugestimmt, dass durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von § 21 Abs. 1 und 3 UStG abweichende Fälligkeit begründet werde (§ 21 Abs. 5 UStG). Die im Vorhalt genannte Entscheidung des VwGH vom 16. März 2003, 2000/14/0106, gehe von einem anderen Sachverhalt aus und sei daher nicht vergleichbar. Dort sei über eine an sich unstrittige Umsatzsteuernachforderung entschieden worden, im vorliegenden Fall sei der Anspruch strittig und ein Rechtsmittelverfahren sei geführt worden.

Der am 14. Mai 2004 ergangene Bescheid habe eine rechtzeitige Umsatzsteuervoranmeldung für die Periode 07/2003 ersetzt. Gegen diesen Bescheid sei rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ergriffen und die Aussetzung der Einhebung begehrt worden. Letztere sei auch bewilligt worden. Die über die Berufung entscheidende Berufungsvorentscheidung sei am 29. September 2009 also nach Konkursöffnung ergangen. Durch das Einbringen der Berufung habe die Bw. ihre abweichende Rechtsmeinung kundgetan und erklärt, dass sie mit dem Spruch des Bescheides nicht einverstanden sei. Sie habe einen zulässigen Rechtsweg beschritten, um eine ihrer Ansicht nach ungerechtfertigte Umsatzsteuernachforderung zu bekämpfen.

Wie bereits in der Begründung zum Vorlageantrag vom 15. Oktober 2009 dargestellt, bedürfe es einer Kausalität zwischen der vorgeworfenen Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der Abgabe. Unstrittig sei die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der GmbH. Worin die Pflichtverletzung der Bw. hinsichtlich dieser Abgabe liegen solle und weshalb sie ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein solle, bleibe offen und werde bestritten.

Die Ausschöpfung eines Rechtsmittels könne für sich alleine niemals zu einer Pflichtverletzung führen. Auch über den Vorwurf der ungleichen Behandlung von Gläubigern könne es zu keiner

Pflichtverletzung kommen, weil durch die genehmigte Aussetzung der Einhebung der Rückstand nicht zur Zahlung fällig gewesen sei.

§ 212a Abs. 5 BAO bestimme: „Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung bestehe in einem Zahlungsaufschub.“ Durch die Gewährung einer Aussetzung der Einhebung habe die Behörde einen Erfolg der Berufung für wahrscheinlich gehalten und die Einbringlichkeit der Abgabe als nicht gefährdet angesehen. Offensichtlich habe die Behörde gerechnet, den Bescheid wieder aufheben zu müssen. Die Bezahlung der Umsatzsteuer 07/2003 sei durch die Genehmigung der Aussetzung der Einhebung von der Behörde nicht gefordert worden, daher sei sie in den zu zahlenden Abgaben nicht zu erfassen.

Wenn sich nun die Behörde im Verhältnis zu anderen Gläubigern ungleich behandelt fühle, so müsse dies zu ihren Lasten gehen, weil sie insbesondere spätestens mit 14. Juli 2004 (Erhebung der wirtschaftlichen Lage) über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft Bescheid gewusst habe. Sie hätte bereits zu diesem Zeitpunkt einen Widerruf (§ 212a Abs 5 BAO) der Aussetzung der Einhebung aussprechen können, falls sie die Einbringlichkeit der Abgabe als gefährdet ansehe. Da die Behörde keinen Widerruf ausgesprochen habe, liege der Schluss nahe, dass sie die Berufung als sehr erfolgversprechend beurteilt habe.

Eine Pflichtverletzung der Bw. könne daraus nicht abgeleitet werden. Sie habe ein erfolgversprechendes Rechtsmittel eingebracht und mit der Aufhebung des Bescheides gerechnet. Durch die Aussetzung der Einhebung sei ein Zahlungsaufschub bis zur Erledigung der Berufung vorgelegen. Über die Berufung sei erst nach Konkurseröffnung entschieden worden, weshalb die Zahlungsfrist erst mit diesem Datum zu laufen begonnen habe. Eine Berücksichtigung dieser Forderung bei den zahlbaren (fälligen) Verbindlichkeiten im Rahmen eines Liquiditätsstatus könne nicht gefolgt werden.

Die verbleibenden Forderungen würden sich wie folgt darstellen:

Umsatzsteuer	05/2005	15.07.2005	9.343,16
Körperschaftsteuer	2002	15.07.2005	19.559,80
Lohnsteuer	06/2005	15.07.2005	4.772,99
Lohnsteuer	07/2005	15.08.2005	761,54
Dienstgeberbeitrag	06/2005	15.07.2005	1.199,70
Dienstgeberbeitrag	07/2005	15.08.2005	616,31
Zuschlag zum DB	06/2005	15.07.2005	111,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2005	15.08.2005	57,52

Summe			36.422,99
-------	--	--	-----------

Aus der vorhandenen Buchhaltungsdatei des Jahres 2005 hätten die offenen Gehälter der Monate vor Konkurseröffnung ermittelt werden können. Daraus sei ersichtlich, dass die Gehälter des Juni 2005 nur zu rund 50% und die des Juli 2005 zur Gänze nicht bezahlt worden seien. Da nur für die ausbezahlten Löhne und Gehälter die Lohnsteuer abzuführen sei, sei die Lohnsteuer entsprechend zu kürzen.

