

GZ. RV/0287-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Herbert Biesenberger und KomzIR Hochhauser im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier am 23. September 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Gittler,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch ADir. Friedrich Bartos, vom 20. Jänner 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 821.873,47 anstatt € 863.396,94 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Haftungsbescheid vom 20. Jänner 2003 nahm das Finanzamt den Bw. als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Ausmaß von € 863.396,94 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass ihm entsprechende Aufforderungen, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, in diesem Zusammenhang nicht zugegangen seien, unter Umständen sei dies durch die Postsperrre im laufenden Konkursverfahren bedingt gewesen.

Außer Streit gestellt werden könne, dass am 17. Dezember 1999 über das Vermögen der B-GmbH das Konkursverfahren beim Handelsgericht Wien eröffnet worden sei. Der Betrieb des gemeinschuldnerischen Unternehmens sei faktisch bereits per Oktober 1999 eingestellt worden. Bedingt sei dies dadurch gewesen, dass Forderungsausfälle in beträchtlicher Höhe eingetreten seien. Der Bw. habe als Geschäftsführer noch versucht, den Fortbestand des Unternehmens zu retten und habe am 5. Juli 1999 eine Einlage in Höhe von damalig S 700.000,00 und am 7. Juli 1999 eine Einlage in Höhe von S 200.000,00 aus seinem Privatvermögen in die Gesellschaft getätig.

Der Bw. möchte eingangs in diesem Zusammenhang auch erwähnen, dass auf Grund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer sowie seines Verhaltens ein Verwaltungsstrafverfahren beim Magistrat der Stadt Wien auf Grund von Abgabenstrafen zur Zahl MA 4/5-08/07/00684/2000 zunächst eingeleitet, letztendlich aber eingestellt worden sei. Offenbar sei die Behörde nach durchgeföhrtem Ermittlungsverfahren davon ausgegangen, dass den Bw. kein verwaltungsstrafrechtlich relevantes Verschulden treffe, wobei der Begriff des strafrechtlichen Verschuldens im österreichischen Recht einheitlich sei. Gleichzeitig mit der Haftungsinanspruchnahme seien gegen den Bw. auf Antrag der Staatsanwaltschaft Wien Vorerhebungen wegen des Verdachtes des strafbaren Verhaltens zu 242 Ur 29/03 w des Landesgerichtes für Strafsachen Wien eingeleitet worden. Es handle sich hiebei um Vorerhebungen wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 3 FinStrG. Der Bw. stehe im Verdacht, als Geschäftsführer der B-GmbH vorzeitig (gemeint wohl: vorsätzlich) für die Jahre 1995 bis 1997 Umsatzsteuer in Höhe von € 303.009,00, Körperschaftsteuer in Höhe von € 266.450,00 und Kapitalertragsteuer in Höhe von € 436.476,00 hinterzogen zu haben und für den Zeitraum 1-12/98 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 18.506,00 bewirkt zu haben. Die Addition dieser Beträge übersteige jene Summe, welche im Haftungsbescheid genannt sei. Der bloßen Ordnung halber merke der Bw. an, dass die

Diskrepanz dieser Beträge auch für ihn nicht wirklich nachvollziehbar sei, abgesehen davon, dass vom Bw. ausdrücklich bestritten werde, Delikte nach dem FinStrG verwirklicht zu haben, worauf er auch in diesem Zusammenhang eingehen, da dies für den Bw. hintergründig die Basis des Haftungsbescheides bilde, gleichwohl sämtliche Vorhalte von Anfang an stets bestritten worden seien.

Zum einen sei zunächst sohin für den Bw. von Relevanz, weshalb es zu einer Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens wegen der Abgabenverkürzung beim Magistrat komme. Für den Bw. sei nicht ersichtlich, welcher Unterschied zwischen der Bundesabgabenordnung und der Landesabgabenordnung WAO bestehen solle, dass dies begründet sei. Unbestritten sei, dass den Bw. als Vertreter einer GmbH eine subsidiäre Ausfallhaftung de lege für die bei der GmbH uneinbringlichen Abgaben treffe, dies allerdings nur soweit, als die Uneinbringlichkeit der Abgabe die Folge einer schuldhafte Pflichtverletzung sei. Soweit allerdings ein Geschäftsführer als Täter, Mitschuldiger oder Teilnehmer eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sei, hafte er nicht nur subsidiär gemäß § 9 BAO, sondern gemäß § 11 BAO als Gesamtschuldner für die verkürzte Abgabe, weshalb seines Erachtens nach zweckentsprechend sein werde, zunächst das Verfahren beim Landesgericht für Strafsachen Wien zu 242 Ur 29/03 w abzuwarten, da dies für die rechtliche Beurteilung präjudiziell sei.

