



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Karl Schirl, 1010 Wien, Krugerstraße 17/3, als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren Mag. C. H., W., vom 18. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. August 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf einen Betrag in Höhe von € 249.844,72 anstatt bisher € 262.994,44 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. August 2006 wurde der ehemalige Geschäftsführer (GF.) der D- GmbH für deren Abgabenschulden in Höhe von € 262.994,44 gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	1996	19.135,99
Umsatzsteuer	1997	16.936,26
Umsatzsteuer	1998	17.670,55
Umsatzsteuer	1999	25.893,47

Umsatzsteuer	2000	22.648,49
Umsatzsteuer	2001	28.941,96
Kapitalertragsteuer	01-12/96	12.248,00
Kapitalertragsteuer	01-12/97	11.220,00
Kapitalertragsteuer	01-12/98	12.268,00
Kapitalertragsteuer	01-12/99	17.077,00
Kapitalertragsteuer	01-12/2000	17.593,00
Kapitalertragsteuer	01-12/2001	15.881,00
Körperschaftsteuer	1996	943,44
Körperschaftsteuer	1997	6.635,03
Körperschaftsteuer	1998	10.142,22
Körperschaftsteuer	1999	9.075,97
Körperschaftsteuer	2000	10.244,26
Körperschaftsteuer	2001	6.357,57
Anspruchszinsen	2000	1.442,56
Anspruchszinsen	2001	639,67

Zur Begründung wurde nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen ausgeführt, dass die Geschäftsführertätigkeit unbestritten sei, der GF sei daher verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den Mitteln der GmbH zu entrichten.

Für die Zeiträume 1996 bis 2001 sei die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung festgesetzt, jedoch nicht entrichtet worden.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1972 und 1988 schulde der Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KSt.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die anfallenden Abgaben entrichtet würden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die

Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe.

Die Vermögenslosigkeit der GmbH sei daraus ersichtlich, dass ein geringfügiges Konkursverfahren beim Gericht mit Beschluss vom 15. Dezember 2003 eröffnet worden sei. Die Uneinbringlichkeit sei daher beim Primärschuldner entstanden.

Da über das Vermögen des Gemeinschuldners ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde, wurde der Bescheid dem Masseverwalter (MV) zugestellt.

Dieser brachte gegen den Haftungsbescheid form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass der Gemeinschuldner erst ab 29. Juli 1999 Geschäftsführer der GmbH gewesen sei und davor keinerlei Entscheidungs- und Zeichnungsberechtigung gehabt habe. Eine Haftung des nunmehrigen Gemeinschuldners für die geltend gemachten Rückstände der Jahre 1996 bis 07/99 sei daher auszuschließen. Allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer bis 29. Juli 1999 sei Ing. J. T. gewesen.

Bei den im Haftungsbescheid vom 24. August 2006 geltend gemachten Beträgen handle es sich um von der Betriebsprüfung vorgenommenen Sicherheitszuschlägen und nicht um gemeldete bzw. nicht bezahlte Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuerbescheide bzw. Körperschaftsteuerbescheide der Betriebsprüfung seien bis dato noch nicht in Rechtskraft erwachsen.

Der in der Bescheidbegründung angeführte § 95 Abs. 2 EstG 1972 bzw. 1988 treffe im gegenständlichen Fall, da der nunmehrige Gemeinschuldner die Zinsen aus dem partiaischen Darlehen ursprünglich korrekt versteuert habe, nicht zu und stehe dies in keinem Zusammenhang mit der GmbH.

Nach Übernahme der Funktion des zweiten Geschäftsführers sei es diesem nicht unverzüglich möglich gewesen, einen umfassenden Einblick in die Buchhaltung der GmbH zu erlangen.

Sobald jedoch den nunmehrigen Gemeinschuldner die diversen Malversationen des weiteren Geschäftsführers Ing. J. T. bekannt geworden seien, habe der Gemeinschuldner sämtliche ihm möglichen Schritte unternommen, um diese Malversationen zu unterbinden, was anhand des ausführlichen inneren Schriftverkehrs, sowie aufgrund Gesellschafterversammlungsprotokollen belegt werden könne, wobei die Gesellschafterversammlungen zum Teil unter Beziehung des rechtsfreundlichen Vertreters der GmbH stattgefunden hätten.