Abgabenart	Zeitraum	ausbezahlt	Gesamtbetrag	aliquot
Lohnsteuer	06/2005	50%	4.772,99	2.386,49
Lohnsteuer	07/2005	0%	761,54	0,00
Summe			5.534,53	2.386,49

Die Haftung für die Lohnsteuer sei einzuschränken, weil die offenen Löhne und Gehälter durch den Insolvenzausfallfond bezahlt worden seien und dieser die Lohnsteuer einbehalten habe. Eine Uneinbringlichkeit sei somit nur hinsichtlich der anteiligen nicht bezahlten Lohnsteuer für 06/2005 in Höhe von € 2.386,49 eingetreten.

Die haftungsrelevanten Forderungen würden nun betragen:

Umsatzsteuer	05/2005	15.07.2005	9.343,16
Körperschaftsteuer	2002	15.07.2005	19.559,80
Lohnsteuer	06/2005	15.07.2005	2.386,49
Lohnsteuer	07/2005	15.08.2005	0,00
Dienstgeberbeitrag	06/2005	15.07.2005	1.199,70
Dienstgeberbeitrag	07/2005	15.08.2005	616,31
Zuschlag zum DB	06/2005	15.07.2005	111,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2005	15.08.2005	57,52
Summe			33.274,95

Für den geforderten Liquiditätsstatus zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen würden keine ausreichenden Unterlagen mehr vorliegen. Aus der Buchhaltungsdatei hätten einige Daten ermittelt werden können, mit welchen nicht nachfolgende Berechnung angestellt worden sei. Eine Überprüfung der Beträge sei leider nicht möglich gewesen, weil die Buchhaltungsunterlagen nur noch teilweise vorhanden seien.

Die offenen Verbindlichkeiten zum Stichtag 15. Juli 2005 hätten € 386.701,09 zuzüglich danach eingehender Eingangsrechnungen (mit Fälligkeit vor Konkurseröffnung) in Höhe von € 10.716,83, in Summe € 397.417,92, betragen.

Die offenen Verbindlichkeiten gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse hätten € 28.294,37 und gegenüber der NÖ GKK € 16.054,23, die Verbindlichkeit gegenüber den Dienstnehmern habe zum Stichtag 31. August 2005 € 95.888,11 betragen. Um die fällige Forderung zu übermitteln, müsste davon die Lohnsumme 08 in Höhe von € 26.038,29 abgezogen und nach dem 15. Juli 2005 bezahlten Beträge (€ 20.036,71) hinzugerechnet werden. Die fälligen Lohnforderungen hätten somit € 89.886,53 betragen.

Somit ergebe sich die Summe der fälligen Verbindlichkeiten ab dem Zeitpunkt 15. Juli bis zum Konkursstichtag:

Verbindlichkeit	Betrag
Lieferverbindlichkeiten	397.417,92
Verbindlichkeiten NÖ GKK	16.054,23
Verbindlichkeit WGKK	28.294,37
Verbindlichkeit Gehälter	89.886,53
Verbindlichkeit Finanzamt	33.274,95
Summe	564.928,00

Der Kontorahmen sei ausgenützt gewesen und nur bei Zahlungseingängen hätten wieder Überweisungen getätigt werden können. Im genannten Zeitraum seien € 199.578,57 eingegangen und seien € 175.682,64 verausgabt worden. Da die vereinnahmten Mittel die verfügbaren Beträge darstellen würden, bzw. sei davon noch die Kontoüberziehung vom 15. Juli in Höhe von rund € 25.700,00 abzuziehen, sei der Betrag den fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen. Die tatsächlich verausgabten Beträge würden sich mit den so errechneten verfügbaren Mitteln decken, weshalb diese zur Berechnung der Quote herangezogen werden könnten. Demnach hätten die Verbindlichkeiten gleichmäßig mit rund 31% bedient werden müssen.

Bei aliquoter Bedienung hätten die Abgabenschulden mit € 10.315,23 bedient werden müssen. Auf diesen Betrag könne sich eine allfällige Haftung beziehen, weil die Abgabenbehörde diesen Betrag bekommen hätte, wenn sich die Bw. korrekt verhalten hätte.

In der am 30. September 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zwar keine Berufung gegen die haftungsgegenständlichen Abgabenbescheide eingebracht habe werden können, jedoch sich die zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten aus den verschiedensten vorgebrachten Gründen als äußerst fragwürdig erweisen würden und dieser Umstand jedenfalls im Rahmen der zu treffenden Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen sein werde.