Die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Haftung würden allerdings vom Bw. mit aller Deutlichkeit bestritten und seien im Bescheid auch nicht näher dargelegt. Der Eintritt eines objektiven Schadens, sohin die Uneinbringlichkeit der Abgaben gegenüber der GmbH, sei sicherlich objektiviert, auch seine Stellung als Geschäftsführer werde nicht abzusprechen sein. In keiner Weise sei jedoch eine Pflichtverletzung seitens des Bw. gegeben, ebenso wenig die Ursächlichkeit und das Verschulden seitens des Bw. am Ausfall der Abgaben, dies betreffe auch den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Zum einen liege seines Erachtens nach keine Pflichtverletzung vor, zum anderen führe selbst eine gegebene Pflichtverletzung nicht zur Uneinbringlichkeit, sondern seien andere Ursachen kausal gewesen.

Auf Grund der Forderungsausfälle, welche durch das Konkursverfahren objektiviert seien, seien die nicht abgeführt Abgaben aus Sicht des Bw. schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit uneinbringlich gewesen und hätte der Bw. bereits zu diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr geleistet, welche die Abgabenschuld benachteiligt hätten. Sohin schließe dies die bloße Annahme einer Pflichtverletzung durch den Bw. zumindest für Teilbereiche der gegenständlichen Abgabenforderung bereits aus. Die Forderungen, welche nunmehr an den Bw. herangetragen würden, seien erstmals Anfang des Jahres 1999 - gegenüber der GesmbH - aufge-

kommen. Auch sei durch den damaligen Steuerberater Rechtsmittel ergriffen worden, ein Umstand, welcher zu berücksichtigen sei.

Es bestimme sich nämlich jener Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob die GmbH die zur Abgabenentrichtung notwendigen Mittel zur Verfügung gehabt habe, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen seien, gleichzeitig ob diese überhaupt auch berechtigt seien. Hiezu habe der Bw. für sich ad personam noch keine Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt. Entscheidend für die Frage, ob und in welchem Umfang der Bw. zur Haftung herangezogen werden könne, sei demnach, ob der Bw. bei oder nach Fälligkeit der Abgaben Mittel zur Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt habe und ob er für die (anteilige) Abgabentilgung Sorge getragen habe. Habe der Bw. für den Fall, dass die Forderung des Finanzamtes nun als gegeben angesehen werde, das Gleichbehandlungsgebot verletzt und die Forderungen benachteiligt – was der Bw. bestreite –, so werde er für jene Beträge haften, die bei Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten an das Finanzamt zu zahlen gewesen wären. Zur Feststellung der Höhe der Haftung seitens des Bw. habe sich die Verhältnisrechnung auf den gesamten Zeitraum zu erstrecken, in dem die noch berechtigten aushaftenden Forderungen entstanden seien, für welche der Bw. zur Haftung herangezogen werden könne.

Die volle Haftung für nicht entrichtete Forderungen werde wohl auf jene Fälle einzuschränken sein, in denen die Mittel der GmbH zur Befriedigung sämtlicher Gläubiger ausgereicht hätten, da andernfalls eine Bevorzugung der Forderungen des Finanzamtes eintrete, die nicht geboten sei. Da die Behauptungs- und Beweislast für diese Umstände dem Bw. obliege, möchte der Bw. bereits aus Vorsichtsgründen – wenngleich die Berechtigung der Forderung überhaupt bestritten werde – darauf verweisen, dass dies aus dem Konkursakt des Handelsgerichtes Wien über das Vermögen der B-GmbH ersichtlich sei, ebenso aus sämtlichen Aufzeichnungen und Büchern, welche bereits von der Abgabenbehörde nachweislich eingesehen worden seien. Es seien in diesem Zusammenhang sämtliche Zahlungsflüsse dokumentiert und sei daraus ersichtlich, dass für den Fall, dass die Abgabenforderung als zu Recht bestehend erkannt werde, die Gesellschaft de facto zahlungsunfähig gewesen sei, in jedem Fall seien die Abgabenforderungen jedoch nicht benachteiligt worden. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass die Abgabenforderungen bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger allenfalls in einem Ausmaß von 10 % befriedigt worden wären. Zum Beweis hiefür berufe sich der Bw. nochmals auf sämtliche Geschäftsunterlagen als auch den Steuerakt, ebenso auf das Konkursverfahren vor dem Handelsgericht Wien.

