

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch Rechtsanwälte XYZ, gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14.3.2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Haftung wird auf den Betrag von 175.956,56 € eingeschränkt.

Die Aufgliederung des Haftungsbetrages nach Abgabenarten und Zeiträumen ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierenden Bestandteil des Spruches bildet.

2.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war im Zeitraum vom 7.8.2006 bis zum 11.3.2011 im Firmenbuch als Geschäftsführer der X-GmbH eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom2009 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach der Schlussverteilung wurde der Konkurs am2011 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 4,3 %. Am 4.1.2012 wurde die GmbH infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen gemäß § 40 FBG gelöscht.

II. Verfahrensgang

1. Mit Schreiben vom 9.2.2011 hielt das Finanzamt dem Bf. vor, es erwäge, seine Haftung für näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 192.854,27 € geltend zu machen, weil diese Abgaben während der Funktionsperiode des Bf. fällig geworden und uneinbringlich seien. Der Bf. werde ersucht, Beweise vorzulegen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Gegebenenfalls sei auch die Beachtung des

Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung (durch Vorlage entsprechender Unterlagen über die finanziellen Mittel der GmbH im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der betreffenden Abgabenschuldigkeiten und deren Verwendung) nachzuweisen.

Diesen Vorhalt ließ der Bf. unbeantwortet.

2. Mit Bescheid vom 14.3.2011 zog das Finanzamt den Bf. zur Haftung für folgende Abgabenschulden der X-GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	10/2008	13.695,70
Umsatzsteuer	11/2008	16.197,92
Umsatzsteuer	12/2008	20.421,98
Umsatzsteuer	1/2009	16.434,83
Umsatzsteuer	2/2009	13.479,35
Umsatzsteuer	3/2009	8.467,11
Umsatzsteuer	4/2009	12.195,00
Umsatzsteuer	5/2009	16.131,40
Lohnsteuer	7/2008	3.584,30
Lohnsteuer	8/2008	3.339,50
Lohnsteuer	9/2008	4.631,45
Lohnsteuer	12/2008	8.457,20
Lohnsteuer	1/2009	4.884,14
Lohnsteuer	2/2009	4.961,85
Lohnsteuer	3/2009	3.148,01
Lohnsteuer	4/2009	3.388,23
Lohnsteuer	5/2009	3.490,64
Lohnsteuer	6/2009	4.663,53
Körperschaftsteuer	4-6/2008	16,14
Körperschaftsteuer	10-12/2008	439,00
Körperschaftsteuer	1-3/2009	437,00
Körperschaftsteuer	4-6/2009	437,00
Kammerumlage	10-12/2008	156,18
Dienstgeberbeitrag	7/2008	1.414,23

Dienstgeberbeitrag	8/2008	1.561,36
Dienstgeberbeitrag	9/2008	1.699,89
Dienstgeberbeitrag	12/2008	5.609,08
Dienstgeberbeitrag	1/2009	4.193,02
Dienstgeberbeitrag	2/2009	3.709,02
Dienstgeberbeitrag	3/2009	1.518,88
Dienstgeberbeitrag	4/2009	1.894,05
Dienstgeberbeitrag	5/2009	2.105,13
Dienstgeberbeitrag	6/2009	2.681,33
Dienstgeberzuschlag	7/2008	138,29
Dienstgeberzuschlag	8/2008	152,67
Dienstgeberzuschlag	9/2008	166,21
Dienstgeberzuschlag	10/2008	168,46
Dienstgeberzuschlag	12/2008	548,46
Dienstgeberzuschlag	1/2009	400,69
Dienstgeberzuschlag	2/2009	354,42
Dienstgeberzuschlag	3/2009	145,14
Dienstgeberzuschlag	4/2009	180,99
Dienstgeberzuschlag	5/2009	201,15
Dienstgeberzuschlag	6/2009	256,21
Stundungszinsen	2008	128,71
Säumniszuschlag 1	2009	569,65
Summe		192.854,27

Als Begründung führte das Finanzamt nach Zitat der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bf. als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH verpflichtet gewesen sei, für die Abgabentrichtung der Gesellschaft Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bf. diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Die Abgaben seien bei der GmbH uneinbringlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im

Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen, weil nur er in aller Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der von ihm vertretenen Gesellschaft habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche.

Im Vorhalteverfahren hätte der Bf. die Möglichkeit zur Vorlage von Unterlagen bezüglich einer Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger gehabt. Der Bf. habe jedoch der diesbezüglichen Aufforderung des Finanzamtes nicht entsprochen. Komme der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Fehlens liquider Mittel nicht nach, sei er für die offenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Gänze haftbar zu machen.

