



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, Reinhold Haring und KomzIR Gottfried Hochhauser über die Berufung des KK, vertreten durch JR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 14. Jänner 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach den am 23. November 2006 und 25. Jänner 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 95.869,60 anstatt € 150.194,53 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der V-GmbH im Ausmaß von € 150.194,53 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass es in Bezug auf die schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten zu klären gelte, ob der Bw. als auch Herr GS als Geschäftsführer der Gesellschaft die Finanzbehörde bei der Verfügung der nur eingeschränkt vorhandenen Mittel gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt habe, da dem Bw. ausreichende Mittel zur Begleichung der Abgabenschuldigkeiten nicht zur Verfügung gestanden seien.

Mit der nachfolgenden Tabelle werde die Entwicklung sämtlicher Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Zeitraum April bis August 2000 dargestellt, dies vor allem in Hinblick darauf, dass der Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer mit 31. August 2000 aus dem Firmenbuch gelöscht worden sei. Wie aus der Tabelle ersichtlich sei, hätten die Geschäftsführer bei der Gegenüberstellung der Passiva jeweils für die Stichtage vom 30. April 2000 bis 31. August 2000 die Finanzbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt. Sämtliche Verbindlichkeiten seien in diesem Zeitraum unverändert geblieben. Vielmehr habe man sogar im August 2000 begonnen, Raten in Höhe von monatlich S 10.000,00 an das Finanzamt zu bezahlen.

Werte in ATS	30.4.2000	31.5.2000	30.6.2000	31.7.2000	31.8.2000
Bankverbindlichkeiten	529.514 (31,6%)	529.714 (31,5%)	529.714 (31,5%)	529.714 (31,5%)	529.714 (31,7%)
Lieferverbindlichkeiten	38.778 (2,3%)	43.398 (2,6%)	41.638 (2,5%)	41.638 (2,5%)	41.638 (2,5%)
Finanzamt	1,105.030 (65,9%)	1,105.030 (65,7%)	1,105.030 (65,8%)	1,105.030 (65,8%)	1,095.030 (65,6%)
Stadtkasse	2.660 (0,2%)	2.660 (0,2%)	2.660 (0,2%)	2.660 (0,2%)	2.660 (0,2%)
Summe	1,675.982	1,680.802	1,679.042	1,679.042	1,669.042

Wie in der Tabelle dargestellt sei, seien die Abgabenverbindlichkeiten entsprechend dem von der Judikatur geforderten Gleichbehandlungsgrundsatz wie die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Mittel befriedigt worden. Es sei zu keiner Benachteiligung des Finanzamtes gekommen, vielmehr seien alle Gläubiger gleich behandelt worden, sodass keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege. Darüber hinaus könne von einer schuldhafte Pflichtverletzung nur gesprochen werden, wenn die behauptete Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der Abgabenansprüche geführt hätte. Da die Uneinbringlichkeit der Forderung des Finanzamtes jedenfalls und somit auch ohne die behauptete Pflichtverletzung eingetreten wäre, fehle es auch an der nötigen Kausalität.

Durch die in den Jahresabschlüssen offen ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzbehörde wäre dieser außerdem auch ein gewisses Mitverschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben anzulasten. Bei rechtzeitigen bzw. früheren Reagieren wäre unter Umständen ein Mehrbetrag für die Finanzbehörde einbringlich gewesen. Hier sei darauf zu verweisen, dass die betreffenden Grundlagenbescheide bereits mit 10. Oktober 2001 in

Rechtskraft erwachsen und seither von der Abgabenbehörde keine nennenswerten Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass zum 31. August 2000 ein wesentlicher Teil der Abgabenschulden infolge des Berufungsverfahrens ausgesetzt gewesen sei. Der tatsächliche Rückstand auf dem Finanzamtskonto habe zum 31. August 2000 laut Buchungsmittelung S 308.445,00 betragen, wovon S 153.690,00 aus der zu hohen laufenden Körperschaftsteuervorauszahlung für 2000 gestammt hätten und mit Buchung vom 29. November 2000 bei der Reduktion auf die Mindestkörperschaftsteuer seitens des Finanzamtes wieder ausgebucht worden seien. Der zum 31. August 2000 faktisch aushaltende Betrag sei somit lediglich S 154.755,00 gewesen.