Im Haftungsbescheid selbst finde sich eine bloß objektive Feststellung einer Pflichtverletzung, dies sei jedoch keine Begründung für ein schulhaftes Verhalten. Für den Bw. sei in diesem Umstand ein Begründungsmangel gegeben, die Behörde ergehe sich in Floskeln ohne Anbindung an die konkrete Situation und übergehe wesentliche Umstände, welche in dem der gegenständlichen Eingabe angeschlossenen früheren Rechtsmittel dokumentiert seien. Der Bw. werde auch darlegen und beweisen, aus welchen konkreten Gründen – insbesondere auf Grund eines vertretbaren Rechtsstandpunktes – er die bei der GmbH nunmehr uneinbringlichen Abgaben nicht erfüllt habe oder erfüllen habe können, und dass ihn daran kein Verschulden treffe. Der Bw. habe gemeinsam mit dem Steuerberater Dr. S dem Finanzamt jeden ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH ermöglicht, Beweise erbracht und Beweisanbote gestellt.

Der Bw. habe der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in vollem Umfang entsprochen und bereits in Rechtsmitteln im Jahr 1999 das pflichtgemäß Verhalten der Organe nachgewiesen. Konkrete Vorhalte seien dem Bw. durch die Abgabenbehörde respektive das Finanzamt nicht gestellt worden. Es seien stets nur Verdachtsmomente geäußert worden, weshalb der Bw. auch nur rudimentär in der Lage sei, im jetzigen Verfahrensstadium das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zu behaupten und zu konkretisieren, da konkrete Vorhalte nicht ausgesprochen worden seien. Soferne Unterlagen bei der erkennenden Behörde fehlten und eingesehen werden müssten, möge ein entsprechender Auftrag ergehen und werde der Bw. in diesem Zusammenhang sämtliche bezughabenden Urkunden vorlegen und allenfalls persönlich auch erklären.

Die erkennende Behörde hätte sich mit dem Vorbringen auch in den Rechtsmitteln auseinandersetzen müssen und insbesondere an den Bw. Vorhalte richten müssen, dass Abgaben durch sein Verschulden nicht entrichtet worden seien. Die den Bw. treffende Mitwirkungspflicht im Verfahren könne nicht soweit aufgefasst werden, dass das Finanzamt von jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre und ein Geschäftsführer für alle Eventualitäten bereits im Voraus Beweise darzulegen habe. Die grundsätzliche Beweislast seitens des Bw. betreffend das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Abgabenentrichtung entbinde die Behörde nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht, da sich aus dem Akteninhalt des Konkursverfahrens deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergäben. Nicht zuletzt sei der Konkursakt dem Finanzamt bekannt samt den darin durch die Berichte der Masseverwalterin genauestens aufgeschlüsselten Forderungsausfällen. Ein wesentlicher Umstand seien auch die Berufungen vom 2. März 1999 gegen die Steuerbescheide vom 1. Februar 1999

sowie 9. Februar 1999, da die damalig geltend gemachten Forderungen auf Grund einer vertretbaren, wenngleich offenbar vom Finanzamt letztendlich nicht geteilten Rechtsansicht nicht entrichtet worden seien. Der Umstand, dass die GmbH zu einem späteren Zeitpunkt auf Grund von enormen Forderungsausfällen in Zahlungsunfähigkeit verfalle, dürfe keine Haftung begründen. Dies sei nach Erachten des Bw. der relevanteste Punkt seiner Verantwortung.