Zur Umsatzsteuer 7/2003 werde ausgeführt, dass dieser eine Versagung des Vorsteuerabzuges im Reihengeschäft zugrunde liege, wobei der Sublieferant der F. GmbH ein W. Unternehmen gewesen sei, welches im Auftrag der F. GmbH direkt zu deren Abnehmern nach Deutschland geliefert habe. Mangels Vorlage einer deutschen UID-Nummer der F. GmbH sei diese Lieferung ursprünglich. Im Jahr 2000 zu Recht als steuerpflichtig behandelt worden. im Rahmen des zivilrechtlichen Verfahrens über diese Verbindlichkeit der F. GmbH sei ein Vergleich mit dem W. Unternehmen über die Höhe des zu zahlenden Betrages abgeschlossen worden, jedoch sei die vorgelegte berichtigte Rechnung, welche nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht dem Umsatzsteuergesetz entspreche, seitens der F. GmbH nicht akzeptiert worden. Seitens der Bw. sei diese Rechnung nicht akzeptiert, sondern zurückgeschickt worden. Bei Akzeptanz dieser Rechnung hätte die F. GmbH doppelt verloren: Einerseits einen Teil der zivilrechtlichen Gegenforderung und andererseits wäre eine Umsatzsteuerschuld gegenüber dem Finanzamt entstanden. Wegen der sofortigen Retournierung und deren Nichtakzeptanz sei diese Rechnung dem Steuerberater nicht zugeführt worden.

Der Berufungssenat beschloss, die mündliche Verhandlung auf unbestimmte Zeit zur Ergänzung des Beweisverfahrens zur Beischaffung der der Umsatzsteuervorschreibung 7/2003 zugrunde liegenden Unterlagen, insbesondere des Aktes des Zivilgerichtes zu vertagen.

Mit Vorhalt vom 20. Oktober 2010 wurden der Bw. die wesentlichen Aktenteile aus dem Akt des Bezirksgerichtes X übermittelt, sowie weiters ausgeführt, dass sich gerade aus dem Umstand, dass im Hinblick auf die Klagseinschränkung wegen der berichtigten Rechnungen das ewige Ruhen vereinbart worden sei, ergebe, dass die berichtigten Rechnungen seitens der GmbH akzeptiert worden seien.

Auf die Möglichkeit der Ergänzung des Liquiditätsstatus wurde hingewiesen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 4. November 2010 führte die Bw. aus, dass die Behörde zu Unrecht annehme, dass in der Vereinbarung des „ewigen Ruhens“ gemäß § 168 ZPO ein Hinweis darauf gesehen werden könne, dass die Bw. die Rechnung, die von der klagenden Partei in ihrem Antrag an das Gericht auf Fortsetzung des Verfahrens und Klagseinschränkung vom 15. Jänner 2004 vorgelegt habe, akzeptiert habe.

Gegensätzlich zu der Annahme der Behörde gehe die Rechtsprechung und einhellige Lehre davon aus, dass es sich dabei lediglich um eine prozessuale Willenserklärung handle, die in ihrer Wirkung der Klagszurücknahme unter Ausschluss der Kostenersatzpflicht gleichkomme.

Durch diese Erklärung werde nur vereinbart, dass der Prozess in dieser Form nicht mehr fortgesetzt werde. Dies könne die vielfältigsten Gründe haben und habe mit der Anerkennung

einer Rechnung nichts zu tun. Dies schon deshalb, weil das Gericht auch in einem Urteil nicht über die Umsatzsteuerpflicht der Rechnung abgesprochen hätte.

Besonders sei noch darauf hinzuweisen, dass nicht nachvollziehbar sei, wie in einem streitigen Verfahren der Antrag der gegnerischen Partei an das Gericht als Zustimmung der Bw. gedeutet werden könne.

Der von der Bw. zu vertretende Haftungszeitraum habe mit der ersten Säumnis am 15. Juli 2005 begonnen und ende spätestens in dem Zeitpunkt, in dem sich keine Mittel mehr in der Verwaltungssphäre des Vertreters befunden hätten. Die Haftung ende daher gemäß den zur Verfügung stehenden Unterlagen am 28. August 2005, da ab diesem Zeitpunkt keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden seien.

Bei der bisherigen Berechnung seien die Bankkredite bei den Gesamtverbindlichkeiten nicht enthalten gewesen. Weiters habe die Bw. die Aufstellung zu dem jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der Abgabe erstellt. Aus den durchgeführten Berechnungen ergebe sich für den Fälligkeitsstichtag 15. Juli 2005 eine Quote von 7%, für den Fälligkeitsstichtag 15. August 2005 eine Quote von 4%. In Höhe dieser Quote hätten auch Zahlungen an den Abgabengläubiger geleistet werden müssen. Tatsächlich seien keine Beträge geleistet worden. Nur in Höhe der zu zahlenden Quote ergebe sich die maximal zu vertretende Haftungssumme von € 1.776,00.

Mit einem weiteren Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. November 2010 wurde die Bw. unter Hinweis auf die den Haftungspflichtigen im Haftungsverfahren treffende besondere Behauptungs- und Beweislast aufgefordert, zu der am 25. November 2010 anberaumten Fortsetzung der mündlichen Senatsverhandlung den Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Nichtakzeptanz und Rücksendung der berichtigten Rechnungen an die V- GmbH Nfg KG sowie den Schriftverkehr sowie Vereinbarungen mit der genannten Firma, die zur Ruhensanzeige im Verfahren beim Landesgericht X, XXXXXX, geführt hätten.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 25. November 2010 führte der steuerliche Vertreter zum Vorhalt vom 10. November 2010 aus, dass keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden könnten, da im Konkurs über das Vermögen der Firma F. GmbH die Unterlagen an den Masseverwalter übergeben worden und diese Unterlagen nicht mehr zugänglich seien. Zudem sei bei einer Buchhalterin, welche für die Firma F. GmbH bei ihr zu Hause die Buchhaltung geführt habe, in deren Räumlichkeiten eine Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung durchgeführt worden, wobei nicht gesagt werden könne, ob dabei nicht auch Unterlagen der Firma F. GmbH beschlagnahmt worden seien.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass im Rahmen der Billigkeit folgende Besonderheiten zu berücksichtigen seien:

Im Rahmen der Durchführung der Betriebsprüfung hätte der Sachverhalt vollständig ermittelt werden sollen und hätte somit möglicherweise zu einem anderen Ergebnis geführt. Die Schlussfolgerungen des Prüfers, vom Abschluss des Vergleiches auf ein Anerkenntnis der berichtigten Rechnungen zu schließen, sei verfehlt. Weiters sei in der Berufungsentscheidung des UFS vom 12. September 2005 die Begründung nicht vollständig und weise wesentliche Mängel auf. Es sei insbesondere nicht auf alle Vorbringen eingegangen und das UStG nicht korrekt interpretiert worden.

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 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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 der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 29. November 2006 das über das Vermögen der GmbH am 31. August 2005 eröffnete Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger am aufgehoben und die Firma per 13. Juni 2007 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Die Bw. war laut Firmenbucheintragung seit 14. September 2000 bis zur Konkurseröffnung (31. August 2005) alleinige Geschäftsführerin der GmbH und damit zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugt. Da der Bw. in dieser Funktion die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag und im Rahmen dieser Verpflichtung für

die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen hatte, kann sie gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen werden.

Verfügt der Vertreter über – wenn auch nicht ausreichende – Mittel, so darf er bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als übrige Schulden (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0291). Vielmehr hat er die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Wird die Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie z.B. der Körperschaftsteuer ist die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend.

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Für Abgabenschuldigkeiten, die erst nach Beendigung der Vertretertätigkeit fällig wurden, kann die Bw. mangels schuldhafter Pflichtverletzung nicht zur Haftung herangezogen werden.

Da nachstehende Abgabenschuldigkeiten erst nach Konkursöffnung fällig wurden, war die Heranziehung des Bw. zur Haftung gemäß § 9 BAO bereits aus diesem Grunde rechtswidrig:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Körperschaftsteuer	2003	29.08.06	83.101,53
Verspätungszuschlag	03/2005	05.10.05	294,70
Verspätungszuschlag	05/05	05.10.05	1.503,65
Anspruchszinsen	2003	05.10.05	5.655,89
Aussetzungszinsen	2005	07.11.05	12.891,79

Weiters wurde für nachstehende Abgaben noch vor Ablauf des Fälligkeitstages ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht, dem das Finanzamt gefolgt ist, wobei der Ablauf dieser Aussetzung nach Konkursöffnung erfolgte.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	AE-Antr. (a)/ Verfügung der AE(V)	Betrag in €
Körperschaftsteuer	2000	24.06.04	24.06.04 (a)	56.210,91

Körperschaftsteuer	2001	24.06.04	24.06.04 (a)	171.843,85
Anspruchszinsen	2000	24.06.04	24.06.04 (a)	6.211,93
Anspruchszinsen	2001	24.06.04	24.06.04 (a)	10.742,79
Aussetzungszinsen	2004	01.10.04	16.09.04 (V)	1.176,31
Stundungszinsen	2004	18.10.04	16.11.04 (V)	111,45

Da das Ziel § 212a BAO ist, den Berufungswerber nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels zu belasten, kann dem Bw. aus dem Umstand, dass er die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung in Anspruch genommen hat, keine schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden.

Anders ist die Rechtslage hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2003 und der mit Bescheid festgesetzten Umsatzsteuer 7/2003, da gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Nachforderung auf Grund einer Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird.

Der Umsatzsteuerbescheid betreffend den Voranmeldungszeitraum 7/2003 erging am 14. Mai 2004. Zwar brachte die Bw. dagegen eine Berufung sowie einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung ein, jedoch ist die Verpflichtung zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern längst vor dem Antrag bzw. Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/ 14/0106).

Den Einwendungen im Schreiben vom 1. September 2010, dass das Erkenntnis auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da im dortigen Fall über eine unstrittige Umsatzsteuernachforderung entschieden worden sei, wird auf den diesbezüglichen Rechtssatz des VwGH zu diesem Erkenntnis (*„Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Solcherart zeigt der zur Haftung für Abgabenschulden der KG herangezogene Geschäftsführer der Komplimentär-GmbH der GmbH & Co KG mit seinem Vorbringen, gegen die Bescheide, die nach abgabenbehördlichen Prüfungen erlassen worden sind und aus denen sich Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Umsatzsteuer ergeben haben, habe die KG berufen sowie Aussetzung der Einhebung beantragt und bewilligt erhalten, keine Rechtswidrigkeit des Bescheides, mit dem der Geschäftsführer zur Haftung herangezogen*

wurde, auf. Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben ist nämlich bereits vor Bescheiderlassung ex lege eingetreten.“), sowie auf die Erkenntnisse vom 18. 12.1997, 96/15/0269 und vom 24.3.2009, 2006/13/0156 verwiesen. Im letztgenannten wird ausgeführt:

„Auch bei der im Haftungsverfahren allein strittigen Umsatzsteuer war 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 durfte (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, VwSlg 7038 F/1995). Da es sich bei der Umsatzsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, bei der es für die Frage der ordnungsgemäßen Entrichtung maßgeblich ist, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl. z.B. Ritz, BAO3, § 9 Tz 10, sowie etwa die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0106, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0278), kann es auch nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn der unabhängige Finanzsenat das vom Geschäftsführer zum "haftungsbegründenden schuldhaften Verhalten" ins Treffen geführte Argument der Aussetzung der Einhebung der Abgabe bis zum Ende des abgabenrechtlichen Berufungsverfahrens oder der nach Ansicht des Geschäftsführers für die Abgabenentrichtung noch ausreichenden Vermögenswerte bei seinem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der Gesellschaft (wobei er lt. seinen Angaben nach dem Ausscheiden am 29. September 2002 auch nicht mehr über Vermögenswerte der Primärschuldnerin habe verfügen können) als nicht von der Haftung befreidend gewertet hat. (Hier: Abgabenschuldigkeiten betreffend die Zeiträume 1994, 1995 sowie 01/96 bis 08/96 und 10/96 sowie 11/96 wurden bisher nicht entrichtet.)“

Die diesbezügliche Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters ist daher unzutreffend.

Der Nachforderung liegt eine Korrektur der Vorsteuer zu Grunde.

Diesbezüglich wird in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12.9.2005, GZ. RV/0513-W/05, ausgeführt:

„Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge in Höhe der Umsatzsteuer abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn im Inland für sein Unternehmen ausgeführte Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert ausgewiesenen ist.

Schlussrechnung 20001160

Mit Schreiben vom 30. November 2000 (Arbeitsbogen Seite 90f), stellte die V-GmbH in Wels die Schlussrechnung Nr. ...160 aus:

DM	
Entgelt	1.792.853,87
zuzüglich 20% USt	358.570,77
	—————
Summe	2.151.424,64

Nach Abzug mehrerer Teilzahlungen sollte die Bw. auf den Bruttobetrag noch DM 434.961,99 (€ 222.392,53) zahlen.

In der berichtigten Schlussrechnung vom 10. Juli 2003 (AB Seite 92) ebenfalls mit der Nr. ...160, welche die oa. Rechnung vom 30. November 2000 ersetzte, stellte die V-GmbH der Bw. denselben (Netto)Betrag von DM 1.792.853,87 (€ 916.671,63), diesmal jedoch ohne Umsatzsteuer in Rechnung. Nach Abzug der Teilzahlungen (diesmal in Euro angegeben) sollte die Bw. noch € 14.371,52 bezahlen. Die berichtigte Schlussrechnung enthält den Vermerk "Die Umsatzsteuerschuld geht gem. § 13b DUStG auf den Auftraggeber über." Die ursprüngliche Schlussrechnung vom 30. November 2000 enthält diesen Vermerk nicht (AB Seite 90f).

Rechnung 20001159

Mit Rechnung Nr. ...159 wiederum vom 30. November 2000 (AB Seite 94) schrieb die V-GmbH der Bw. folgenden Betrag vor:

	DM	€
Entgelt	37.150,00	
zuzüglich 20% USt	7.430,00	
	<hr/>	
Gesamt	44.580,00	22.793,39

Mit berichtigter Rechnung mit derselben Nr. ...159 vom 10. Juli 2003 (AB Seite 95) welche die oa. Rechnung vom 30. November 2000 ersetzte, stellte die V-GmbH der Bw. den (Netto) Betrag DM 37.150,00(€ 18.994,49) ohne Umsatzsteuer in Rechnung. Auch diese berichtigte Rechnung enthält den Vermerk "Die Umsatzsteuerschuld geht gem. § 13b DUStG auf den Auftraggeber über." Die ursprüngliche Rechnung vom 30. November 2000 (AB Seite 94) enthält diesen Vermerk ebenfalls nicht.

Die Bw. bestritt nicht, dass sie im Jahr 2000 aus den oa. Rechnungen vom 30. November 2000 Vorsteuer geltend machte. Auf Grund der beiden berichtigten Rechnungen vom 10. Juli 2003 korrigierte das FA die Vorsteuer für den Voranmeldungszeitraum Juli 2003 in Höhe der nicht mehr gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Das Vorbringen der Bw. zum Erhalt der beiden berichtigten Rechnungen ist widersprüchlich: Zunächst gibt die Bw. an, sie habe die Rechnungen zuvor noch nie gesehen, gesteht jedoch im selben Schriftsatz ein, dass die Rechnungen bereits in einem Zivilprozess von der Ausstellerin vorgelegt wurden, somit die Bw. die Rechnungen sehr wohl kannte.

Der Erhalt und die Akzeptanz der berichtigten Rechnungen ergibt sich auch aus dem weiteren Vorbringen in der Berufung, die berichtigten Rechnungen ohne Vorsteuerausweis seien zum Zweck der Verringerung der im Zivilprozess gegenständlichen Streitsumme erfolgt und auf den Restbetrag sei durch die von der Bw. und der V-GmbH gemeinsam gesetzten Prozesshandlung ewiges Ruhen verzichtet worden. Die Bw. gibt in der Berufung auch an, dass der Nachlass im Jahr 2004 ertragsmäßig erfasst werde.

