



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 2. März 1992 entschieden:

Die Berufung wird dem Grunde nach als unbegründet abgewiesen.

Der Höhe nach wird der Berufung teilweise stattgegeben und der in Haftung gezogene Betrag an Umsatzsteuer für 1989 mit € 32.103,59 (entspricht S 441.755,--) festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 2. März 1992 erließ das Finanzamt gegenüber dem Bw. einen Haftungsbescheid, mit welchem dieser gemäß § 89 Bundesabgabenordnung (BAO) für die aushaftende Umsatzsteuerschuld 1989 der R-Handelsgesellschaft in Höhe von S 1,080.000,-- als Geschäftsführer in Anspruch genommen wurde. Über die R-Handelsgesellschaft war vom

Landesgericht Klagenfurt am 29. November 1989 unter Zl. 5 S 153/89-1 das Konkursverfahren eröffnet und am 17. Jänner 1991 mangels Deckung der Kosten des Verfahrens rechtskräftig wieder aufgehoben worden. Ebenfalls am 2. März 1992 erließ das Finanzamt gegenüber dem Bw. auch einen Vollstreckungsbescheid gemäß § 230 Abs. 7 BAO.

Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die Berufung gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes.

Über die Rechtmäßigkeit des Vollstreckungsbescheides, welcher ebenfalls mit Berufung angefochten wurde, wurde vom Unabhängigen Finanzsenate bereits gesondert mit der unter Zl. RV/0005-K/02 ergangenen Berufungsentscheidung vom 6. November 2003 abgesprochen. Die in diesem Berufungsverfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Folgerungen sind den Parteien bekannt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf den Inhalt der unter Zl. RV/0005-K/02 ergangenen Berufungsentscheidung verwiesen.

Das Finanzamt begründete den Haftungsbescheid wie folgt:

Umsatzsteuer für den Zeitraum 1989 in Höhe von S 1,080.000,-- sei seitens der R-Handelsgesellschaft nicht entrichtet worden. Gemäß § 9 BAO hafte der Bw. als Geschäftsführer der R-Handelsgesellschaft für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm auferlegten Geschäftsführerplichten nicht eingebracht werden können. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer ein steuerrechtlich relevantes Verschulden des Bw. dar. Die R-Handelsgesellschaft sei wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Die Umsatzsteuer für 1989 sei daher uneinbringlich. Das Finanzamt verwies hiebei auf das Erkenntnis des VwGH vom 13. März 1991, Zl. 90/13/0029.

In der gegen beide Bescheide gleichzeitig erhobenen Berufung führte der Bw. hinsichtlich des Haftungsbescheides aus, dass ihm eine schuldhafte Verletzung seiner Geschäftsführerplichten nicht zur Last gelegt werden könne. Bis zur Konkurseröffnung am 29. November 1989 seien keine Abgabenverbindlichkeiten aus dem Titel Umsatzsteuer entstanden, sodass er in keiner Weise seine diesbezüglichen Geschäftsführerplichten verletzen habe können. Die Firma sei zu dieser Zeit durch drei Einzelaufträge von Gemeinden voll ausgelastet gewesen und habe über diese Aufträge hinausgehend keine anderen Geschäftsfälle bearbeitet. Aus beigelegten Lieferplänen gehe hervor, dass bei allen drei Projekten die bestellgemäßen Lieferungen, bis auf vernachlässigbare Restlieferungen, getätigt worden seien. Aus Verschulden der Auftraggeber seien die Projekte nicht abgeschlossen und endverrechnet worden. Die Mehrwertsteuer sei aber erst anlässlich der Endabrechnung, sowohl aus gesetzlichen als auch

aus vertraglichen Gründen zu verrechnen gewesen. Zu dieser Endabrechnung sei es nicht mehr gekommen. Die Vorsteuerrückverrechnungen seien immer streng nach den gesetzlichen Vorschriften vorgenommen worden. Ausgelöst durch die Tatsache, dass die Firma im Rahmen ihrer Kapazität einerseits mit nur drei Aufträgen ausgelastet gewesen sei, in denen, aktuelle Mehrwertsteuerverbindlichkeiten nicht entstanden, andererseits aber durch die laufenden umfangreichen Lieferungen Vorsteuerrückvergütungen entstanden seien, sei es zu wiederholten Prüfungen der Umsatzsteuerverrechnung durch das Finanzamt gekommen. Bei keiner dieser Prüfungen hätte es irgendwelche Beanstandungen gegeben. Anhand dieser Prüfungen könne es als erwiesen gelten, dass die Abrechnungen korrekt gewesen seien. In den Monaten vor der Konkursöffnung habe ständig ein kleines Guthaben bestanden und erst zwei Wochen vor der Konkursöffnung sei durch eine Ordnungsstrafe eine Verbindlichkeit von S 666,-- entstanden. Auch daraus sei erkennbar, dass bis zur Konkursöffnung Ordnung in der Abrechnung mit dem Finanzamt geherrscht habe. Dem Bw. daraus eine schuldhafte Verletzung seiner Geschäftsführerplichten vorzuwerfen, sei somit unhaltbar.

Weiters führte der Bw. aus, dass es unrichtig sei, dass die Umsatzsteuerbeträge 1989 uneinbringlich seien. Der Masseverwalter habe schwerste Versäumnisse zu verantworten. Die diesbezüglichen Eingaben des Bw. an das Konkursgericht, diverse Rechtsmittel und Anträge seien jedoch ohne Erfolg geblieben. Im Zuge des Konkursverfahrens hätten die auftraggebenden und an der Auslösung des Konkurses schuldtragenden Gemeinden Schadenersatzforderungen angemeldet. Die Forderungen seien bestritten und die Gemeinden auf dem Klagsweg verwiesen worden. Keine der Gemeinden habe Klage geführt. Demgegenüber bestünden immer noch gegen diese Gemeinden Forderungen der Firma aus den getätigten Lieferungen. Der Masseverwalter habe jede Aktivität vermissen lassen, die Forderungen einzutreiben. Der Konkurs der R-Handelsgesellschaft sei von Anfang an dubios gewesen. Der Projektant der drei Projekte habe in seiner Eigenschaft als Prüfsingenieur die Rechnungsprüfung verweigert und die Zahlung verhindert. Alle Vorstellungen bei den Gemeinden, hier erklärend einzugreifen, schlugen fehl, weil die politischen Funktionsträger nicht bereit gewesen seien, Entscheidungen gegen den Projektanten zu treffen, weil wiederum die Zuteilung der bewilligten Förderungsmittel des Wasserwirtschaftsfonds von der positiven Prüfung eben desselben Prüfsingenieurs abhängig gewesen seien. Bis zur Konkursöffnung hätten sich durch den Prüfsingenieur mutwillig zurückgehaltene Zahlungen auf weit über S 1.000.000,-- angehäuft. Diesen aktuellen Forderungen seien zur selben Zeit S 650.000,-- als Verbindlichkeiten gegenüber gestanden. Auch diese Relationen würden