Auf Grund der bestehenden Geschäftsverteilung sei der Bw. nicht mit den steuerlichen Angelegenheiten betraut gewesen und sei daher aus diesem Grund nicht in Anspruch zu nehmen. Während Herr GS mit den steuerlichen und finanziellen Angelegenheiten betraut gewesen sei, sei der Bw. mit Marketing und Nachbetreuung betraut gewesen. Akquisition sei von beiden ausgeübt worden.

Auch sei der Bw. ab März 2000 nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Die Abberufung als Geschäftsführer sei zwar mit Gesellschafterbeschluss vom 25. August 2000 erfolgt, welcher mit 31. August 2000 ins Firmenbuch eingetragen worden sei, jedoch habe er seine Geschäftsführungstätigkeit bereits mit März 2000 zurückgelegt und dies auch gegenüber den Gesellschaftern erklärt. Auf Grund zeitlicher Verzögerungen sei der diesbezügliche Beschluss erst im August 2000 gefasst und eingetragen worden. Nachdem der Eintragung in das Firmenbuch jedoch nur deklarative Wirkung zukomme, sei die Zurücklegung der Geschäftsführungsbefugnis mit der Erklärung derselben im März 2000 wirksam geworden. Der Geschäftsführer hafte nicht für Abgaben, die nach Rücklegung der Geschäftsführung fällig würden, eine Haftungsinanspruchnahme sei daher auch aus diesem Grund nicht zulässig.

Der Bw. nehme weiters die Möglichkeit des § 248 BAO in Anspruch, im Rahmen der vorliegenden Berufung auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch zu berufen. Der Bw. berufe somit gegen die auf die V-GmbH lautenden Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1998 vom 2. August 2001, die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1998 vom 10. Juli 2001 und die Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Umsatzsteuer 1998 vom 9. August 2001.

Der Bw. beantrage die Entscheidung über die Berufung gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO durch den gesamten Berufungssenat sowie gegebenenfalls die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

In der am 23. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt,

dass der Bw. für die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH nicht zuständig gewesen sei, sondern der andere Geschäftsführer GS, was seine Haftung zur Gänze ausschließen würde. In Eventu werde die Nichtverletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes eingewendet, was an Hand der vorgelegten Tabelle, aus welcher die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Zeitraum 30. April 2000 bis 30. August 2000 ersichtlich sei, versucht werde darzustellen. Die auf Grund der Betriebsprüfung festgesetzten und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten beträfen Fälligkeitstage ab dem Jahr 1998. Eine derartige Vergleichsrechnung, welche eine anteilmäßig gleichmäßige Befriedigung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nachweisen würde, würde einen erhöhten Arbeitsaufwand bedeuten. Auf Verlangen könnte eine derartige Liquiditätsrechnung vorgelegt werden.

Im März 2000 habe der Bw. beabsichtigt, als Geschäftsführer auszutreten und habe dies auch gegenüber den Gesellschaftern erklärt, welche auch einverstanden gewesen seien. Der Bw. habe seine Geschäftsführertätigkeit nach März 2000 nicht mehr ausgeübt. Persönlich sei ihm klar gewesen, dass erst mit der Löschung im Firmenbuch die Geschäftsführertätigkeit zu Ende gewesen sei.