3. In der dagegen erhobenen Berufung vom 13.4.2011 wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhaltes beantragt.

Den diesbezüglichen Ausführungen wurde in sachverhaltsmäßiger Hinsicht vorangestellt, dass der Bf. ab 2000 bis Ende 2006 bei der Vorgängerin der erstschuldnerischen GmbH (Y-GmbH) angestellt gewesen sei. Über Ersuchen von R. und K., die Gesellschafter sowohl der Y-GmbH als auch der erstschuldnerischen GmbH gewesen seien, habe sich der Bf. Mitte 2006 bereit erklärt, deren Gesellschaftsanteile an der erstschuldnerischen GmbH treuhändig zu übernehmen und sich als Geschäftsführer in das Firmenbuch eintragen zu lassen. Welche Absichten R. und K. damit verfolgt hätten, sei dem Bf. nicht bekannt gewesen. Vereinbart worden sei jedoch die Rückübertragung der Gesellschaftsanteile spätestens nach einem Jahr, wobei dem Bf. zugesichert worden sei, dass er sich um nichts kümmern müsse und kein Risiko trage, weil der Betrieb (mehrere Z....) von den bisherigen Gesellschaftern geführt werde. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses zur Y-GmbH Ende 2006 habe der Bf. R. und K. immer wieder gedrängt, die Rückübertragung der Geschäftsanteile an der erstschuldnerischen GmbH zu veranlassen. Der Bf. sei jedoch immer wieder vertröstet worden, bis schließlich am2009 der Konkurs über das Vermögen der erstschuldnerischen GmbH eröffnet und nach Verteilung einer Konkursquote von 4,3 % aufgehoben worden sei.

Der Bf. sei niemals für die erstschuldnerische GmbH tätig gewesen und habe die Geschäftsführungsfunktion nie ausgeübt. Er habe keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung genommen, keine einzige Überweisung getätigt, keinen Zugang zu Bareinnahmen und keinen Einfluss auf ihre Verwendung gehabt. Da der Bf. mit Ausnahme des ungeprüft gegengezeichneten Jahresabschlusses 2006 auch keine Bilanzen zu Gesicht bekommen und keinen Zugang zu Buchhaltungsunterlagen gehabt habe, habe er überhaupt keinen Einblick in die Gesellschaftsverbindlichkeiten und Kontostände gehabt. Der Bf. sei nie mit den behördlichen bzw. steuerlichen Angelegenheiten der GmbH befasst gewesen; er habe auch niemals Post wie etwa Steuerbescheide oder Buchungsmitteilungen des Finanzamtes erhalten. Weiters habe der Bf. keinen Kontakt zu Dienstnehmern, Lieferanten und Kunden der GmbH gehabt, weshalb ihm auch nicht bekannt sei, welche Personen in welchem Zeitraum zu welchen Bedingungen bei der GmbH beschäftigt gewesen

seien. Mangels jeglicher Informationen und Unterlagen könne der Bf. die Richtigkeit der Abgabenschuldigkeiten, die er dem Grunde nach anfechte, nicht überprüfen.

Aus seiner Stellung als Gesellschafter habe der Bf. keinen Nutzen gezogen und seien allfällige Gewinne der GmbH nicht an ihn ausgeschüttet worden. Dem Bf. liege nicht einmal der Gesellschaftsvertrag betreffend die Errichtung der GmbH vor; den Abtretungsvertrag habe der Rechtsvertreter des Bf. erst kürzlich beigebracht.

Der Masseverwalter im Konkurs der ersschulderischen GmbH habe den Bf. nur ein einziges Mal kontaktiert und ihn aufgrund der faktischen Geschäftsführung durch R. und K. nicht weiter in das Verfahren einbezogen. Der Bf. wisse daher auch nicht, welche Forderungen von den Gläubigern im Konkursverfahren angemeldet worden seien.

Sämtliche Entscheidungen bei der ersschuldnerischen GmbH seien von R. und K. getroffen worden, wobei die operativen Backoffice-Tätigkeiten von dem bei der GmbH angestellten Betriebsleiter C. ausgeübt worden seien.