zeigen, dass die Firma vom Bw. als Geschäftsführer unter den gegebenen Umständen korrekt geleitet worden sei. Der Masseverwalter habe später abgelehnt, gegen die Gemeinden vorzugehen. Außerdem hätte der Masseverwalter durch entsprechende Vorstellungen beim Wasserwirtschaftsfonds ohne Streit erreichen können, dass die Anlagen fertig gestellt würden. Auch dazu sei er nicht bereit gewesen. Gegen den Masseverwalter, welcher nicht bereit gewesen sei, diese Zusammenhänge zur Kenntnis zu nehmen, habe der Bw. beim Landesgericht Klagenfurt zwei Zivilklagen eingebracht, welche als zur geschäftsmäßigen Bearbeitung ungeeignet zurückgewiesen worden seien. Seine Anträge auf Verfahrenshilfe seien abgelehnt worden. Weiters habe der Bw. gegen den Masseverwalter Strafanzeige wegen falscher Information des Konkursgerichtes erstattet. Über eine Erledigung habe er nichts gehört. Zusammenfassend nehme er in Anspruch, als Geschäftsführer korrekt gehandelt zu haben. Er habe sich keine Verletzung seiner Pflichten zu Schulden kommen lassen. Er habe darüber hinaus durch umfassende Aktivität im Konkursverfahren versucht, die Interessen der Firma und die ihrer Gläubiger zu wahren. Es könne als erwiesen gelten, dass die Firma nicht überschuldet gewesen sei und das Umlaufvermögen der Firma ihre Verbindlichkeiten bei weitem gedeckt habe.

Aufgrund eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes erstattete der Bw. eine Ergänzung der Berufung, in welcher der Bw. im Wesentlichen auf sein bisheriges Vorbringen Bezug nahm und schließlich unter anderem den Antrag stellte, den Haftungsbescheid vom 2. März 1992 ersatzlos aufzuheben.

Über Ersuchen des Finanzamtes legte das projektleitende Zivilingenieurbüro Ablichtungen der bezughabenden Auftragsvereinbarungen, Teilrechnungen sowie aus dem Schriftverkehr mit den auftraggebenden Gemeinden vor. Im Schreiben des Projektanten an die Gemeinde N. vom 10. Juli 1989 heißt es u.a., dass "bereits seit vergangenem Herbst seitens der R-Handelsgesellschaft weder ergänzende Lieferungen noch weitergehende Tätigkeiten im Zusammenhang mit der auftragsgemäßen Leistungserbringung durchgeführt" worden seien. Offensichtlich diene die Argumentation der R-Handelsgesellschaft vordergründig dazu, von betrieblichen Liquiditätsproblemen und möglicherweise auch von fachtechnischen Unzulänglichkeiten abzulenken. Es erscheine zweifelhaft, ob die R-Handelsgesellschaft überhaupt in der Lage sei, die Anlage funktionsfähig fertig zu stellen.

In einem Fragenvorhalt an den Bw. ging das Finanzamt zunächst auf die Nichtmeldung der Änderung der Zustelladresse der R-Handelsgesellschaft aufgrund der gerichtlichen Zwangsverwertung des vormaligen Firmensitzes ein. Hinsichtlich der Heranziehung des Bw. zur Haftung hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass es außer Zweifel stehe, dass die

rückständigen Abgaben bei der R-Handelsgesellschaft in Folge Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Deckung der Kosten des Verfahrens uneinbringlich seien. Dem Vorbringen in der Berufung, es wäre die dem Masseverwalter obliegende klagsweise Einbringung von noch bestehenden Forderungen der R-Handelsgesellschaft an die drei Gemeinden unterblieben, müsse entgegen gehalten werden, dass der Gläubigerausschuss beschlossen habe, die Forderungen gemäß § 119 Abs. 5 Konkursordnung (KO) auszuscheiden und der Gemeinschuldnerin (für den Fall des Nichterlages des Kostenvorschusses – welcher nicht erlegt worden sei) zur freien Verfügung zu überlassen. Das Finanzamt verwies hiebei auf den Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 7. März 1990 im rechtskräftig beendeten Verfahren zu 5 S 153/89. Es sei davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer mit den Preisen für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen bezahlt werde und daher für die Abfuhr an das Finanzamt zur Verfügung stehe. Die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer sei daher als steuerrechtlich relevantes Verschulden des Geschäftsführers zu werten. In Haftung zu ziehen seien die bis zur Konkurseröffnung fällig gewordenen Abgaben.

Hinsichtlich der der Haftung zugrunde liegenden Umsatzsteuerschuld für 1989 hielt das Finanzamt dem Bw. folgende Feststellungen vor: Die R-Handelsgesellschaft, deren Tätigkeit in der Projektierung und Errichtung von Wasserversorgungsanlagen bestand, habe sich auf Werkvertragsbasis verpflichtet, die Wasserversorgungsanlagen für drei Gemeinden zu erweitern. Von diesen drei Gemeinden seien in den Jahren 1987 und 1988 neben Anzahlungen im Ausmaß von 30 % des jeweiligen Auftragswertes Teilzahlungen aufgrund der von der R-Handelsgesellschaft gelegten Teilrechnungen erfolgt. Infolge von im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht näher zu erörternden Umständen sei der R-Handelsgesellschaft am 29. August 1989 mit Gemeinderatsbeschluss der Gemeinde N. der Auftrag entzogen worden. Bis zu diesem Zeitpunkt habe die R-Handelsgesellschaft Zahlungen in Höhe von S 2,117.811,-- erhalten. Im Zuge des Vertragsrücktrittes sei von der Gemeinde N. die zur Verfügung stehende Bankhaftung im Ausmaß von S 878.536,10 in Anspruch genommen worden. Somit habe die R-Handelsgesellschaft aus dem Auftragsverhältnis mit der Gemeinde N. einen Gesamtbetrag von S 1.239.275,-- für die von ihr erbrachten Leistungen erhalten. Dieser Betrag sei auch in dem im Berufungsverfahren vorgelegten Lieferplan betreffend diese Gemeinde unter dem Punkt "Teilrechnung Summe Zahlung" ausgewiesen.