Weiters gibt die Bw. an, dass ihren Rechtsanwälten die Konsequenz aus der Rechnungsberichtigung ohne Umsatzsteuerausweis, nämlich die Rückzahlung der Vorsteuern an das FA, nicht bewusst gewesen sei. Eine steuerrechtliche Fehleinschätzung ihrer Anwälte hat die Bw. jedoch selbst zu vertreten.

Da im Zivilverfahren Parteienmaxime herrscht und überdies das Gerichtsverfahren zwischen Bw. und V-GmbH mit ewigem Ruhens beendet wurde, ist keine Entscheidung einer Vorfrage iSd § 116 BAO gegeben. Auch bei einem Übergang der Steuerpflicht ist eine Rechnung mit Steuerausweis Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Auf Grund der berichtigten Rechnungen vom 10. Juli 2003 ohne gesonderten Ausweis einer Umsatzsteuer (§ 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994) ist ein Vorsteuerabzug nach § 12 nicht möglich. Nach ihrem Wortlaut ersetzen die beiden berichtigten Rechnungen jene vom 30. November 2000, aus denen die Bw. im Jahr 2000 Vorsteuern geltend machte. Die Korrektur der Vorsteuer im Voranmeldungszeitraum Juli 2003 erfolgte somit zu Recht.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Die Einwendungen, die sich gegen die Richtigkeit der Berufungsentscheidung vom 12. September 2005 richten, gehen daher ins Leere.

Im Hinblick auf die Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Ruhensvereinbarung im Zivilgerichtsverfahren mit der V- GesmbH Nfg. KG in keinem Zusammenhang mit der Klagseinschränkung stehe und die berichtigten Rechnungen von der Bw. nicht akzeptiert und rückgesendet worden seien, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat der Akt des Bezirksgerichtes X, XXXXXX , betreffend das Zivilgerichtsverfahren mit der genannten Firma angefordert.

Die Einsichtnahme ergab, dass die klagende V- GesmbH Nfg. KG am 15. Jänner 2004 einen Antrag auf Fortsetzung des Verfahrens sowie auf Klagseinschränkung, nämlich auf € 52.507,33 anstatt bisher € 239.640,55, einbrachte.

Begründet wurde die Eingabe damit, dass bislang keine endgültige Vereinbarung über die Ansprüche der klagenden Partei zustande gekommen sei.

Es wurde weiters ausgeführt, dass die von der Bw. im Schriftsatz kompensationsweise eingewendete Gegenforderung bestritten werde.

Da die prozessgegenständlichen Lieferungen gemäß § 3 Abs. 4 UStG in Deutschland erbracht worden seien, seien in Österreich keine umsatzsteuerbaren Lieferungen vorgelegen. Aus diesem Grunde seien die prozessgegenständlichen Rechnungen gemäß § 11 Abs. 12 UStG von der klagenden Partei insoweit zu berichtigen, als ein Ausweis von österreichischer Umsatzsteuer nicht zu erfolgen habe.

Die Schlussrechnung Nr. 20002260 vom 31. November 2000 und die Rechnung Nr. 20001159 vom 30. November 2000 seien demnach um die Umsatzsteuerbeträge einzuschränken, was

die klagende Partei mit den berichtigten Rechnungen vom 10. Juli 2003 getan habe. Nach Abzug der von den beklagten Parteien geleisteten Zahlungen würden auf die Schlussrechnung 20001160 anstelle von € 222.392,53 nur mehr € 14.371,52 und auf die Rechnung Nr. 20001159 statt € 22.793,39 nur mehr € 18.994,79 aushalten.

Die berichtigten Rechnungen sind aktenkundig.

Am 3. März 2004 gaben die Parteien dem Gericht bekannt, dass für das gegenständliche Verfahren nunmehr das ewige Ruhen vereinbart worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die maßgebenden Urkunden der Bw. zur Stellungnahme übermittelt. Ungeachtet der grundsätzlichen amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt - über die ihn stets allgemein treffende Behauptungslast im Verwaltungsverfahren hinaus - die besondere Verpflichtung darzutun, aus welchen Gründen ihm deren Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Allerdings darf diese besondere Behauptungslast und Beweislast einerseits nicht überspannt, andererseits nicht so aufgefasst werden, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Hat der Geschäftsführer nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, so hat ihn die Behörde vorerst zu einer solchen Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr - nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens - ermöglichen zu beurteilen, ob der Geschäftsführer ohne Verstoß gegen die ihm obliegenden Pflichten vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der haftungspflichtige Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zur eben angeführten Annahme berechtigt, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist.

Einen Schriftverkehr im Zusammenhang mit der behaupteten Nichtakzeptanz und Rücksendung der berichtigten Rechnungen sowie Vereinbarungen, die zur Ruhesanzeige geführt haben, konnten trotz Aufforderung nicht vorgelegt werden, weshalb das Vorbringen der Bw. nicht verifiziert werden konnte.

Dem Vorbringen, dass die Unterlagen im Zuge des Konkursverfahrens an den Masseverwalter übergeben worden seien, bzw. bei einer Buchhalterin, welche für die Firma J GmbH bei ihr zu Hause die Buchhaltung geführt habe, in deren Räumlichkeiten eine Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung durchgeführt worden sei, wobei nicht gesagt werden könne, ob dabei nicht auch Unterlagen der Firma F. GmbH beschlagnahmt worden seien, ist entgegenzuhalten,

dass gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Geschäftsführer für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen hat (z.B. VwGH 30.5.1989, 89/14/0043).