In diesen Unterlagen sei ausführlich dokumentiert, dass der Gemeinschuldner alle ihm möglichen Schritte gesetzt habe, um die malversiven Handlungen des weiteren zeichnungsberechtigten Geschäftsführers Ing. J. T. zum Nachteil der GmbH, deren Gesellschaftern, Gläubigern insbesondere auch der Abgabenbehörden zu unterbinden.

Der nunmehrige Gemeinschuldner habe in weiterer Folge, da es ihm firmenintern nicht gelungen sei, die Malversationen des weiteren Geschäftsführers zu unterbinden, Anzeige bei der PAST, sowie bei der Staatsanwaltschaft erstattet. (zum Beweis wurde die Aktenzahl des Strafaktes sowie des Gerichtes angeführt).

Nach der derzeitigen Judikatur (VwGH 16.12.1991, 90/15/0114) handle es sich bei der gegenständlichen Haftung um eine Ausfallhaftung, wobei die Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme durch die Behörde die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabe zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden sei.

Aus dem Vorbringen im Haftungsbescheid ergebe sich allerdings nicht, dass und gegebenenfalls in welchem Ausmaß die Abgaben bei der GmbH tatsächlich uneinbringlich seien. Die „Geringfügigkeit“ eines Konkursverfahrens vermöge keine Aussagen über die bei Abschluss des Konkursverfahrens an die Gläubiger zur Ausschüttung gelangende Quote zu geben. Aus diesem Grund sei zunächst abzuwarten, ob die Abgaben bei der GmbH tatsächlich objektiv uneinbringlich seien, beziehungsweise in welchem Ausmaß eine objektive Uneinbringlichkeit gegeben sei.

Für das Entstehen der gegenständlichen Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei das Vorliegen einer verschuldeten abgabenrechtlichen Pflichtverletzung und der Kausalzusammenhang zur Uneinbringlichkeit der Abgaben gesetzlich zwingend erforderlich.

Im gegenständlichen Fall liege jedoch weder eine verschuldete abgabenrechtliche Pflichtverletzung noch ein Kausalzusammenhang zu einer allfällig bestehenden Uneinbringlichkeit vor.

Insbesondere verweise der MV auch auf den in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes angesprochenen Gleichbehandlungsgrundsatz (z.B. VwGH 18.6.1993, 93/17/0051), wonach von der befassten Behörde keineswegs verlangt werden könne, dass der Vertreter i.S.d. § 9 BAO die Abgabengläubiger vor allen Gläubigern befriedige. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.4.1994, 93/17/0395, verwiesen.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2009 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat von dem für das Landesgericht für Strafsachen Wien zur Geschäftszahl XY erstellte Gutachten der BV GmbH (2 Bände) die Seiten 1-189 (von 253), eine parlamentarische Anfrage sowie das Protokoll über

die Hauptverhandlung vor dem Einzelrichter in der Strafsache wegen fahrlässiger Krida (§§ 159 und 161 StGB) gegen Herrn Ing. J. T. und den nunmehrigen Gemeinschuldner, welches mit Freispruch endete, übermittelt.

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.

Es bedarf grundsätzlich nicht der vollständigen Abwicklung (bis zur Aufhebung) des Konkurses, um die Frage der Uneinbringlichkeit beantworten zu können. Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung ist vielmehr bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Konkursverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht wird befriedigt werden können (vgl. das Erkenntnis vom 10. Juni 1980, ZI. 65/79). Jedoch bedarf es in einem solchen Fall konkreter, im Einzelnen nachprüfbarer Feststellungen der Abgabenbehörde über die Befriedigungsaussichten bei der insolventen GmbH, insbesondere über das zur Befriedigung der Konkursforderung verfügbare Massevermögen.

Laut Auskunft des Masseverwalters im Konkurs über das Vermögen der GmbH ist mit einer Konkursquote in Höhe von maximal 4,3% zu rechnen. Aus Gründen der Sicherheit wird eine Quote in Höhe von 5% dieser Entscheidung zu Grunde gelegt. Siehe unten.