Der Bw. möchte in diesem Zusammenhang anfangs auch darauf verweisen, dass er zunächst von der I-GmbH als auch in weiterer Folge von der In-GmbH vertreten gewesen sei und stets sach- und fachkundige Personen die Abgabenangelegenheiten habe überarbeiten lassen um auszuschließen, dass seiner Person Steuerrückstände oder sonstige Abgaben verborgen blieben. Beide Steuerberater seien über die Gebarung der GmbH informiert gewesen, was nicht zuletzt auch dadurch dokumentiert sei, dass das Rechtsmittel vom 2. März 1999 von Dr. S verfasst sei. Darin seien Details enthalten, die eindeutig ergäben, dass der Bw. bemüht gewesen sei, allenfalls durch den Steuerberater eventuelle Vorhalte darlegen zu lassen, und seien den Steuerberatern sämtliche abgabenrechtlich und finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen worden. Der Bw. sei über die Rechtmäßigkeit informiert worden, von allfälligen Fehlern des Steuerberaters – im Übrigen eine Kapazität auf seinem Gebiet – oder Fehlhandlungen des Bw. als Geschäftsführer könne nicht ausgegangen werden respektive seien diese auszuschließen. Auch grobe Buchführungsmängel seien nicht vorhanden, sohin könne auch dies ebenfalls keine grobe Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten begründen.

In jedem Fall erhebe der Bw. nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern innerhalb der durch Zustellung des Haftungsbescheides in Lauf gesetzten Berufungsfrist auch gegen jene Abgabenbescheide, die dem Haftungsbescheid zugrundelägen, ausdrücklich Berufung. Da Einwendungen gegen die Richtigkeit und Höhe der Abgabenschuld der GmbH vom Bw. als zur Haftung herangezogener Geschäftsführer nicht im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung geltend gemacht werden könnten, sondern ausschließlich im Verfahren über die Abgabenfestsetzung selbst, erhebe der Bw. zusätzlich auch gegen die Höhe des Abgabenan- spruches Berufung, wobei der Bw. nochmals auf die Ausführungen im Rechtsmittel vom 2. März 1999 verweise, diese Eingabe auch seiner nunmehrigen Berufung anschließe und diese zum weiteren Vorbringen seiner Berufung in merito als integrierenden Bestandteil erhebe. Abgesehen davon sei im Hinblick auf seine persönliche Haftung die zusätzliche Haftungsvoraussetzung des Verschuldens aus Sicht des Bw. auf Grund der bereits aufge- zeigten Umstände nicht gegeben, diesbezüglich sei ein entsprechendes Vorbringen auch in den Rechtsmitteln vom 2. März 1999 enthalten.

Aus der angeschlossenen Berufung sei ersichtlich (Seite 3), dass ausführliche Stellungnahmen überreicht worden seien, sogar direkte Konferenzen zwischen Steuerberater und Finanzamt erfolgt seien. Dr. S sei noch verwundert darüber gewesen, dass in keiner Weise seitens der Behörde versucht worden sei, Unsicherheiten einzugrenzen. Faktum sei, dass seitens der erkennenden Behörde der Versuch unternommen worden sei, sowohl die nunmehrige Gemeinschuldnerin als auch den Bw. im Dunstkreis der Wirtschaftskriminalität zu sehen. Man habe Thesen eines nur vorgetäuschten Geschäftsverkehrs aufgestellt und diese als Beweis verkauft, nach Auffassung des Steuerberaters eine gesetzwidrige Vorgangsweise der Betriebsprüfung, weshalb der Bw. die gerichtlichen Vorerhebungen beim Landesgericht für Strafsachen Wien und die damit verbundene Prüfung durch einen objektiven Sachverständigen begrüße.