Der Auftragsentzug durch die Gemeinde F. sei per 29. September 1989 erfolgt. Inklusive der erhaltenen Anzahlung von S 658.600,-- seien von dieser Gemeinde Zahlungen in Höhe von S 1.865.554,-- an die R-Handelsgesellschaft geleistet worden. Gemäß § 19 Abs. 1 des für das Streitjahr anzuwendenden UStG 1972 sei die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des

Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden seien, entstanden. Dieser Zeitpunkt verschiebe sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolge, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen erbracht worden seien. Die Umsatzsteuerschuld entstehe daher spätestens nach Ablauf dieses Kalendermonates auch in Fällen, in denen eine Rechnungsausstellung noch nicht erfolgt sei. Weiters führte das Finanzamt aus, dass eine Werklieferung dann bewirkt sei, wenn der Auftraggeber die Verfügungsmacht am fertigen Werk erhalte. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setze nicht in jedem Fall eine förmliche Übergabe und Abnahme voraus. Sollte eine solche nicht stattfinden oder erfolge eine solche überhaupt nicht, so sei die Verschaffung der Verfügungsmacht in dem Zeitpunkt gegeben, in dem der Auftraggeber über das Werk verfüge. Die Verschaffung der Verfügungsmacht sei im gegenständlichen Fall (spätestens) im Zeitpunkt der Auftragsentziehung infolge der Gemeinderatsbeschlüsse durch die Gemeinden erfolgt. Die Umsatzsteuerschuld sei daher ein Fall der Gemeinde N. mit Ablauf des Monats August (Fälligkeit somit 10. Oktober 1989) und aus dem Auftrag der Gemeinde F. mit Ablauf des Monats September 1989 (Fälligkeit 10. November 1989) entstanden.

Der Bw. nahm daraufhin beim Finanzamt Akteneinsicht gemäß § 90 BAO.

In seiner als "zweite Ergänzung zur Berufung vom 9.3.1992" bezeichneten Stellungnahme zu diesem Vorhalt führte der Bw. aus, dass es unbestritten sei, dass Forderungen gegen die auftraggebenden Gemeinden mit dem im Vorhalt zitierten Beschluss des Konkursgerichtes vom 7. März 1990 der R-Handelsgesellschaft zur freien Verfügung überlassen worden seien. Dieser Beschluss sei aber in mehrfacher Hinsicht dubios. Zum Verhalten des Masseverwalters verweise er auf sein bisheriges Vorbringen. Zum anderen sei der Beschluss unklar formuliert. Keiner der Gläubiger habe Zahlungen auf den auferlegten Kostenvorschuss von S 150.000,-- erlegt. Mit einem Rundbrief habe der Bw. die Gläubiger auf die Zusammenhänge aufmerksam gemacht und gebeten, gegen den heranstehenden Aufhebungsbeschluss Rechtsmittel zu ergreifen und insbesondere die Abberufung des Masseverwalters zu beantragen. Kein einziger Gläubiger habe auf diese Information des Bw. in irgendeiner Weise reagiert. Damit hätte sich die Situation ergeben, dass vor Aufhebung des Konkurses die R-Handelsgesellschaft nicht über die vorhandenen Barmittel verfügen hätte können die ausgereicht hätten, die vorher ausgesprochene freie Verfügung über die Forderungen der jeweiligen Gemeinden zu realisieren. Nach Aufhebung des Konkurses seien diese Barmittel nicht mehr vorhanden gewesen, so dass der Beschluss des Konkursgerichtes von 7. März 1990 das Papier nicht wert sei auf dem er geschrieben stehe. Vor diesem Hintergrund sei die Ableitung eines

Verschuldens des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin aus dem Titel der freien Verfügbarkeit der Forderungen nicht möglich.

Hinsichtlich der der Inanspruchnahme zur Haftung zugrunde liegenden Umsatzsteuerschuld für 1989 führte der Bw. aus, dass Feststellungen, wonach der R-Handelsgesellschaft am 29. August 1989 seitens der Gemeinde N. und am 29. September 1989 seitens der Gemeinde F. der jeweilige Auftrag entzogen worden sei, seien falsch. Der R-Handelsgesellschaft sei keine rechtsverbindliche Mitteilung zugekommen, wonach die Aufträge entzogen worden wären. Auf die wiederholten, auf verschiedenen Wegen – Gemeindeamt, Bürgermeister, Gemeindevertretung, Landesregierung, Landeswasserbauamt – erhobenen Beanstandungen der Auftragsabwicklung durch den Projektanten und dessen Bauleiter habe die R-Handelsgesellschaft seitens der beiden Gemeinden niemals auch nur eine Zeile einer Antwort weder zustimmend noch ablehnend, erklärend oder sonst wie erhalten. Hätten die Gemeinden die Aufträge vor Konkurseröffnung kündigen wollen, hätten sie in irgendeiner Weise auf die Beanstandungen eingehen müssen. Im Falle der Gemeinde N. sei durch eine Indiskretion bekannt geworden, dass die Gemeindevertretung die Vertragsauflösung am 29. August 1989 beschließen wolle und ein Ersatzauftrag an eine andere Firma gehen solle. Im Falle der Gemeinde F. seien der R-Handelsgesellschaft erst im Zusammenhang mit dem Einzug einer Bankgarantie knapp vor der Konkurseröffnung derartige Absichten bekannt geworden. Im Falle der Gemeinde N. sei mit Rundbrief an alle Gemeindevertreter eine umfassende Darstellung der Unzukömmlichkeiten vorgelegt worden. Kein Einziger der Angesprochenen habe sich gegenüber der R-Handelsgesellschaft in irgendeiner Weise geäußert. Für eine Auftragskündigung und anderweitige neuerliche Vergabe sei aufgrund der Bestimmungen des Wasserbautenförderungsgesetzes bzw. den daraus resultierenden, im Verordnungswege erlassenen Vergaberichtlinien des Wasserwirtschaftsfonds, dessen Zustimmung notwendig. Bis zur Konkurseröffnung sei die Umsatzsteuer aus gesetzlichen und aus vertraglichen Gründen nicht in Rechnung zu stellen gewesen und zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung seien die Werke nicht fertig gestellt und von den Auftraggebern nicht übernommen worden. Ein Verschulden des Bw. hinsichtlich nicht abgeführter Umsatzsteuer bestehe nicht.

Die Ansicht des Finanzamtes, wonach nicht die Vollendung eines Werkes sondern die Verfügungsmacht über dieses die Umsatzsteuerpflicht entstehen lasse, sei aus mehreren Gründen nicht anwendbar. Zum Einen handle es sich im gegenständlichen Fall nicht um Leistungen der Bauwirtschaft. Die R-Handelsgesellschaft habe nicht die Wasserversorgungsanlagen der Gemeinden zu errichten gehabt, sondern nur elektrische

Steuerungseinrichtungen hierfür zu liefern und in Betrieb zu nehmen gehabt. Im Zeitpunkt der Konkurseröffnung habe sich folgender Gesamtstand ergeben: Die R-Handelsgesellschaft habe praktisch alle Einrichtungen (ca. 97 % des Auftragswertes) geliefert und vollständig montiert. Weiters seien Einzelteile, z.B. Messwertgeber überwiegend eingeschaltet, geeicht und betriebsstüchtig gewesen. Wegen der bauseitigen Mängel hätten aber die Fernübertragungseinrichtungen nicht in Betrieb genommen werden können. Die Verfügungsmacht der Gemeinden sei somit wertlos. Zum Dritten sei zu beachten, dass die Gemeinden die Einrichtungen widerrechtlich in Besitz genommen hätten. Hinsichtlich der Uneinbringlichkeit verwies der Bw. neuerlich auf das Verhalten des Masseverwalters, weshalb er die Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer auch nicht zu verantworten habe. Die R-Handelsgesellschaft habe im gesetzlichen Rahmen die Rückvergütung von Vorsteuer in Anspruch genommen. Diese Ansprüche seien durch das Finanzamt mehrfach geprüft worden. Abschließend wiederholte der Bw. seinen Antrag, den Haftungsbescheid vom 2. März 1992 ersatzlos aufzuheben und stattdessen den Masseverwalter in Anspruch zu nehmen.