Der Unabhängige Finanzsenat musste daher davon ausgehen, dass die Klagseinschränkung auf Grund der Rechnungsberichtigungen Grundlage für die Ruhensvereinbarung war. Diese zivilrechtliche Vereinbarung konnte durch die behauptete (jedoch nicht verifizierbare) Rücksendung der Rechnungen nicht einseitig außer Kraft gesetzt werden.

Im Verfahren wurde auch nicht dargetan, weshalb die berichtigten Rechnungen nicht akzeptiert wurden obwohl die Klageeinschränkung rechtlich fundiert begründet wurde. Der Steuerberater wurde gemäß Vorbringen in der mündlichen Senatsverhandlung in dieser Frage nicht kontaktiert, bzw. diesem die Rechnungen nicht übergeben, worin der Unabhängige Finanzsenat ebenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung erblickt, zumal die Unterlassung, entsprechende Erkundigungen beim steuerlichen Vertreter einzuholen den gesetzlichen Sorgfaltspflichten nicht entsprechen kann.

Das Vorbringen, dass ihren Rechtsanwälten die Konsequenz der Rechnungslegung ohne Umsatzsteuerausweis, nämlich die Rückzahlung der Vorsteuern nicht bewusst gewesen sei, kann die schuldhafte Pflichtverletzung nicht ausschließen, da es nicht nur offensichtlich ist, sondern auch jedem Unternehmer bewusst sein muss, dass bei einer berichtigten Rechnung, die keine Umsatzsteuer ausweist, die auf Grund der ursprünglichen, eine solche Umsatzsteuer ausweisende Rechnung geltend gemachte Vorsteuer zurückzuzahlen ist.

Weiters hat die Bw. nicht behauptet, dass zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit keine entsprechenden liquiden Mittel vorhanden waren. Diesbezüglich liegen auch keine Anhaltspunkte vor, zumal im Jahre 2003 der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen € 1.352.257,38 betrug.

Somit liegt hier eine schuldhafte Pflichtverletzung vor, wobei die Bw. für diese Abgabenschuldigkeit mangels Vorlage einer Liquiditätsrechnung zum Fälligkeitstag zur Gänze heranzuziehen war.

Hinsichtlich der aus dem Umsatzsteuerbescheid 2003 resultierenden Nachforderung in Höhe von 9 Cent wird der Berufung stattgegeben, da schon auf Grund der Höhe nicht von einer schuldhaften Pflichtverletzung gesprochen werden kann.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer für den Monat 05/2005 wurde von der GmbH gemeldet.

Diesbezüglich bringt die Bw. vor, dass ihr die Grundlagen für die (Selbst-) Bemessung nicht vorlägen, es könne sich jedoch nur um die Vorsteuerberichtigung im Zuge der Konkurseröffnung handeln.

Dem ist entgegenzuhalten, dass das Konkursverfahren am 31. August 2005 eröffnet wurde, die Umsatzsteuervorauszahlung 5/2005 jedoch bereits am 15. Juli 2005 fällig war. Diese Voranmeldung kann daher keine durch das Konkursverfahren ausgelöste Vorsteuerberichtigung enthalten.

Weiters hat die Bw. dargetan, dass ab 13. Juli 2005 das Konto dauerhaft überzogen gewesen sei und in den letzten Monaten vor Konkurseröffnung nur noch Überweisungen für Arbeiten bzw. Material hätten getätigt werden können.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht. Eine Privilegierung von Gläubigern besteht daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug-um-Zug-Geschäfte).

Daher liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. vor.

Dies gilt im Hinblick auf das Berufungsvorbringen auch für die Lohnabgaben für Juni 2005, wobei die Lohnsteuer selbst vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist, da aufgrund des § 78 Abs. 3 EStG 1988 in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist. Daher stellt jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO dar (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2008, 2004/13/0142).

Bezüglich der Lohnsteuer 06/2005 wurde in der Eingabe vom 1. September 2010 dargetan, dass die Löhne tatsächlich nur mit circa 50% ausbezahlt worden seien, weshalb sich der Haftungsbetrag auf € 2.386,49 reduziere.

Bezüglich der Lohnabgaben für Juli 2005 hat die Bw. dargetan, dass für diesen Zeitraum keine Gehälter mehr ausbezahlt wurden.

Nachdem diesen Abgaben kein Bescheid zu Grunde liegt, ist diese Einwendung im Haftungsverfahren zu berücksichtigen.

Da diesem Vorbringen nicht entgegengetreten werden kann, wird der Berufung für diese Abgaben Folge geleistet.

Bezüglich der Lohnsteuern reduziert sich die Haftung daher auf die Lohnsteuer 06/05 im Betrag von € 2.386,49.