Zum Beweis für die Richtigkeit dieses Sachverhaltes würden folgende Beweisanträge gestellt:

Einvernahme des Bf.;

Einvernahme von C., Adresse1;

Einvernahme von K., Adresse2;

Einvernahme von R., Adresse3;

Einholung des Konkursaktes ...S..., LG Innsbruck;

Einvernahme des Masseverwalters Dr. J., Adresse4;

Einholung der Buchhaltungsunterlagen der ersschuldnerischen GmbH;

Amtswegige Erhebung und Einvernahme der Dienstnehmer der GmbH (insbesondere dazu, wer faktischer GmbH-Geschäftsführer war, wie hoch die vereinbarten Arbeitslöhne waren bzw. ob diese im relevanten Zeitraum in voller Höhe ausbezahlt wurden).

Das Finanzamt habe Verfahrensvorschriften verletzt, weil es der in §§ 56 AVG und 115 Abs. 1 BAO verankerten Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit nicht nachgekommen sei. Durch den bloßen Vorhalt vom 9.2.2011 sei der Sachverhalt in keiner Weise geklärt worden, zumal die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde ihre Grenze lediglich im Bereich des Unmöglichen und bei Überschreiten des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes finde. Zur Verwertung des der Behörde zugänglichen Aktenmaterials sei diese verpflichtet.

Da eine Haftung des Vertreters „zumindest hinsichtlich Umsatzsteuer und Dienstgeberbeitrag“ beispielsweise nicht bestehe, wenn zum Zeitpunkt, zu dem die Abgaben zu entrichten gewesen wären, die Mittel zur Begleichung aller Gesellschaftsverbindlichkeiten nicht ausreichten, die vorhandenen Mittel aber zur anteiligen Schuldentilgung verwendet wurden, hätte das Finanzamt diesbezügliche Erhebungen (etwa durch die Einsicht in den Insolvenzakt oder die Einvernahme des Masseverwalters) durchführen müssen.

Die Mitwirkungspflicht des Bf. habe das Finanzamt nicht von seiner Ermittlungspflicht entbunden, weil aufgrund des Insolvenzverfahrens der erstschuldnerischen GmbH mehr als deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen entsprechender Mittel für die Abgabentrückung gegeben gewesen seien. Somit hätte das Finanzamt zumindest Erhebungen bezüglich der Beachtung des Gebotes der Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten durchführen müssen. Dabei könne dem Bf. keine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht zum Vorwurf gemacht werden, weil er als nicht in die GmbH eingebundener Geschäftsführer nicht über die erforderlichen Informationen und Unterlagen verfügt habe.

Weiters verstoße der Haftungsbescheid, dessen Begründung sich im Wesentlichen in der Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO erschöpfe, gegen die Vorschrift des § 60 AVG, wonach in der Bescheidbegründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen seien.

Der Haftungsbescheid sei auch inhaltlich rechtswidrig, weil nach § 80 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen für die Abgabentrückung (lediglich) aus den von ihnen verwalteten Mitteln zu sorgen hätten. Dies treffe auf den Bf. nicht zu, weil er aufgrund der faktischen Geschäftsführung durch R. und K. keine Mittel der erstschuldnerischen GmbH verwaltet habe, bestehende Abgabenschulden nicht gekannt und auch keine Möglichkeit zu deren Entrückung gehabt habe.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach für die Haftungsanspruchnahme die gesellschaftsrechtliche Stellung als GmbH-Geschäftsführer ausreiche, sei auf den Beschwerdefall aufgrund seiner Besonderheiten nicht analog anwendbar. Denn der Bf. sei nicht bloß „Pro-forma-Geschäftsführer“, sondern auch „Pro-forma-Gesellschafter“ der erstschuldnerischen GmbH gewesen. Obwohl der Bf. mehrfach die Rückübertragung der Geschäftsanteile sowie seine Löschung als Geschäftsführer im Firmenbuch verlangt habe, sei dies am Widerstand bzw. der Gleichgültigkeit der ehemaligen GmbH-Gesellschafter gescheitert. Der Bf. sei der Ansicht gewesen, dass die Rückübertragung der Geschäftsanteile und Löschung als Geschäftsführer als „Einheit“ anzusehen und die Rückübertragung ohne Mitwirkung der vormaligen Gesellschafter nicht möglich sei. Der Bf. habe nicht gewusst, wie er seine Geschäftsführungsfunktion ohne Rückübertragung der Geschäftsanteile und Neubestellung eines Geschäftsführers niederlegen könne, zumal eine Rücktrittserklärung nur gegenüber dem Firmenbuch nicht wirksam gewesen wäre und der Bf. zur Anmeldung seiner Löschung im Firmenbuch gar nicht berechtigt gewesen wäre. Der Bf. habe somit nicht gewusst, wie er vorgehen hätte sollen, um die Geschäftsanteile und seine Geschäftsführerstellung „endlich los zu werden“.