Im weiteren Berufungsverfahren stellte das Finanzamt Auskunftersuchen gem. § 158 BAO an die auftraggebenden Gemeinden. Aus der Beantwortung der Auskunftersuchen durch die Gemeinden N. und F. geht hervor, dass die R-Handelsgesellschaft im August bzw. November 1987 von diesen Gemeinden den Auftrag erteilt bekam. Der Ausführungsfortschritt seitens der R-Handelsgesellschaft habe zu keinem Zeitpunkt der gewünschten bzw. vertraglich vereinbarten Terminisierung entsprochen. Dies habe dazu geführt, dass die R-Handelsgesellschaft nach mehrmaliger erfolgloser mündlicher Intervention schließlich mit den Schreiben vom 26. Februar 1988 (Gemeinde N.) und 23. März 1988 (Gemeinde F.) durch das mit den Projektierungs- und Bauleitungstätigkeiten beauftragte Büro auf daraus resultierende Konsequenzen hingewiesen wurde. Nachdem die auftragsgegenständlichen Leistungen lediglich teilweise erbracht worden seien und die R-Handelsgesellschaft trotz Einräumung mehrerer Nachfristen außerstande gewesen sei, ihren vertraglichen Verpflichtungen in vollem Umfang gerecht zu werden, sei der Entzug des Auftrages erfolgt. Die R-Handelsgesellschaft hätte nach Fertigstellung der Arbeiten einen schriftlichen Antrag um "förmliche Übernahme" zu stellen gehabt. Aufgrund des Umstandes, dass die Leistungserbringung nicht in vertragsgemäßer Art und Weise und zudem unvollständig erfolgt sei, hätten die Voraussetzungen für eine Übernahme der erbrachten Leistungen im Sinne der ÖNORM A 2060, Pkt. 2.22 gefehlt. Solchermaßen könne von einer Übernahme der Verfügungsmacht durch die Gemeinden allenfalls per Datum des Auftragsentzuges und der Neubeauftragung der Nachfolgefirma gesprochen werden. Die entsprechende Beschlussfassung durch die

Gemeindevertretungen seien am 29. August 1989 (Gemeinde N.) sowie am 27. September 1989 (Gemeinde F.) erfolgt. Hinsichtlich der Bekanntgabe des Auftragsentzuges an die R-Handelsgesellschaft teilte die Gemeinde N. mit, dass mit Schreiben ihres Rechtsvertreters von 5. April 1989 an die R-Handelsgesellschaft die Aufforderung ergangen sei, die auftragsgegenständlichen Leistungen bis längstens 19. Mai 1989 restlos fertig zu stellen. Gleichzeitig sei darauf hingewiesen worden, dass sie Gemeinde N. bei Nichterfüllung vom Vertrag zurücktreten werde. Die Gemeinde F. teilte mit, dass nachdem die R-Handelsgesellschaft die letztmalige Nachfrist ungenützt verstreichen habe lassen, ihr mit Schreiben des Rechtsvertreters der Gemeinde F. vom 11. bzw. 23. August 1989 der Vertragsrücktritt mitgeteilt worden sei. Die Gemeinde N. teilte weiter mit, dass im Zuge der Auftragsabwicklung mehrfach Rechtsstreitigkeiten aufgetreten seien, welche die Firma R-Handelsgesellschaft veranlasst hätten, gegen die Gemeinde N. Klage bei Gericht einzubringen. Die diesbezüglichen Klagebegehren seien im vollen Inhalt abgewiesen worden. Die Gemeinde F. teilte diesbezüglich mit, dass im Zuge der Auftragsentwicklung ebenfalls mehrfach Streitigkeiten aufgetreten seien, welche die Gemeinde veranlasst hätten sich eines Rechtsberaters zu bedienen. Eine gerichtliche Auseinandersetzung könnte möglicherweise dadurch abgewendet worden sein, dass der R-Handelsgesellschaft der Auftrag entzogen worden sei. Die Gemeinden N. und F. teilten übereinstimmend mit, dass infolge der Tatsache, dass die R-Handelsgesellschaft die in ihrem Auftragsumfang enthaltenen Leistungen lediglich teilweise zum Abschluss gebracht hätte, bezüglich der ergänzenden Leistung der Einsatz einer weiteren Firma erforderlich gewesen sei. Auf Grund der Tatsache, dass die R-Handelsgesellschaft zum Zeitpunkt des Konkursverfahrens praktisch vermögenslos gewesen sei (lt. damaligen Erhebungen des Rechtsberaters der Gemeinden), sei seitens des Masseverwalters von einem Eintritt in bestehende Verträge abgesehen worden. Die Zahlungen der Gemeinde N. seien im Zeitraum 26. August 1987 (erste Zahlung) bis 1. Dezember 1988 (letzte Zahlung) erfolgt, jene der Gemeinde F. im Zeitraum 22. Dezember 1987 (erste Zahlung) bis 28. April 1989 (letzte Zahlung).

Die Gemeinde T. teilte im Wesentlichen eine gleichlautende Darstellung des Ablaufes der Auftragsentwicklung mit, wobei jedoch lt. Gemeinde T. ein formeller Auftragsentzug nicht erfolgt sei, zumal bereits vor diesem Zeitpunkt über das Vermögen der R-Handelsgesellschaft der Konkurs eröffnet worden sei und die bekannten Geschäftsadressen aufgelöst worden seien.

In dem von der Gemeinde angeführten Schreiben ihres Rechtsvertreters vom 11. August 1989, welches an die R-Handelsgesellschaft z.H. des Bw. gerichtet war, heißt es,

dass im Auftrag der Gemeinde F. zum Schreiben des Bw. vom 4. August 1989 festgestellt werde, dass die vom Bw. behauptete Einigung eine reine Fiktion darstelle. Eine solche Absprache sei in Tat und Wahrheit nicht getroffen worden. In Abwesenheit des Bürgermeisters seiner Mandantin würde eine solche weit reichende Absprache auch nicht getroffen werden. Der Rechtsvertreter halte daher fest, dass die von ihm gesetzte Leistungsfrist abgelaufen sei, womit die Rechtsfolge des Rücktrittes vom Vertrag wegen schuldhaftem Leistungsverzugs wirksam geworden sei. Im Schreiben vom 23. August 1989 teilte der Rechtsvertreter der Gemeinde F. an die R-Handelsgesellschaft z.H. des Bw. nochmals mit, dass wegen Fristablaufs der Rücktritt vom Vertrag endgültig sei.