Für den Abgabenausfall könne der Bw. nur insoweit haften, als der Abgabenausfall auf einem Verschulden beruhe. Aus dem im März 1999 erhobenen und einen integrierenden Bestandteil seiner Berufung bildenden Rechtsmittel sei ersichtlich, dass der Bw. vertretbarerweise und sohin ohne Verschulden der Auffassung habe sein können, dass die steuerlichen Belange korrekt gewahrt worden seien, sodass die vom Bw. als Geschäftsführer der GmbH entrichteten Zahlungen die Verpflichtungen vollständig getilgt hätten. Nicht jede spätere Forderung – möge sie berechtigt oder nicht berechtigt sein – bedeute, dass die bisher zu gering erfolgte Entrichtung auf einem Verschulden des Geschäftsführers beruhe. Aus dem Rechtsmittel vom 2. März 1999 sei sowohl der objektiv durchaus vertretbare inhaltliche Standpunkt als auch die vertretbare Rechtsauffassung seiner Person ersichtlich und sei evident, dass den Bw. kein Verschulden treffe, welches einen Haftungsbescheid zu begründen vermöge. Der Bw. habe vertretbarerweise aus der Sicht eines mit rechtlichen Werten vertrauten Geschäftsführers auf Grund der Art und Weise, wie seitens des Finanzamtes geprüft worden sei, vom Nichtvorliegen einer Abgabenschuld ausgehen können, zumal auch sein - ihm von der Kammer für Wirtschaftstreuhänder empfohlener - Steuerberater die Vorgangsweise für gesetzwidrig erachtet habe und von einer Aufhebung der dem Haftungsbescheid nunmehr zugrundeliegenden Steuerbescheide – gegen welche durch den Bw. nun ebenso Berufung erhoben werde – wegen Rechtswidrigkeit ihres materiellen Inhaltes als auch wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften ausgegangen sei.

Der Bw. beantrage die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, dass mit Schriftsatz vom 6. September 2004 die Beischaffung des Aktes des Landesgerichtes für Strafsachen Wien beantragt worden sei, in welchem der Bw. freigesprochen worden sei. Zu verweisen sei

diesbezüglich insbesonders auf das Sachverständigengutachten des Gutachters Dr. Z, in welchem ausführlich dargestellt werde, dass die Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörde in verschiedensten Richtungen einer näheren Überprüfung nicht Stand hielten und auch der vom Finanzamt berechnete strafbestimmende Wertbetrag einer Überprüfung nicht Stand halte, sodass insgesamt davon auszugehen sei, dass die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide unrichtig seien. Auch sei darauf hinzuweisen, dass, wie auch im Schriftsatz vom 6. September 2004 ergänzend beantragt worden sei, auch eine Zeugeneinvernahme des Geschäftsführer der Ind-GmbH, Herr ZU, nicht durchgeführt worden sei, obwohl sich dieser nachweislich in Wien aufhalte (Meldeauskunft).

Über den schriftlichen Beweisantrag vom 6. September 2004 hinaus wurden ergänzende Beweisanträge seitens beider Parteien nicht gestellt.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung und verwies auf die Ausführungen im Haftungsbescheid.

Der Bw. beantragte, der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat 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 eingebraucht 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. laut Eintragung im Firmenbuch vom 10. Oktober 1995 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der B-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Dezember 1999 als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht auf Grund der Aufhebung des Konkurses über deren Vermögen nach Schlussverteilung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 29. Jänner 2003 fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.11.1998, 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.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung 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.

Dass für die Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. zwar insofern behauptet, als die nicht abgeführt Abgaben aus seiner Sicht auf Grund von Forderungsausfällen schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit uneinbringlich gewesen wären und er bereits zu diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr geleistet hätte, welche die Abgabenschuld benachteiligt hätten. Bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger wären die Abgabenforderungen allenfalls in einem Ausmaß von 10 % befriedigt worden.

Diesem Vorbringen stehen allerdings Zahlungen auf das Abgabenkonto der Gesellschaft bis 2. November 1999 (4. Juni 1999: S 310.039,00, 22. Juni 1999: S 262.474,00, 11. August 1999: S 356.911,00, 25. August 1999: S 451.445,00, 28. Oktober 1999: S 47.646,00 und 2. November 1999: S 100.000,00) entgegen. Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel zur zumindest anteiligen Abgabenentrichtung bis zu diesem Zeitpunkt auch durch die Privateinlagen in die Gesellschaft vom 5. und 7. Juli 1999 in Höhe von insgesamt S 900.000,00 und die bis November 1999 erklärten Umsätze (Juni 1999: S 2.386.248,90, Juli 1999: S 2.766.753,38, August 1999: S 1.043.628,93 und November 1999: S 941.487,51), daher ist auf Grund des nachweislichen Vorhandenseins von Mittel bis 2. November 1999 in Verbindung mit dem Vorbringen des Bw. mangels entgegenstehender Feststellungen davon auszugehen, dass der Gesellschaft bis 2. November 1999 Mittel zur – zumindest anteiligen – Abgabenentrichtung zur Verfügung standen. Mangels Darlegung des Fehlens der Mittel im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zu deren vollständiger Entrichtung, was der Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) tauglich nur durch Darstellung auch der Einnahmesituation der Primärschuldnerin hätte aufzeigen können, sodass weder der Hinweis auf die durch die Berichte der Masseverwalterin genauestens aufgeschlüsselten Forderungsausfälle noch der Verweis auf sämtliche Aufzeichnungen und Bücher zielführend ist, konnten dem Bw. nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die uneinbringlichen Abgaben, sofern sie bis 2. November 1999 fällig waren, zur Gänze vorgeschrieben werden. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass der Bw. nach seinem Vorbringen im jetzigen Verfahrensstadium zur Darlegung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der Mittel zur Abgabenentrichtung auch nur rudimentär in der Lage sei.