Auf Vorhalt, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2000 und auch der überwiegende Teil der Umsatzsteuervoranmeldungen ab 1995 vom Bw. unterfertigt worden seien, führte der Bw. aus, dass eine Aufgabenteilung zwischen GS und ihm mündlich dahingehend vereinbart worden sei, dass GS für die abgabenbehördliche Belange der GmbH zuständig gewesen sei, während der Bw. selbst im Bereich der Kundenbetreuung tätig gewesen sei. Der Grund, warum der Bw. den überwiegenden Teil der Umsatzsteuervoranmeldungen unterschrieben habe, sei offensichtlich darin gelegen, dass er von der Buchhalterin aufgefordert worden sei, diese zu unterschreiben, weil GS nicht vor Ort gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. bringt dazu vor, dass sich diese Aussage mit seinen Wahrnehmungen decke und der Bw. des Öfteren die Belege in der Kanzlei vorbei gebracht habe und bei dieser Gelegenheit die Umsatzsteuervoranmeldungen unterschrieben habe.

Auf Vorhalt der Teilnahme an der Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung im Juni 1999 führte der Bw. aus, dass er an dieser teilgenommen habe und ihm die Mängel auch bekannt gemacht worden seien. Der Bw. habe auch GS aufgefordert, den Sachverhalt klar zu stellen und die aufgetretenen Mängel zu beseitigen.

Mit Eingabe vom 12. Jänner 2007 übermittelte der Bw. ein Bestätigungsschreiben des GS, aus dem hervorgehe, dass der Bw. seinen Austritt im März 2000 erklärt habe und dies auch zustimmend zur Kenntnis genommen worden sei, sowie einen Gleichbehandlungsnachweis,

aus dem für den Zeitraum Juli 1998 bis zum Ausscheiden als Geschäftsführer im März 2000 jeweils der monatliche Stand der Gesamtverbindlichkeiten sowie deren Aufteilung auf Finanzamtsverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern (betragsmäßig und prozentuell) und die in jedem Monat geleisteten Zahlungen an Gläubiger und an das Finanzamt (betragsmäßig und prozentuell zur Höhe der Vormonatsverbindlichkeiten) ersichtlich seien.

Die Finanzamtsverbindlichkeit werde insofern getrennt dargestellt, als die Verbindlichkeit aus der Betriebsprüfung der Jahre 1995 bis 1997 in Höhe von S 1.124.676,00 gesondert ausgewiesen werde. Die Einhebung dieses Betrages sei vom Finanzamt mit Buchung vom 20. Juli 2000 ausgesetzt worden. Bei der Verbindlichkeit aus der Betriebsprüfung der Jahre 1995 bis 1997 handle es sich nicht um die haftungsgegenständliche Schuld. Die haftungsgegenständliche Schuld stamme vielmehr aus der Betriebsprüfung des Jahres 1998, welche erst im Juli 2001, also lange nach dem Austritt des Bw. festgesetzt worden sei. Zur kurzen Erläuterung sei weiters anzumerken, dass bei der Finanzamtsverbindlichkeit Gutschriften zB aus Umsatzsteuervoranmeldungen oder Vorauszahlungsherabsetzungen bei den geleisteten Zahlungen erfasst würden, da diesen Zahlungscharakter beizumessen sei. Aus der Aufstellung sei ersichtlich, dass die laufenden Finanzamtsabgaben im Betrachtungszeitraum immer entrichtet worden seien. Der Finanzamtssaldo ohne die Verbindlichkeit aus der Betriebsprüfung 1995-1997 (diese werde in der Aufstellung gesondert ausgewiesen) sei zum 31. März 2000 sogar ein Guthabensbetrag in Höhe von S 9.532,00, welcher sich wie folgt errechne:

Rückstand laut Kontonachricht 22. März 2000	-1.124.744,00
Umsatzsteuer 2/2000	+277,00
Umsatzsteuer 3/2000	+1.253,00
Lohnsteuer 1/2000 (Korrekturbuchung – Guthaben)	+5.225,00
Dienstgeberbeitrag 1/2000 (Korrekturbuchung – Guthaben)	+2.550,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1/2000 (Korrekturbuchung – Guthaben)	+295,00
Rückstand zum 31. März 2000	-1.115.144,00