Diese von den Gemeinden eingeholten Auskünfte wurden dem Bw. vom Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermittelt. In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. mit, dass aus den Antworten der betroffenen Gemeinden hervorgehe, dass diese als Auftraggeber die erteilten Aufträge zu keiner Zeit widerrufen hätten, die ausweichenden Antworten seien auffällig. Im Übrigen würden die Antworten offenkundig aus ein und derselben Feder, nämlich von einem Mitarbeiter des Rechtsberaters der Gemeinden stammen. Damit werde seine Vermutung hinfällig, wonach der Masseverwalter die Kündigung der Verträge unwidersprochen hingenommen habe ohne mit der Gemeinschuldnerin Kontakt zu nehmen. Stattdessen zeige sich, dass Möglicherweise zwischen den Rechtsvertretern der Gemeinden und dem Masseverwalter ein "Deal" stattgefunden habe, der dem Rechtsvertreter der Gemeinden das widerspruchslose Verschwinden der R-Handelsgesellschaft gebracht habe, dem Masseverwalter aber jedwede Arbeit ersparte, bei gleichzeitiger Sicherstellung seines Honorars. Weiters stellte der Bw. den Antrag um Fristverlängerung für eine Stellungnahme um mindestens sechs Wochen. Eine weitere Stellungnahme des Bw. langte beim Finanzamt jedoch nicht mehr ein.

Aus einem im Zuge der Konkureröffnungssache betreffend die R-Handelsgesellschaft am 25. Oktober 1989 beim Landesgericht Feldkirch zur Geschäftszahl 13 Nc 78/89 mit einer Tochter des Bw. sowie mit dem Bw. selbst aufgenommenen Protokoll geht hervor, dass die R-Handelsgesellschaft nach der Auftragserlangung von den öffentlichen Auftraggebern die handwerklichen Ausführungsarbeiten, wie Installationen etc., an einen ortsansässigen Handwerker und die gesamte technische Abwicklung an das Ingenieurbüro des Bw. mittels Subauftrag weiter vergeben habe.

Mit der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung dem Grunde nach ab, der Höhe nach gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und schränkte den Betrag an Umsatzsteuer 1989, für welchen der Bw. zur Haftung herangezogen werde, auf einen Betrag

von S 441.756,-- ein. Das Finanzamt führte begründend aus, das es außer Zweifel stehe, dass die rückständigen Abgaben bei der R-Handelsgesellschaft (infolge Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Deckung der Kosten des Verfahrens) uneinbringlich seien. Wie sich weiters im Berufungsverfahren ergeben habe, sei als Fertigstellungszeitpunkt des von der Gemeinde F. übernommenen Auftrages die 13. Kalenderwoche des Jahres 1988 vereinbart gewesen. Lt. Pkt. 8. des Schluss- bzw. Gegenschlussbriefes habe sich der Auftraggeber den Entzug des gesamten Auftrages vorbehalten, sollten Terminverzögerungen eintreten. Entgegen den Darlegungen des Bw. sei mit den Schreiben des Rechtsvertreters vom 11. August 1989 bzw. vom 23. August 1989 der R-Handelsgesellschaft der Rücktritt vom Vertrag zur Kenntnis gebracht worden. Der Auftragsentzug sei per 27. September 1989 erfolgt. Infolge Terminverzögerungen sei auch von der Gemeinde N. vom Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht worden und es sei per 28. August 1989, nach Ankündigung mittels Schreiben des Rechtsvertreters vom 5. April 1989, der Auftragsentzug aufgrund des entsprechenden Gemeinderatsbeschlusses erfolgt. Da spätestens zu diesem Zeitpunkt die genannten Auftraggeber über die bereits bewirkten Werklieferungen verfügt hätten, sei die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf der Kalendermonate August und September 1989 entstanden. In Anbetracht der einem Geschäftsführer zumutbaren Sorgfalt sei dieser verpflichtet gewesen, zu den genannten Zeitpunkten die Schlussrechnungen zu legen und die Umsatzsteuer abzuführen. Lt. Aktenlage sei bis zum Ergehen der Berufungsvorentscheidung keine Schlussrechnung gelegt worden. Die Nichtvornahme der Endabrechnungen sowie die daraus resultierende Nichtabgabe entsprechender Umsatzsteuervoranmeldungen und die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer begründe eine schuldhafte Pflichtverletzung. Die Berufung sei daher dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen und infolge Verminderung der Umsatzsteuer 1989 der Höhe nach teilweise stattgebend zu erledigen.

Mit der gleichzeitig ergangenen teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 1989 der R-Handelsgesellschaft mit S 441.755,-- fest. Das Finanzamt schied hierbei aufgrund der gepflogenen Erhebungen die Zahlungen der Gemeinde T. aus der Veranlagung zur Umsatzsteuer 1989 aus und legte die von den Gemeinden N. und F. geleisteten Zahlungen von S 1.239.275,-- (Gemeinde N.) und S 1.865.554,-- (Gemeinde F.) an die R-Handelsgesellschaft der Berechnung der Bemessungsgrundlage zugrunde. Vorsteuer in Höhe von S 75.716,-- wurde in Abzug gebracht. Diese Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

Hinsichtlich des Haftungsbescheides beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag stellte der Bw. den Antrag auf

Beischaffung der bezughabenden Bauakte der Gemeinden N. und F. sowie der Akte des Amtes der Landesregierung und der Akte des Wasserwirtschaftsfonds betreffend die Trinkwasserversorgungen der Gemeinden N. und F. weiters sei der Konkursakt des Landesgerichtes beizuschaffen.

Im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nahm der Bw. zweimal persönlich Akteneinsicht in die bezughabenden Einbringungs-, Konkurs- und Körperschaftssteuerakte. Die von ihm gewünschten Ablichtungen wurden hergestellt und dem Bw. ausgefolgt.