Aus den im Akt erliegenden Firmenbuchauszug ergibt sich, dass der nunmehrige Gemeinschuldner vom 29. Juli 1999 bis zur Konkurseröffnung (15. Dezember 2003) Geschäftsführer der GmbH war. Daneben war im Zeitraum 19. April 1994 bis 28. Mai 2003 Herr Ing. J. T. als weiterer Geschäftsführer bestellt.

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.

Weder die Frage, ob den Geschäftsführer ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH trifft, noch andere als abgabenrechtliche Pflichten - etwa die Pflicht, rechtzeitig einen Konkursantrag zu stellen oder ein Ausgleichsverfahren zu betreiben - sind für die Haftung gemäß § 9 BAO von Bedeutung (ebenso VwGH 18.12.1981, 81/15/0108, 0109, 13.9.1988, 87/14/0148, 30.5.1989, 89/14/0043). Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.4.1990, 89/13/0212, entbindet der Freispruch des Abgabepflichtigen vom Vorwurf der fahrlässigen Krida den Abgabepflichtigen nicht von der Verpflichtung, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabenentrichtung hinderten, zumal es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bildet, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schulterspruch erfolgt oder nicht.

Demgemäß ist auch das (unvollständig) übermittelte Sachverständigengutachten nur insoweit relevant, als es sich auf die Erfüllung bzw. Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten bezieht.

In der Berufung bringt der MV. vor, dass es dem nunmehrigen Gemeinschuldner nicht unverzüglich möglich gewesen sei, umfassenden Einblick in die Buchhaltung der GmbH zu erlangen.

In der Eingabe vom 1. Februar 2001 ist ausgeführt, dass es ab dem Zeitpunkt zur Bestellung des nunmehrigen Gemeinschuldners als Geschäftsführer bis Oktober 2000 gedauert habe, um Einblick in die Buchhaltung zu erlangen. Ab diesem Zeitpunkt habe er versucht, die Malversationen des weiteren Geschäftsführers zu unterbinden.

Ein Geschäftsführer hat sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GesmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. Dies deshalb, weil die Pflicht der GesmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung endet und die GesmbH verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu

erfüllen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 16.9.2003, 2000/14/0106). Zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GesmbH verhalten.

Ein Geschäftsführer, der an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten gehindert ist, hat entweder sofort die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abzustellen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (vgl. VwGH 29.6.1982, 81/14/0145, 2.10.1984, 84/14/0027, 27.3.1985, 83/13/0110).

Auch wenn man dem Vorbringen des MV. folgt, liegt kein Haftungsauschließungsgrund vor, da von einer sofortigen Abstellung der Behinderung keine Rede sein kann. Trotz Kenntnis der Unregelmäßigkeiten war der Gemeinschuldner weiterhin bis zur Konkurseröffnung als Geschäftsführer tätig. Insgesamt war der nunmehrige Gemeinschuldner obwohl er ca. ein Jahr lang keinen Einblick in die Buchhaltung hatte und ihm danach Unregelmäßigkeiten bekannt waren, insgesamt mehr als vier Jahre als Geschäftsführer tätig. Obwohl er sich in seiner Pflichterfüllung behindert sah, hat er auch seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH treffenden Abgaben verletzt.

Allerdings steht der Umstand, dass der Gemeinschuldner nach den vorliegenden Akten für die Buchhaltung zuständig war und er demgemäß bereits die Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 1998 am 28. Dezember 1999 selbst unterschrieben hat, im Widerspruch zu seiner Behauptung. Der Vollständigkeit halber wird festgestellt, dass der Gemeinschuldner auch die Steuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 unterfertigt hat, obwohl ihm deren Unrichtigkeiten gemäß der obigen Ausführungen bekannt sein mussten.

Dem für den kaufmännischen Bereich der Gesellschaft zuständigen Geschäftsführer und nunmehrigen Gemeinschuldner ist daher jedenfalls ein schulhaftes Verhalten vorzuwerfen.

Ergänzend dazu wird auf den Bericht des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. Juni 2005 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zitiert:

„In seiner an die PAST gerichteten Anzeige vom 21.5.2003 und den diversen Nachtragsangaben (Mail v. 29.8.2003 an J. T. , Fax vom 21.5.2004 an Dr. G.K. - Richterin) bringt der geschäftsführende Gesellschafter, Mag. C. H. , eine Fülle von Angaben ein, aus denen eine Schädigung der Firmen D. und X. durch Ing. J. T. abgeleitet werden soll.