Abzüglich der darin enthaltenen Verbindlichkeiten aus der Betriebsprüfung 1995-1997 (Aussetzung der Einhebung mit Buchung vom 20. Juli 2000):

Umsatzsteuer 1995-1997	256.167,00
------------------------	------------

Körperschaftsteuer 1995-1997	435.472,00
Kapitalertragsteuer 1995-1997	421.975,00
Säumniszuschläge 1995-1997	11.062,00
Finanzamtssaldo ohne Betriebsprüfung 1995-1997 – Stand 31. März 2000	+9.532,00

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass aus der vorliegenden Aufstellung hervorgehe, dass das Finanzamt gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden sei. Der Gleichbehandlungsgrundsatz sei nicht verletzt worden, sodass aus diesem Grund eine Haftung des Bw. gemäß § 9 BAO ausgeschlossen sei.

In der am 25. Jänner 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

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

Unbestritten ist, dass dem Bw. als kollektiv vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch seit 19. Juli 1995 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer bis zur Beendigung seiner Funktion als Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Nach seinem Vorbringen habe der Bw. seine Geschäftsführungstätigkeit bereits mit März 2000 zurückgelegt und dies auch gegenüber den Gesellschaftern erklärt. Da Geschäftsführer gemäß § 16a GmbHG ihren Rücktritt gegenüber allen Gesellschaftern erklären können, ist mangels entgegenstehender Feststellungen von einer Beendigung der Geschäftsführungsfunktion des Bw. mit März 2000 auszugehen, zumal dies auch mit Schreiben vom 12. Jänner 2007 des GS bestätigt wird und der Eintragung im Firmenbuch nur deklaratorische Bedeutung zukommt.

Dem Einwand, dass auf Grund der bestehenden Geschäftsverteilung nicht der Bw., sondern der Geschäftsführer GS mit den steuerlichen Angelegenheiten betraut gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass nach einem Vergleich des Unterschriftenprobenblattes mit den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw. die überwiegende Anzahl der

eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen unterfertigt hat. So wurden vom Bw. die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate September bis Dezember 1995, Februar, März, Mai, Juni und August bis Dezember 1996, Jänner bis April, Juni, August bis Oktober und Dezember 1997, Jänner 1998, Februar bis Dezember 1999, Jänner bis Dezember 2000 und Jänner 2001 (15. März 2001) unterfertigt, während von GS in diesem Zeitraum lediglich die Umsatzsteuervoranmeldungen für März, Mai und August bis Dezember 1998 und Jänner 1999 unterfertigt wurden. Ab Februar 2001 wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen nur mehr von GS unterfertigt. Auf Grund der Unterfertigung der überwiegenden Anzahl der Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Bw. ist somit nicht von der vom Bw. behaupteten Geschäftsverteilung auszugehen.

Sind mehrere potentiell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Verletzt der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabenentrichtung betrauten oder hiefür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln.

Konkrete Anhaltspunkte für Pflichtverstöße des anderen Geschäftsführers, die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu begründen vermögen, sind in den laut Bericht der Betriebsprüfung vom 24. Juni 1999, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, gemachten Feststellungen gelegen, wonach Scheinrechnungen (Eingangsrechnungen vom 16. Jänner 1996 und 17. November 1997 der IP über S 787.001,00 und S 600.000,00 für angebliche Provisionen, wobei eine IP an der ausgewiesenen Firmenadresse nie existent war und der am 4.0 geborene WP infolge seines schlechten Gesundheitszustandes bereits seit 20. Februar 1996 Heimhilfe erhält) im Rechenwerk der V-GmbH enthalten sind. Diese Feststellungen waren dem Bw. zufolge Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 11. Juni 1999 auch durch ihn bekannt. Selbst wenn die behauptete Agendenverteilung bestanden hätte, wäre auch der Bw. haftbar, zumal er triftige Gründe, die die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machten, nicht vorgebracht hat.