Im Hinblick darauf sind daher auch die Lohnnebenabgaben (DB und DZ 06/2005 und 07/2005) entsprechend zu reduzieren:

Abgabenart	Zeitraum		Gesamtbetrag	Aliquot
Dienstgeberbeitrag	06/2005	50%	1.199,70	599,70
Zuschlag zum DB	06/2005	50%	111,97	55,99
Dienstgeberbeitrag	07/2005	0%	616,31	0,00
Zuschlag zum DB	07/2005	0%	57,52	0,00

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 sowie der Anspruchsziensbescheid für das Jahr 2002 ergingen am 12. Juli 2005, fällig am 19. August 2005. Diese Bescheide wurden nicht angefochten.

Das diesbezügliche Berufungsvorbringen, soferne es sich gegen die Richtigkeit der Höhe des Abgabenanspruches richtet, kann die Haftung nicht ausschließen, da die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten ist, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich jedoch hinsichtlich der Säumniszuschläge 2003, 2004, und 2005 als rechtswidrig, weil das Finanzamt die Abgaben im Spruch des Bescheides zusammengerechnet hat, bzw. der zweite Säumniszuschlag 2004 nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig wurde.

Bei der Geltendmachung der Haftung sind aber die im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenansprüche nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt auszuweisen, um sie dem Haftenden zur Kenntnis zu bringen. Geht der Haftungsbetrag auf mehrere Abgabenbescheide zurück, so ist eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen (vgl. UFS 10. Mai 2004, RV/1760-W/02).

Im bekämpften Bescheid ist die Höhe der eben genannten Abgaben in einer Summe ausgewiesen und nicht aufgegliedert worden. Die erforderliche Aufschlüsselung ist auch nicht aus der Begründung des angefochtenen Bescheides oder einer Beilage dazu zu entnehmen.

Eine Auslegung des Spruchs unter Heranziehung der Begründung war also ebenfalls nicht möglich.

Die haftungsrelevanten Abgaben stellen sich daher wie folgt dar:

Umsatzsteuer	07/2003	15.09.2003	154.174,45
Umsatzsteuer	05/2005	15.07.2005	9.343,16
Körperschaftsteuer	2002	19.08.2005	19.559,80
Anspruchszinsen	2002	19.08.2005	1.209,68
Lohnsteuer	06/2005	15.07.2005	2.386,49
Dienstgeberbeitrag	06/2005	15.07.2005	599,70
Zuschlag zum DB	06/2005	15.07.2005	55,99

Im Hinblick auf die Einwendungen der Bw. im Berufungsverfahren ist weiters die Verjährung zu prüfen:

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 leg.cit. unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Durch die Anmeldung einer Forderung im Ausgleichsverfahren wird ihre Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 AO während der Dauer des Verfahrens und, wenn dieses aufgehoben wird, bis zum Ablauf der im Ausgleich für die letzte Zahlung bestimmten Frist unterbrochen.

Durch die Anmeldung im Konkurs wird die Verjährung der angemeldeten Forderung gemäß § 9 Abs. 1 KO unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist.

Zu prüfen ist im Hinblick auf die bisherigen Ausführungen, ob hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2002, der Anspruchszinsen 2002 und der Umsatzsteuer 07/2003 Verjährung eingetreten ist.

Die Körperschaftsteuer 2002 sowie die Anspruchszinsen 2002 wurden mit Bescheiden vom 12. Juli 2005 und die Umsatzsteuer 07/2003 mit Bescheid vom 14. Mai 2004 festgesetzt.

Durch die Anmeldung der Forderungen im Konkurs wurde die Verjährung unterbrochen. Eine Verjährung kann daher nicht eingetreten sein.

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. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Wie bereits ausgeführt, ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 07/2003 wurde trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat kein Liquiditätsnachweis zum Fälligkeitstag erbracht. Daher kann die Bw. zur Gänze für diese Abgabe zur Haftung herangezogen werden.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben wurde durch die Bw. anhand einer betragsmäßigen Gegenüberstellung der fälligen Forderungen und der geleisteten Zahlungen eine Schadensquote in Höhe von 7% (für Fälligkeiten Juli 2005) und 4% (für Fälligkeiten August 2005) ermittelt.

Der Senat erkennt diese Berechnung an. Die Haftungsschuldigkeit errechnet sich daher wie folgt:

Umsatzsteuer	07/2003	154.174,45	100%	154.174,45
Umsatzsteuer	05/2005	9.343,16	7%	654,02
Körperschaftsteuer	2002	19.559,80	4%	782,39
Anspruchszinsen	2002	1.209,68	4%	48,39
Lohnsteuer	06/2005	2.386,49	100%	2.386,49
Dienstgeberbeitrag	06/2005	599,70	7%	41,98
Zuschlag zum DB	06/2005	55,99	7%	3,92
SUMME:				158.091,64

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§20 BAO). 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 betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Das Vorbringen, dass die mit Bescheiden festgesetzten Abgaben unrichtig seien, ist für die Ermessensentscheidung irrelevant, da der Bw. auf § 248 BAO und auf die zitierte

Bindungswirkung der zugrunde liegenden Abgabenbescheide im Haftungsverfahren zu verweisen ist.

Der Vollständigkeit halber wird zur „Anregung“, dem Masseverwalter aufzutragen, die Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung zu stellen, auf einen Erkundungsbeweis hinausliefere. Einen Erkundungsbeweis aufzunehmen ist die Behörde nicht gehalten (Hinweis VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

Wien, am 25. November 2010