Im Zuge der gem. § 279 Abs. 3 BAO vor dem unabhängigen Finanzsenat durchgeführten zwei Erörterungsgespräche führte der Bw. nochmals aus, dass ein Auftragsentzug durch die Gemeinden F. und N. nicht zu Recht erfolgt sei. Ein Auftragsentzug sei überhaupt nicht erfolgt. Hinsichtlich der Gemeinde F. führte der Bw. diesbezüglich aus, dass die Schreiben des Rechtsvertreters vom August 1989 vor der Beschlussfassung durch den Gemeinderat erfolgt seien, vom eigentlichen Gemeinderatsbeschluss habe er dann kein entsprechendes Schreiben erhalten. Hinsichtlich der Gemeinde N. führt der Bw. nochmals aus, dass ihm zwar die Gemeindevertretungssitzung vom 29. August 1989 zur Kenntnis gelangt sei und er daraufhin wie im Akt ersichtlich die entscheidungsbefugten Mitglieder dieser Gemeindevertretung namens der R-Handelsgesellschaft angeschrieben habe, ihm jedoch vom Beschluss des Auftragsentzuges durch den Gemeinderat ebenfalls kein Schreiben zugegangen sei. Hinsichtlich der Frage der weitgehend erbrachten Leistung an die Gemeinden und der damit gegebenen Verpflichtung, die vereinnahmten Zahlungen der Gemeinden der Umsatzsteuer zu unterziehen führte der Bw. aus, dass es nicht in seinem Verschulden gewesen sei, dass er ein Jahr lang keine Handlungen zur vollständigen Auftragserfüllung mehr setzen habe können. Ebenfalls wurde erörtert, dass eine Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Wasserwirtschaftsfonds, vertreten durch die geschäftsführende Kommunalkredit Austria AG, das Ergebnis gebracht habe, dass eine Zustimmung des Wasserwirtschaftsfonds zu einem Auftragsentzug nur das Verhältnis Förderungsnehmer (=Gemeinde) und Wasserwirtschaftsfonds betroffen hätte. Sämtliche Handlungen betreffend den Auftragsentzug seien unabhängig von den möglichen Folgen hinsichtlich der Förderung nach Ansicht des Wasserwirtschaftsfonds rechtsgültig.

In der nach Durchführung der Erörterungsgespräche eingebrachten Ergänzung der Berufung vom 1. September 2003 wiederholte der Bw. sein bisheriges Berufungsvorbringen. Ergänzend zu den bisher gestellten Anträgen beantragte der Bw. zusätzlich, den Handakt des Masseverwalters der R-Handelsgesellschaft beizuschaffen, weiters alle betroffenen Entscheidungsträger zum Sachverhalt einzuvernehmen, über die Berufung eine mündliche

Verhandlung anzuberaumen und der Berufung aufschiebende Wirkung bis zur rechtskräftigen Entscheidung zuzuerkennen. Zur Fertigstellung der Werkleistungen an die Gemeinden N. und F. führte der Bw. in dieser neuerlichen Ergänzung der Berufung aus, dass beim hier gegebenen Anlagengeschäft man von Fertigstellung nicht reden könne, wenn die für den Betriebsprozess notwendigen Geräte geliefert seien. Die Fertigstellung sei erst denkbar, wenn zumindest Teile der Anlage betriebsfähig seien. Im gegenständlichen Falle seien keinerlei Teile der beiden Anlagen betriebsfähig gewesen. Trotz Lieferung aller Messgeber, Funkgeräte, Computer und sonstiger Teile der Anlagen könne nicht einmal von einer teilweisen Betriebsfähigkeit gesprochen werden. Die Computerzentralen, auch dort seien alle Teile geliefert worden, hätten nicht in Betrieb genommen werden können. Es hätte nicht einmal eine Teilfertigstellung gegeben, und das ausschließlich aus dem Verschulden der Bauherren. Hinsichtlich der vom Finanzamt angenommenen Auftragsentzüge durch die Gemeinden N. und F. führte der Bw. ergänzend aus, dass es sich bei den Gemeinderatsbeschlüssen lediglich um "Vorratsbeschlüsse" handle, vorbehaltlich der Zustimmung des Wasserwirtschaftsfonds. Zur Frage der Entstehung der Verfügungsmacht für die Auftraggeber führte der Bw. aus, dass es richtig sei, dass die Gerätelieferungen bei beiden Projekten nahezu vollständig erfolgt seien. Diese Geräte hätten sich natürlich auch in den Geschäftsräumen der Auftraggeber befunden, sie hätten schließlich montiert werden müssen, was ebenso erfolgt sei, soweit es durch bauseitige Mängel nicht verhindert worden sei. Falsch sei, dass dadurch für die Auftraggeber die Verfügungsmacht über diese Lieferungen entstanden sei. Die Gerätelieferungen seien unter Eigentumsvorbehalt geliefert worden. Der Eigentumsvorbehalt sei also bis zur vollständigen Fertigstellung aufrecht, die vor Konkurseröffnung nicht habe erfolgen können. Wenn aber der Eigentumsvorbehalt bis zur vollständigen Fertigstellung aufrecht gewesen sei, habe die Verfügungsmacht über die Geräte vor Konkurseröffnung nicht entstanden sein können. Erst im Rahmen der offensichtlich stattgefundenen Vereinbarungen zwischen dem Masseverwalter und den Auftraggebern müsse die Verfügungsmacht diesen eingeräumt worden sein, denn sie hätten weder die Geräte zurückgegeben noch sie in vollem Umfang bezahlt. In Tat und Wahrheit hätten die Auftraggeber die gelieferten Geräte weiter verwendet. Also müssten sie vom Masseverwalter dazu ermächtigt worden sein. Ansonsten hätte man es mit einem groß angelegten Betrug zu tun. Der zweite Grund, warum die Auftraggeber die Verfügungsmacht nicht vor der vollständigen Fertigstellung erhalten konnten, liege darin begründet, dass die Auftraggeber mit Übernahme der Verfügungsmacht zugestehen würden, die bis dahin geleisteten Lieferungen und Leistung seien ordnungsgemäß erfolgt. Gerade das aber könnten die Auftraggeber nie und nimmer vor der vollständigen Betriebsbereitschaft der

Anlagen zugestehen, weil sie dadurch auch die Verantwortung für die Betriebsfähigkeit übertragen bekommen würden. Folgerichtig würden die Auftraggeber auch bestreiten, die Verfügungsmacht vor Konkurseröffnung gehabt zu haben. Daher sei die Annahme des Finanzamtes unhaltbar, die Verfügungsmacht für die Auftraggeber sei bereits vor der Konkurseröffnung entstanden. Hinsichtlich der Befassung des Wasserwirtschaftsfonds führte der Bw. aus, dass die Gemeinden sich selbst an die Zustimmung des Wasserwirtschaftsfonds für den Auftragsentzug hätten. Die Gemeinden seien vor der Konkurseröffnung nicht beschlussgemäß aktiv gewesen, weil die Bedingung der Zustimmung durch den Wasserwirtschaftsfonds nicht erfüllt gewesen sei, unabhängig davon, ob diese Bedingung sinnvoll gewesen sei oder nicht. Die Auffassung des Finanzamtes, der jeweilige "Vorratsbeschluss" sei die bereits erfolgte Auftragsauflösung könne so nicht aufrechterhalten werden.