Diese Angaben beziehen sich auf Mängel, Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten in Buchhaltung, Aufzeichnungen und Geldverrechnungen des geprüften Unternehmens. Punktuell werden diese Angaben nachfolgend angeführt:

1.die Rechnung wurde sodann im System (ssc) der Fa. X. manipulativ durch Hrn. T. gelöscht, so dass heute nur mehr die leere Rechnungsnummer vorhanden ist. Die zugrunde liegenden Leistungen wurden jedoch eindeutig von Fa. X. , respektive D. erbracht! (Anzeige PAST-Pkt.1)
----	---

2.	<i>Am 16.2.1996 wurden ATS 2,015.411,36 vom Firmenkonto der Fa. D. auf das Privatkonto von Hrn. T. ,.....überwiesen. Diese Bewegung schien in der Buchhaltung nie auf,.....(Anzeige PAST Pkt. 2)</i>
3.	<i>Fehlbeträge im Kassabuch/Handkassa D. : 1997 Fehlbetrag, J. T. betreffend: 90.542,23 1998 Fehlbetrag, J. T. betreffend; 42.786,50</i>
	.
	.
	<i>(Mail an J. T. -Pkt. 5)</i>
4.	<i>.....richtig ist vielmehr, dass solche Wareneinkäufe weder in der Buchhaltung, noch im elektronischen System, noch in den Unterlagen der, zum jeweils gegebenen Zeitpunkt abwickelnden Wirtschaftstreuhandkanzlei einen Niederschlag fanden.....(Fax an Dr. K.)</i>
5.	<i>.....in diesem Zusammenhang darf ich darauf hinweisen, dass, wie sie beiliegender Verlustanzeige entnehmen können, im Zuge der Umsiedlung der Fa. D. , bedingt durch die Insolvenz, die Buchhaltungsunterlagen der Firma spurlos verschwunden sind.....(Fax an Dr. K.)</i>
6.	<i>In der Strafanzeige vom 15.3.2004 (eingegangen am 17.3.2004 bei der Staatsanwaltschaft Wien) - Beilage 4 - gibt der Masseverwalter des Unternehmens, Dr. Peter Schütz, folgendes an:Letztendlich hat sich bei der Schätzung des Warenlagers des gemeinschuldnerischen Unternehmens herausgestellt, dass der überwiegende Lagerbestand laut Aufzeichnungen fast zur Gänze verschwunden ist.....</i>

Weiters wurde im Prüfungsverfahren vom Geschäftsführer, Mag. H. , angegeben; dass keine physischen Inventuren (zählen, messen, wiegen) gemacht wurden, sondern dass lediglich errechnete EDV-Inventuren erstellt wurden. Dazu hat Mag. H. auch im Rahmen der Schlussbesprechung angegeben, dass die letzte physische Inventur im Jahr 2000 erstellt wurde, auch diese Inventur wurde im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt.

Im von der Fa BV erstellten Gutachten zu GZ: XY kommt der Gutachter betreffend Lagerbestand und Warenbewegung zu folgendem Ergebnis:

Tz. 830 Bei beiden Unternehmen haben wir schwere Mängel im Bereich der Darstellung des nicht unbeträchtlichen Lagerbestandes feststellen müssen. Beide Masseverwalter fanden de facto kein Lager mehr vor, obwohl in den Büchern über mehr als einen Bilanzstichtag hinweg erhebliche Lagerbestände ausgewiesen waren. Dies führt dazu, dass sich erhebliche Fehldarstellungen zumindest der Vermögenslage und damit aber auch hinsichtlich zukünftiger Potentiale im Bereich Erträge und Liquiditätszugänge in den Büchern fanden. Dies führt praktisch zwangsläufig zu Fehlentscheidungen auf Basis der vorliegenden Zahlen des Rechnungswesens sowohl von internen Anwendern wie auch externen Lesern (z.B. Banken). Die Erstellung einer Inventur gehört zu den Grundlagen einer ordnungsgemäßen Buchführung, ganz besonders bei auch im Handel engagierten Unternehmen.