Der Bestreitung der inhaltlichen Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen ist 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 - allenfalls auch mangelhafte - 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).

Sofern der Bw. mit dem Hinweis auf die Berufung vom 2. März 1999, woraus ersichtlich sei, dass der Bw. vertretbarerweise und sohin ohne Verschulden der Auffassung habe sein können, dass die steuerlichen Belange korrekt gewahrt worden seien, sodass die vom Bw. als Geschäftsführer der GmbH entrichteten Zahlungen die Verpflichtungen vollständig getilgt hätten, das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums darlegen möchte, ist dem entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen nicht aufzuzeigen vermag, dass dem Bw. ein Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht anzulasten ist, weil mit der bloßen Bestreitung der Methode der Sachverhaltsermittlung bzw. der Richtigkeit der Feststellungen der Betriebsprüfung und deren steuerlichen Auswirkungen das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums in keiner Weise dargetan wird. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269) vermag der bloße Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Bw. das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums in keiner Weise darzutun.

Ein Abwarten des Verfahrens beim Landesgericht für Strafsachen Wien erscheint entgegen der Meinung des Bw. schon deshalb als nicht zweckmäßig, weil Sache des gegenständlichen Verfahrens die Haftung gemäß § 9 BAO und nicht jene gemäß § 11 BAO ist. Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.2.2000, 96/14/0158) weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens, noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken könnte, ist der Ausgang des Strafverfahrens vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien nicht von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung. Dies gilt auch bezüglich der Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens wegen Abgabenverkürzung beim Magistrat.

Hinsichtlich des Einwandes, dass die Diskrepanz der im Haftungsbescheid und im Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien genannten Beträge für den Bw. nicht wirklich nachvollziehbar sei, ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO für die laut Rückstandsaufgliederung vom 20. Jänner 2003 unberichtigt aushaltenden Abgabenbeträge herangezogen wurde. Da laut Rückstandsaufgliederung vom 8. September 2004 an Umsatzsteuer 4/99 anstatt des Betrages von € 23.621,07 nur mehr der Betrag von € 19.188,03 und an Lohnsteuer 5/99 anstatt des Betrages von € 5.925,96 nur mehr ein Betrag von € 5.907,66 unberichtigt aushalten, war die Haftung vorerst um den Betrag von € 4.451,34 einzuschränken. Auch durfte der Bw. nicht zur Haftung für die Umsatzsteuer 11/99 in Höhe von € 11.190,16 herangezogen werden, da diese erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin (17. Dezember 1999) am 17. Jänner 2000 fällig wurde. Der sohin verbleibende Betrag von € 847.755,44 war weiters um die ausgeschüttete Konkursquote von 3,053 % (€ 25.881,97) zu kürzen, sodass sich insgesamt ein Haftungsbetrag von € 821.873,47 ergibt.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1989, 89/14/0044, auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Von der mit Eingabe vom 6. September 2004 beantragten Vernehmung des Zeugen ZU war schon mangels Angabe eines Beweisthemas abzusehen. Von der Beischaffung der in zuvor genannter Eingabe angeführten Akten war abgesehen von deren – bereits dargelegter – Unerheblichkeit gemäß § 183 Abs. 3 BAO auch abzusehen, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen, wie etwa hohe Forderungsausfälle, als richtig anerkannt werden (vgl. VwGH 23.4.2001, 97/14/0145).

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für die unberichtigt aushaltenden Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Ausmaß von € 821.873,47 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. September 2004

Der Vorsitzende:

Hofrat Dr. Karl Kittinger