Aus den Veranlagungsakten der R-Handelsgesellschaft ist zu entnehmen, dass diese in den Jahren 1986 bis 1988 folgende Vorsteuern in Anspruch genommen hat: S 29.894,-- (1986), S 136.567,-- (1987) und S 619.335,-- (1988). Dem gegenüber wurde als einziges der Umsatzsteuer zu unterziehendes Entgelt im Jahr 1986 ein Betrag von S 16.860,95 in der Umsatzsteuererklärung einbekannt. Die sich ergebenden Gutschriften wurden vom Finanzamt an die R-Handelsgesellschaft ausbezahlt. Im gegenständlichen Zeitraum fanden zwei Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen durch das Finanzamt statt, und zwar für die Zeiträume Jänner bis September 1987 und Oktober 1987 bis April 1988). Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist ersichtlich, dass aufgrund des Umstandes, dass im Prüfungszeitraum lediglich Teilrechnungen gelegt worden waren, vom Finanzamt bis dahin keine Vollendung des Auftrages angenommen wurde. Für die Veranlagungsjahre ab 1987 wurden von der R-Handelsgesellschaft keine Jahresabgabenerklärungen eingereicht. Die Bemessungsgrundlagen wurden vom Finanzamt im Schätzungsweg anhand der Umsatzsteuervoranmeldungen festgesetzt.

Aus beige-schafften Gerichtsakten geht hervor, dass unter Zahl 13 EVr 804/92 des Landesgerichtes Klagenfurt von der Staatsanwaltschaft am 29. April 1992 gegen den Bw. Strafantrag wegen des Verdachtes der Vergehen des schweren Betruges nach den §§ 146, 147 Abs. 2 Strafgesetzbuch (StGB), der Untreue nach dem § 153 Abs. 1 und 2 StGB sowie der fahrlässigen Krida nach § 159 Abs. 1 Z.1 StGB in Verbindung mit § 161 Abs. 1 StGB gestellt wurde. Unter anderem wird dem Bw. in diesem Strafantrag vorgeworfen, als Geschäftsführer der R-Handelsgesellschaft fahrlässig deren Zahlungsunfähigkeit herbeigeführt zu haben, insbesondere dadurch, dass er gewagte, vorhandene fachliche Kompetenzen übersteigende

Aufträge übernommen, leichtsinnig und unverhältnismäßig Kredit benutzt, den Geschäftsgang falsch eingeschätzt und die Bücher mangelhaft geführt habe. Weiters habe er in Kenntnis oder fahrlässiger Unkenntnis ihrer Zahlungsunfähigkeit die Befriedigung zumindest eines Teiles ihrer Gläubiger vereitelt oder geschmälert, insbesondere dadurch, dass er neue Schulden eingegangen sei, alte Schulden gezahlt und die Eröffnung des Konkurses oder das Ausgleichsverfahren nicht rechtzeitig beantragt habe. Dieses Verfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichtes vom 19. Dezember 1994 gemäß § 412 der Strafprozessordnung (Verfahren gegen Unbekannte, Abwesende und Flüchtige) abgebrochen. Der im Wege der Verfahrenshilfe bestellte Verteidiger teilte gegenüber dem Gericht mit, dass auch ihm der Aufenthalt des Beschuldigten nicht bekannt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

1. Stellung des Bw. als Vertreter:

Unbestritten ist, dass der Bw. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als Alleingeschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, der für die Abgaben der R-Handelsgesellschaft herangezogen werden kann.

2. Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Hinsichtlich der Höhe der Abgabeforderung ist festzuhalten, dass der mit Berufungsvorentscheidung zugunsten der R-Handelsgesellschaft berichtigte Umsatzsteuerbescheid 1989 in Rechtskraft erwachsen ist. Der Bw. hat diesen Jahresbescheid

in seinem Antrag auf Entscheidung durch die Angabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr bekämpft.

Wohl aber ist strittig, ob die aus den vereinnahmten Zahlungen der Gemeinden F. und N. herrührende Umsatzsteuer in Höhe von S 441.755,-- vor der Eröffnung des Konkurses am 29. November 1989 zur Zahlung durch die R-Handelsgesellschaft fällig war. Das Finanzamt nahm diese Fälligkeit als spätestens mit den aufgrund der Gemeinderatsbeschlüsse (Auftragsentzüge) einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen für August und September 1989, somit mit 15. Oktober 1989 und 15. November 1989, an.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unter Lieferungen versteht § 3 Abs. 1 UStG 1972 Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen, wobei die Verfügungsmacht über den Gegenstand von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden kann. Für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Bei der Errichtung von Bauwerken wird für das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht nicht die Vollendung der Werklieferung wie bei sonstigen Leistungen gefordert. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft genügt die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertiggestellte Werk. Auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung kommt es nicht an; auch die Legung einer Schlussrechnung ist nicht maßgebend. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, zB durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 24. April 1996, Zl. 93/13/0254; auch Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV, Anm. 47a zu § 19 UStG 1972 und dort wiedergegebene Judikatur).

Die von der R-Handelsgesellschaft getätigten Lieferungen an die auftraggebenden Gemeinden sind zweifelsohne als Werklieferungen der Bauwirtschaft anzusehen. Die unmittelbare Verbindung der gelieferten und montierten Gerätschaften mit der Errichtung der Wasserversorgungsanlagen der Gemeinden ist aus der Aktenlage ersichtlich.

Wenn die auftraggebenden Gemeinden – aus welchen rechtlichen Gründen auch immer – eine förmliche Übernahme der gelieferten Gerätschaften verneinen, so vermag dies nichts daran zu

ändern, dass die Gemeinden die Verfügungsmacht mit dem Zeitpunkt der Lieferungen tatsächlich erlangt haben. Eine Rückgabe der Gerätschaften ist nicht erfolgt. Jener Umfang der Lieferungen bzw. jene Fertigstellung des Werkes, zu welchem die R-Handelsgesellschaft in der Lage war, ist jedenfalls in die Verfügungsmacht der Gemeinden N. und F. übergegangen. Wenn aus der Aktenlage ersichtlich ist, dass seit Herbst 1988 keine Aktivitäten der R-Handelsgesellschaft zur weiteren Auftragserfüllung erfolgt sind, so muss aber die Verfügungsmacht der Gemeinden N. und F. für die angenommenen und nicht zurückgestellten Gerätschaften als gegeben angesehen werden.

Die Ausführungen des Bw. in der Ergänzung zur Berufung vom 1. September 2003 hinsichtlich nicht gegebener Fertigstellung trotz Lieferung aller Messgeber, Funkgeräte, Computer und sonstiger Teile der Anlagen gehen aus vorstehender Sicht ins Leere. Zur eingewendeten Frage des Eigentumsvorbehaltes ist auszuführen, dass die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums für eine Lieferung nicht erforderlich ist. Der Verkauf eines Gegenstandes unter Eigentumsvorbehalt des Lieferers stellt umsatzsteuerlich bereits eine Lieferung dar, weil der Lieferer dem Abnehmer trotz des Eigentumsvorbehaltes die Verfügungsgewalt über den Gegenstand der Lieferung verschafft (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 20. März 2002, Zl. 2000/15/0130 und do. Zitate).