Das Unternehmen wurde mit Schreiben vom 11.2.2005 eingeladen die Unklarheiten zu beseitigen, Unterlagen nachzureichen und die tatsächlichen Betriebsergebnisse offen zu legen

Sehr geehrter Herr Dr. Schütz!

Im Rahmen der durch Mag. C. H. eingebrachten Anzeige und der Abwicklung des Prüfungsverfahrens, wurde eine Vielzahl von formellen und materiellen Mängeln festgestellt. Dieses Schreiben soll dem Unternehmen die Gelegenheit geben dazu Stellung zu nehmen und offene Punkte aufzuklären.

Es wird darauf hingewiesen, dass nicht zu jedem einzelnen Vorwurf der Anzeige eine Feststellung bzw. Erhebung der BP vorgenommen wird, da es nicht Aufgabe der BP ist die Mittelverwendung zu überprüfen. Die BP hat die Vorgabe, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und dabei insbesondere die Vollständigkeit der Erlöse zu überprüfen: Differenzen der Gesellschafter über die Verwendung versteuerter Gelder sind nicht Gegenstand der BP. Die Auswertung der von der Prüfungsabteilung Strafsachen getroffenen Feststellungen zu den Bankenauswertungen des Ing. J. T. , sind Gegenstand des dortigen Prüfungsverfahrens unterliegen allerdings dem Steuergeheimnis und werden in diesem Verfahren nicht erläutert.

1.) Buchhaltungen

Bitte um Vorlage der vollständigen Buchhaltung für die Jahre 1994 bis 2003. Diese Unterlagen sind entweder in Papierform oder aber in der in § 131 BAO vorgesehenen Datenform vorzulegen. In diesem Zusammenhang darf darauf verwiesen werden, dass ein Teil der Unterlagen der Firma BV , zur Erstellung eines Gutachtens für das Landesgericht für Strafsachen Wien (X), übermittelt wurde (Beilage 1).

Die von Mag. H. erstellten "full back up" Kopien (s. Stellungnahme v. 24.5.2004) stellen keine für die BP verwertbare Buchhaltung im Sinne des § 131 BAO dar.

2.) Inventuren

Bitte um Vorläge der Inventuren und der dazu erstellten Grundaufzeichnungen zu folgenden Stichtagen.

31.12.1996
31.12.1997
31.12.1998
31.12.1999
31.12.2000
31.12.2001
31.12.2002
31.12.2003

Bitte um Stellungnahme zu folgenden Punkten

Mag. H. , der für den kaufmännischen Bereich zuständige Geschäftsführer, gibt in der Besprechung vom 18.9.03 an, dass die letzte tatsächlich durchgeführte Inventur zum 31.12.2001 erstellt wurde, für den 31.12.2002 wurde lediglich eine rechnerische Inventur erstellt.

3.) Kassabuchführung

Bitte um Stellungnahme zu den Fehlbeträgen im Kassabuch/Handkassa D. lt. Schreiben vom 26.6.2003. Wie kann es, systembedingt, zu derartigen Fehlbeträgen kommen?

1997:	90.542,23
1998:	42.786,50
1999:	11.457,20
2000:	2.597,34
2001:	3.552,43
2002:	4.391,00

Bitte legen Sie für den Zeitraum 1994 bis 2003 jene Aufzeichnungen vor, aus denen der tägliche, tatsächlich gezählte Kassastand hervorgeht.

4.) Auswirkung der Anzeigen auf Umsatz und Gewinn

Bitte erstellen Sie eine Auflistung, als Zusammenfassung der diversen Anzeigen, jener Beträge, die Umsatz (Erlös) der Firma D- GmbH darstellen und bisher nicht als Erlös in der Buchhaltung bzw. Jahreserklärung berücksichtigt wurden. Bitte legen Sie ebenfalls die entsprechenden Belege / Ausgangsrechnungen) vor.

Eine ebensolche Auflistung erstellen Sie für bisher verbuchte, aber nicht betrieblich veranlasste Ausgaben.

Bitte stellen Sie jeweils einen Zusammenhang zwischen dem einzelnen Betrag und der entsprechenden Buchung am Buchhaltungskonto her bzw. dokumentieren Sie die Nichterfassung von Erlösen an Hand eines Ausgangsrechnungsjournals, in Abstimmung mit der Summe der erklärten Erlöse.