Da laut Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des zweiten Geschäftsführers GS vom 19. September 2001 dieser über keinerlei Vermögen verfügt, während der Bw. laut Aktenlage

Eigentümer zweier Liegenschaften ist, ist in der Ausübung des Ermessens durch das Finanzamt durch Geltendmachung der Haftung dem Bw. gegenüber, bei welchem die Einbringlichkeit der Abgabenforderung am ehesten erwartet werden kann, entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027) ein Ermessensmissbrauch nicht zu erkennen, zumal diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden können.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben steht entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.1996, 96/14/0052) auf Grund der Umstände, dass die Gesellschaft laut Aktenlage ihre betriebliche Tätigkeit eingestellt hat (letzte Umsatzsteuervoranmeldung: Juni 2004) und über kein verwertbares Vermögen verfügt, fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Obwohl der Bw. zweifelsohne anlässlich der Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung am 11. Juni 1999 von der Aufnahme von Scheinrechnungen in das Rechenwerk der Gesellschaft Kenntnis erlangte, wurden – nachdem mit Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 1998 bereits zu Unrecht ein Vorsteuerbetrag in Höhe von S 431.109,40 in Abzug gebracht wurde - am 18. Februar 2000 unter der Verantwortlichkeit des Bw. erneut Abgabenerklärungen samt Jahresabschluss eingereicht, denen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 13. Juli 2001, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, wieder Scheinrechnungen (vom 15. Juli 1998 über S 695.547,00 zuzüglich S 139.109,40 USt und vom 28. Juli 1998 über S 1.460.000,00 zuzüglich S 292.000,00 USt) zugrunde lagen, wobei entgegen der

Leistungsbeschreibung (Nennung der Käuferseite) in den Honorarnoten des WU dieser dem Käufer der Liegenschaft nicht bekannt ist bzw. die behauptete Leistung tatsächlich von Dritten (PP) erbracht wurde. Nach der Aussage des GS laut Niederschrift vom 10. Oktober 2000 wurden zudem die Verhandlungen hinsichtlich des der Eingangsrechnung vom 28. Juli 1998 zugrunde liegenden Geschäftes vom Bw. geführt und war der Bw. auch bei der Übergabe des Bargeldes an WU anwesend.

Durch die dadurch bewirkte Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO kam es infolge der Aberkennung der geltend gemachten Aufwendungen und darauf entfallenden Vorsteuerbeträge zu Abgabennachforderungen an Umsatzsteuer in Höhe von S 431.109,00 (€ 31.329,91) und Körperschaftsteuer in Höhe von S 732.870,00 (€ 53.259,74), welche mit Bescheiden vom 1. August 2001 festgesetzt wurden. Weiters stellen die als Betriebsaufwand in Ansatz gebrachten Beträge inklusive der darauf entfallenden Vorsteuern verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter dar, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sind, welche mit Bescheid vom 10. Juli 2001 in Höhe von S 862.219,00 (€ 62.659,90) festgesetzt wurden.

Der Umstand, dass der Bw. im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben infolge seines Ausscheidens als Geschäftsführer für deren Entrichtung keine Sorge mehr tragen konnte, vermag den Bw. nicht zu exculpieren, weil der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu ihrer Abstattung nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018) danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216) grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend.

Bezüglich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer ist vorerst darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) für das Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit deren Vorschreibung ebenso prüfungslos ausgegangen werden muss, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttung. Die Kapitalertragsteuer für die als Betriebsaufwand in Ansatz gebrachten Provisionen in Höhe von insgesamt S 2,155.547,00 an WU laut Rechnungen vom 15. und 28. Juli 1998 (Kassa Quittung von WU vom 4. August 1998) zuzüglich der nicht abziehbaren Vorsteuer in Höhe von S 431.109,00 und der

darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in Höhe von S 862.219,00 war gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG – binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) – dem Betriebsfinanzamt abzuführen. Deren Nichtabführung kann grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 1998 resultiert aus der Aberkennung der laut Aktenlage mit Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 1998 geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von S 431.000,00. Durch die Geltendmachung der aberkannten Vorsteuer und weiterer Vorsteuerbeträge in Höhe von S 669,40 wurde die aus den Ausgangsrechnungen vom 7. Juli 1998 in Höhe von S 1.752.000,00 (S 1.460.000,00 zuzüglich S 292.000,00 Umsatzsteuer) und 10. Juli 1998 in Höhe von S 1.388.906,70 (S 1.157.422,30 zuzüglich S 231.484,40 Umsatzsteuer) resultierende Umsatzsteuervorauszahlung von S 523.484,40 auf S 91.706,00 vermindert, wobei die Vorauszahlung am 15. September 1998 fällig war. Da gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird, trat die Fälligkeit der infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 1998, welche auf Grund der am 18. Februar 2000 unter der Verantwortlichkeit des Bw. eingereichten Abgabenerklärung mit Bescheid vom 5. Juli 2000 (mit einer Zahllast von S 258.353,00 anstatt S 260.026,00) veranlagt wurde, mit Bescheid vom 1. August 2001 festgesetzten Nachforderung in Höhe von S 431.109,00 am 15. September 1998 ein.

Abgesehen davon, dass dem Bw. bereits der ungerechtfertigte Vorsteuerabzug zum Vorwurf zu machen ist, wobei die Unrichtigkeit des Vorsteuerabzuges vom Bw. infolge der vorhergehenden Betriebspflicht, des Vorliegens von Scheinrechnungen und seiner Anwesenheit bei der Übergabe des Bargeldes hätte erkannt werden können, ist dem Vorbringen, dass ihm ausreichende Mittel zur Begleichung der Abgabenschuldigkeiten nicht zur Verfügung gestanden seien, entgegenzuhalten, dass der Bw. mit dieser allgemeinen Behauptung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1996, 92/17/0083) keineswegs ausreichend konkret das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung

dargetan, weil er konkrete Gründe hiefür nicht vorgebracht hat. Auch hätte der Bw. das Fehlen der Mittel im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zu deren vollständiger Entrichtung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) tauglich nur durch Darstellung auch der Einnahmensituation der Primärschuldnerin aufzeigen können.

Obwohl dem Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 23. November 2006 die Vorlage eines Gleichbehandlungsnachweises unter Darlegung der vorhandenen liquiden Mittel zum Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten aufgetragen wurde, wurden auch im vorgelegten Gleichbehandlungsnachweis die jeweils vorhandenen liquiden Mittel nicht angeführt, sondern lediglich die Höhe der Verbindlichkeiten und Zahlungen. Dass die angeführten Zahlungen (etwa S 1.770.827,00 im Juli 1998) nicht den vorhanden gewesenen Mittel entspricht, ergibt sich schon aus den laut Betriebsprüfungsbericht vom 13. Juli 2001 erfolgten Überweisungen an die V-GmbH (S 1.752.000,00 am 17. Juli 1998 von der L-AG, S 1.752.000,00 am 23. Juli 1998 von der I und S 1.388.906,70 am 6. August 1998 von der Vo). Aber auch auf Grund der im Gleichbehandlungsnachweis angeführten Zahlungen und der zusätzlichen Zahlungen von S 10.000,00 auf das Abgabenkonto der Gesellschaft am 25. August 2000, 25. September 2000, 22. Dezember 2000 und 29. Jänner 2001 und der Zahlung von S 20.000,00 am 17. November 2000 ergeben sich auch aus der Aktenlage keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben zum Fälligkeitstag erforderlichen Mittel, zumal auch in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 noch ein Bankguthaben in Höhe von S 89.022,58 ausgewiesen ist.

Auch die bloße Behauptung, die vorhandenen Mittel seien auf alle Gläubiger gleich aufgeteilt worden, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) keine ausreichend konkrete, sachbezogene Behauptung dar, die der dem Bw. obliegenden besonderen Behauptungs- und Beweislast genügt. Abgesehen davon ergibt sich aus der vom Bw. dargelegten Entwicklung sämtlicher Verbindlichkeiten, dass ein Anteil von 65,9% (30. April 2000) davon auf Abgabenverbindlichkeiten entfällt, sodass der Behauptung auch aus diesem Grunde nicht gefolgt werden kann.