Wenn das Finanzamt den spätesten Zeitpunkt der Fälligkeit der aus den vereinnahmten Beträgen resultierenden Umsatzsteuer mit den aufgrund der Gemeinderatsbeschlüsse (Auftragsentzüge) einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen für August und September 1989, somit mit 15. Oktober 1989 und 15. November 1989, annahm, so kann darin keine fehlerhafte rechtliche Folgerung des Finanzamtes erblickt werden.

3. Schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers und Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit

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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom

27. September 2000, Zl. 95/14/0056), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

In seinem ausführlichen Vorbringen im Berufungsverfahren versuchte der Bw. darzulegen, dass ihm keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Last zu legen sei. Diesem Vorbringen kann nach Abwägung aller Umstände jedoch nicht gefolgt werden. Der Bw. wendete im Wesentlichen ein, er habe ohne sein Verschulden bis zur Konkurseröffnung keine Endabrechnung vornehmen können. Der Bw. führte diesbezüglich seine umfangreichen Streitigkeiten mit den Gemeinden F. und N. bzw. deren Projektant ins Treffen.

Gerade aus seinem aus abgabenrechtlicher Sicht nicht gegebenem Reagieren auf die Streitsituation ergibt sich aber ein klares Verschulden des Bw. als Geschäftsführer der R-Handelsgesellschaft.

Die letzte Zahlung für erbrachte Lieferungen erfolgte durch die Gemeinde N. am 1. Dezember 1988, jene durch die Gemeinde F. am 28. April 1989. Sowohl aus den vorliegenden Urkunden (vgl. Schreiben des Projektanten vom 10. Juli 1989 an die Gemeinde N.) sowie aus dem Vorbringen des Bw. selbst ist zweifelsfrei zu ersehen, dass von der R-Handelsgesellschaft seit Herbst 1988 keine Handlungen zur weiteren Auftragserfüllung vorgenommen wurden. Der Bw. selbst brachte in seiner zweiten Ergänzung zur Berufung vor, dass praktisch alle Einrichtungen (ca. 97 % des Auftragswertes) geliefert und vollständig montiert worden seien. Weiters seien Einzelteile, z.B. Messwertgeber, überwiegend eingeschaltet, geeicht und betriebsstüchtig gewesen. Wegen der bauseitigen Mängel hätten lediglich die Fernübertragungseinrichtungen nicht in Betrieb genommen werden können.

Aus diesem Vorbringen ergibt sich aber in Verbindung mit der Aktenlage, insbesondere mit den Auskünften der Gemeinden N. und F., dass offensichtlich jener Leistungsumfang, welchen die R-Handelsgesellschaft zu erbringen überhaupt im Stande war, bereits im Jahr 1988 gänzlich erbracht war. Die rechtskräftig abgewiesenen Klagebegehren der R-Handelsgesellschaft gegen die Gemeinde N. sind hier ebenfalls anzuführen wie der vom Bw. selbst angeführte Umstand, dass sämtliche von ihm angerufenen Stellen und Personen nicht in seinem Sinne tätig geworden seien. Gerade die angerufenen Stellen und Personen aber hätten dies im Falle der Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Bw. wohl tun müssen, wenn man ihre Stellung als Behörden, beeidete Amtspersonen und Mandatäre in Betracht zieht.

Bei der einem Geschäftsführer zumutbaren Sorgfalt hätte der Bw. schon längst erkennen müssen, dass bei der gegebenen Streitsituation mit den Auftraggebern der der R-Handelsgesellschaft mögliche Lieferumfang erfüllt und damit die erhaltenen Zahlungen der

Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Dem Bw. muss die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer als schuldhaft angelastet werden.

Wenngleich der Strafantrag der Staatsanwaltschaft vom 29. April 1992 bis dato im gerichtlichen Strafverfahren – wegen des Abbruches gemäß § 412 StPO – nicht überprüft werden konnte, erscheinen die Ausführungen des öffentlichen Anklägers aber dennoch geeignet, das im gegenständlichen Berufungsverfahren gewonnene Bild hinsichtlich des schuldhaften Verhaltens des Bw. als Geschäftsführer zu verstärken.

Nicht durchdringen konnte diesbezüglich auch das Vorbringen des Bw., wonach das Finanzamt bei zwei Umsatzsteuervoranmeldungsprüfungen keine Abweichungen festgestellt habe. Die beiden Prüfungen umfassten laut Aktenlage lediglich den Zeitraum Jänner 1987 bis April 1988.

4. Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung

Wenn der Bw. einwendete, dass keine Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung von S 441.755,-- gegeben sei, so steht dieses Vorbringen im Widerspruch zur Aktenlage. Zum Einen wurde das Konkursverfahren über die R-Handelsgesellschaft mangels kostendeckendem Vermögens rechtskräftig aufgehoben, zum Anderen ist auch danach keine Zahlung der Gesellschaft mehr erfolgt. Die vorgebrachten Vorwürfe des Bw. gegenüber dem Masseverwalter und gegenüber dem Konkursgericht vermögen an dieser Betrachtung nichts zu ändern. Insbesondere ist auch darauf hinzuweisen, dass diese Vorwürfe schon in den damals gerichtlich anhängigen Verfahren verworfen wurden, wie der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren selbst mehrfach ausführte.

Den vom Bw. gestellten Anträgen auf Beischaffung verschiedener Akten und Vernehmung von Funktionsträgern war nicht mehr nachzukommen. Der Sachverhalt erschien durch die vorliegenden – mit den beantragten in weiten Teilen übereinstimmenden - Beweismittel (Auftragsvereinbarungen, Teilrechnungen, Schriftverkehr, Konkursakte, Zivilgerichtsakte, Auskünfte der Gemeinden etc.) umfänglich geklärt. Es konnte nicht erkannt werden, welche über die eindeutige Beweislage hinausgehenden neuen Fakten durch die Beweisanträge des Bw. zu erwarten gewesen wären, die zu einer anderen Beurteilung durch den unabhängigen Finanzsenat hätten führen können. Eine mündliche Verhandlung war im Hinblick auf § 323 Abs. 12 BAO nicht durchzuführen.

Die Berufung erwies sich dem Grunde nach als unbegründet. Dem Umstand, dass die Umsatzsteuerschuld für 1989 rechtskräftig aus S 441.755,-- herabgesetzt wurde, war jedoch in dieser Berufungsentscheidung Rechnung zu tragen. Da dies auch vom Finanzamt in der

Berufungsvorentscheidung berücksichtigt worden war, ergab sich durch die Berufungsentscheidung keine ziffernmäßige Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. Juni 2004