5.) Verkauf der Firmenanteile D- GmbH

Am 21.11.1995 wurde zwischen Ing. J. T. und Herrn Mag. C. H. eine "Vereinbarung über Kaufpreisanzahlung" getroffen, welche besagt, dass Mag. C. H. von Ing. J. T. 50% der Geschäftsanteile an der Firma D- GmbH erwirbt. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von ATS 1,600.000,00 vereinbart.

Der vereinbarte Kaufpreis wurde in zwei Teilbeträgen, 17.10.1995 / ATS 600.000,00 und 24.11.1995 / ATS 1.000.000,00, bezahlt und Mag. C. H. wurde 50%iger Gesellschafter der Firma D- GmbH (eingetragen seit 30.7.1999)

Der Darstellung von Mag. C. H. in seiner Anzeige, dass es sich bei diesem Betrag um ein Darlehen handelt, kann von der BP nicht gefolgt werden.

Am Konto 3485 (Verr.Konto T.) -1996 erfolgt die Umbuchung eines Betrages in Höhe dieser Kaufpreisforderung auf das Konto 3490 unter der Bezeichnung 'H. '.

Bitte erläutern Sie diese Buchung, legen Sie die dieser Buchung zugrunde liegenden Belege vor und erklären die weitere Verwendung dieses Betrages.

In diesem Zusammenhang wird ersucht, sämtliche **Gesellschafterverrechnungskonten** des gesamten Prüfungszeitraumes vorzulegen.

6.) Termin

Bitte um Beantwortung der oben stehenden Fragen bis zum 21.3.2005

Aufgrund der fehlenden Unterlagen, der Nicht-Mitwirkung des Unternehmens an der Aufklärung der tatsächlichen Sachverhalte und der in der Anzeige vorgebrachten Vorgangsweisen, war von der BP zu beurteilen inwieweit das nur fragmentarische Rechenwerk der Firma D- GmbH für eine sinnvolle Überprüfung überhaupt geeignet ist. Es war daher die passive Überprüfungsfähigkeit der Buchführung zu beurteilen.

Eine Buchführung, die materiell richtig sein soll, muss vorab grundsätzlich durch welche Methoden auch immer tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Die Nachprüfbarkeit als Systemvoraussetzung und als wichtiges Kriterium zur Beurteilung der sachlichen Richtigkeit bedingt folgende Überlegungen:

Nachprüfbarkeit besteht nur, wenn die steuerlich erheblichen Daten festgehalten werden. Dabei ist die festzuhaltende Datenebene jene, in welcher die Primärdaten anfallen. Wenn also im Betrieb die ursprünglichen Daten der einzelnen Geschäftsfälle vorhanden sind, so entsprechen diese auch den Primärdaten für die praktische BP. Dem Steuerpflichtigen kommt diesfalls kein Wahlrecht zu, entweder die Primärdaten oder deren Zusammenfassung zu sichern und dem Prüfer vorzulegen, sondern es sind jedenfalls die Basisdaten festzuhalten und zu präsentieren.

Nachdem für den Prüfungszeitraum weder Inventuren noch vollständige Aufzeichnungen vorliegen, vom Unternehmen selbst behauptet wird, dass Umsätze nicht erfasst wurden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass Basisdaten für die Überprüfung zur

Verfügung stehen. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass Unterlagen absichtlich vernichtet oder nicht vorgelegt wurden, um die tatsächlichen Sachverhalte zu verschleiern.

Eine passive Überprüfungsfähigkeit der Aufzeichnungen liegt daher keinesfalls vor und die Betriebsergebnisse waren im Wege der Schätzung zu ermitteln.

In diesem Zusammenhang darf auch noch einmal das Gutachten der Fa. BV zitiert werden:

Tz. 853 Der Sachverständige hält es aufgrund der Gesamtumstände für nicht ausgeschlossen, dass die von Mag. C. H. dem J. T. vorgehaltenen Geldentziehungen zu Lasten der D- GmbH und der X. E.D. GmbH zum Zeitpunkt der Begehung vereinbarte, "steuerschonende" Vorgänge waren, welche nunmehr in einem "anderen Licht betrachtet" dem J. T. zur Last gelegt werden. Auf die geschäftlichen und privaten Probleme der beiden Kontrahenten sei verwiesen.