Dem Einwand, dass der Finanzbehörde – durch die in den Jahresabschlüssen offen ausgewiesenen Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzbehörde - ein gewisses Mitverschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben anzulasten wäre, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9.6.1986, 85/15/0069) bei der Inanspruchnahme der Haftung eines Geschäftsführers gemäß § 9 BAO die Frage, ob die Behörde allenfalls bei gehöriger Aufmerksamkeit die Folgen einer Pflichtverletzung eines Geschäftsführers verhindern hätte können, keine Rolle spielt. Warum darüber hinaus entsprechend dem Vorbringen des Bw. die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO der

Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997, der Kapitalertragsteuer 1997, der Säumniszuschläge 1997 und 1998 und der Aussetzungszinsen 2000 in Höhe von insgesamt S 1.139.119,00 infolge des Berufungsverfahrens vom 20. Juli 2000 bis 17. August 2001 zu berücksichtigen wäre, ist nicht nachvollziehbar.

Sofern der Bw. die inhaltliche Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bestreitet, ist dem entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung daher verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bw. hat neben der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch berufen. Wird aber neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine Berufung gegen den Abgabenanspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war. Daran vermag auch der vorgelegte Gleichbehandlungsnachweis nichts zu ändern, da aus diesem nicht hervorgeht, mit welchem Betrag die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei ordnungsgemäßer Erfüllung der dem Bw. obliegenden Pflichten uneinbringlich gewesen wären. Hinzu kommt, dass auch die in dem Gleichbehandlungsnachweis angeführten Werte sich nicht auf den Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben beziehen und zudem nicht richtig sind. Dies deshalb, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht zum Fälligkeitstag (Umsatzsteuer 1999: 15. September 1998) erfasst wurden und auch Umsatzsteuergutschriften nicht im Zeitpunkt ihrer Wirksamkeit (§ 21 UStG), sondern für den Zeitraum, auf den sie sich beziehen, in den Gleichbehandlungsnachweis (zB Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für August 1998 in Höhe von S 1.466,00 trotz Einlangens der UVA im Finanzamt am 16. Oktober 1998 im August 1998, Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für September 1998 in Höhe von S 10.243,00 trotz Einlangens der UVA im Finanzamt am 17. November 1998 im September 1998) aufgenommen wurden. Auch der Einwand in der Eingabe vom 12. Jänner 2007, dass der Finanzamtssaldo ohne die - in der Aufstellung gesondert

ausgewiesenen - Verbindlichkeit aus der Betriebsprüfung 1995-1997 zum 31. März 2000 sogar ein Guthabensbetrag in Höhe von S 9.532,00 sei, ist nicht zielführend, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 6.8.1996, 92/17/0186) die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung endet, sodass eine gesonderte Betrachtung dieser mit Bescheiden vom 30. Juni 1999 festgesetzten Nachforderungen nicht geboten ist.

Die Körperschaftsteuer 1998 wurde laut Aktenlage auf Grund der am 18. Februar 2000 eingegangenen Erklärung mit Bescheid vom 5. Juli 2000 erstmals mit S 210.169,00 festgesetzt. Da die erstmalige Festsetzung erst nach Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer erfolgte und zudem die mit Bescheid vom 1. August 2001 festgesetzte Nachforderung an Körperschaftsteuer 1998 in Höhe von S 732.870,00 gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit 10. September 2001 fällig wurde, war der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1998 in Höhe von € 53.259,74 und des wegen Nichtentrichtung dieses Betrages verhängten Säumniszuschlages in Höhe von € 1.065,19 stattzugeben.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 1 BAO für die laut Rückstandsaufgliederung vom 18. Oktober 2006 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der V-GmbH im Ausmaß von € 95.869,60 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2007