Bei der Ermittlung der Zuschätzung wurde von der BP auf das Instrument des "Sicherheitszuschlages" gegriffen, da die Nichtvorlage von Unterlagen der BP keine Rechenmöglichkeit und somit keine exakte Ermittlung von Umsatzdifferenzen zulässt. Beim von der BP angesetzten Wert des Sicherheitszuschlages (5% des Umsatzes) bewegt sich die Finanzbehörde am unteren Ende des vom Verwaltungsgerichtshofes für möglich erachteten Rahmens (*VwGH v. 27.5.66, 1418/65: Besteht für die Vollständigkeit der verbuchten Geschäfte keine Gewähr, ist ein Sicherheitszuschlag zu den ermittelten Umsätzen gerechtfertigt. Ein 25%iger Zuschlag bewegt sich in dem für eine Schätzung zulässigen Spielraum.*)

Weiters wurde von der BP der Wareneinsatz ebenfalls um 5% erhöht. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass einerseits das ausgewiesene Warenlager *de facto* nicht mehr vorhanden ist, daher offensichtlich verbraucht wurde, und auch die Tatsache, dass Warenumsätze nur nach erfolgtem Wareneinkauf getätigt werden können."

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Nachdem der Gemeinschuldner bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit sich nicht dahingehend unterrichtet hat, ob die GmbH ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, und die Mängel in der Buchführung, wie sich aus der späteren Anzeige an die PAST ergibt, erkennbar gewesen wären, haftet er auch für die vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer fällig gewordenen Abgaben.

Mit dem Einwand betreffend der Sicherheitszuschläge zeigt der MV bzw. der Gemeinschuldner eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Berechtigen aber entsprechende Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen,

so steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsweise, wie etwa auch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages frei. In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zu Grunde zu legen. Dem MV. bzw. dem Gemeinschuldner stand bzw. steht allerdings die Möglichkeit offen, in einem Verfahren gemäß § 248 BAO die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen (vgl das Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0033). Ob eine Berufung gemäß § 248 BAO eingebracht wurde, war in diesem Verfahren nicht zu prüfen.

Weiters ist eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für Abgabengrundlagen auch dann zulässig, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, weil u.a. nach § 254 BAO auch durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten wird (VwGH vom 13.9.1988, 86/14/0095).

Wie bereits ausgeführt, hat ein Geschäftsführer die Schulden der GmbH im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Dass der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht beachtet wurde, ergibt sich aus dem Gutachten der BV GmbH TZ 457 ff, wonach die Vorschreibungen der Gebietskrankenkasse bis zur Konkursöffnung termingerecht bezahlt wurden. Gemäß Tz 411 des Gutachtens konnte nicht festgestellt werden, dass die GmbH die Zahlungen vollständig eingestellt hat. Eine völlige Mittellosigkeit der GmbH lag daher nicht vor.

Die Geltendmachung der Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Der nach den Grundsätzen des § 20 BAO gegebene Ermessensspielraum ist auch für die Beurteilung der Frage maßgeblich, welcher von mehreren potenziell haftungspflichtigen Vertretern des Primärschuldners (gegebenenfalls in welcher Höhe) in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 20. 9. 1996, 94/17/0122).

Zwar wäre vorliegendenfalls auch Herr T. für die Haftungsinanspruchnahme in Betracht gekommen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz übte das Finanzamt das Auswahlermessen aber nicht unsachgemäß aus, wenn es den Gemeinschuldner zur Haftung

heranzog. Für seine Heranziehung zur Haftung spricht die zumindest teilweise Einbringlichkeit (Zweckmäßigkeitserwägung).

Demgegenüber war die Einbringung beim weiteren Geschäftsführer zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides im Hinblick auf dessen Einkommens und Vermögenslage nicht möglich. Auf die Feststellungen der wirtschaftlichen Verhältnisse vom 21. Februar 2005, sowie auf die hohen persönlichen Abgabenrückstände, auf die schon seit zumindest zwei Jahren keine Tilgungen (Zahlungen) mehr erfolgten wird verwiesen.

Demgemäß war der Haftungsbetrag um 5%, somit anstatt bisher € 262.994,44 auf € 249.844,72 einzuschränken.

Wien, am 29. Mai 2009