Gerade vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung zum Verschulden eines „Pro-forma-Geschäftsführers“ sei der Umstand beachtlich, dass der Bf. seine Geschäftsanteile an der erstschuldnerischen GmbH rückübertragen und als

Geschäftsführer zurücktreten habe „wollen“. Da R. und K. ihre diesbezüglich erforderliche Mitwirkung verweigert hätten, liege kein haftungsbegründendes Fehlverhalten des Bf. vor. Auch ohne nähere Kenntnis des Bf. sei aufgrund der Ausschüttung einer Konkursquote von „lediglich 4,3 %“ davon auszugehen, dass die Abgabenschulden nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden. Weiters indiziere die für die Konkurseröffnung maßgebliche Zahlungsunfähigkeit der GmbH, dass im gegenständlichen "Abgabenzeitraum" ausreichende Mittel gefehlt hätten, um für eine zumindest anteilige Abgabentrachtung zu sorgen. Auch zur Klärung dieses Punktes seien ergänzende Erhebungen erforderlich.

Weiters sei dem Bf. nicht bekannt, ob die der erstschuldnerischen GmbH zur Verfügung gestandenen Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes der Dienstnehmer ausgereicht hätten „bzw. falls dies nicht der Fall war, wie die Lohnsteuer berechnet und einbehalten wurde“. Da auch dies Einfluss auf die haftungsgegenständlichen Abgaben habe und der Bf. diese Umstände nicht selbst klären könne, seien amtswegige Ermittlungen durchzuführen.

Schließlich sei im Rahmen der Ermessungsübung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen und den Grad seines Verschuldens Bedacht zu nehmen. Der Bf. sei nunmehr Angestellter der B. und verdiene zirka 2.000 € pro Monat. Im Fall seiner Haftungsinanspruchnahme müsste der Bf. Privatkonkurs anmelden, weil ein Haftungsbetrag von nahezu 193.000 € seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei weitem überstiege. Selbst wenn ein haftungsrelevantes Verschulden des Bf. festgestellt würde, sei dieses aufgrund der geschilderten Begleitumstände nur gering gewesen, weil es aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeit des Bf. als Arbeitnehmer der Y-GmbH schwierig gewesen wäre, „das Ansinnen seiner Arbeitgeber abzulehnen“. Darüber hinaus sei dem Bf. seine potenzielle Haftung gar nicht bewusst gewesen, zumal ihm von R. und K. zugesichert worden sei, dass keinerlei Risiken bestünden.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.5.2011 gab das Finanz der Berufung keine Folge. Die Begründung wurde im Wesentlichen auf jene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, der zufolge dem Vertreter ein haftungsrelevantes Verschulden anzulasten sei, wenn er sich bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre, die ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich mache. Das Vorbringen, der Bf. habe seine Funktion als Geschäftsführer nie ausgeübt, entschuldige ihn somit nicht. Den diesbezüglichen Beweisanträgen habe daher nicht entsprochen werden müssen.

Der Einwand, die Rückübertragung der Geschäftsanteile sowie die Löschung des Bf. als Geschäftsführer im Firmenbuch sei am Widerstand der ehemaligen GmbH-Gesellschafter gescheitert, befreie den Bf. ebenfalls nicht von der Haftung. Vielmehr hätte der Bf. nach § 16a GmbHG die Möglichkeit gehabt, seine Funktion durch Rücktritt zu beenden. Da der Bf. Alleingesellschafter-Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH gewesen sei, hätte eine Rücktrittserklärung entfallen können und lediglich eine Urkunde

über die Zurücklegung errichtet werden müssen (Straube, Kommentar zum GmbHG, § 16a Rz 30 f).

Die behaupteten Verfahrensmängel lägen nicht vor, weil den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren dahingehend treffe, dass er darzulegen habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen sei (vgl. Ritz, BAO, § 9, Rz 22). Der Bf. sei auch verpflichtet gewesen, für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. Erst wenn der Vertreter seiner Obliegenheit entspreche, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, seien über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen konkrete Feststellungen zu treffen (vgl. VwGH 24.10.2005, 2005/13/0011).

Obwohl der Bf. mit Vorhalt vom 9.2.2011 aufgefordert worden sei, seiner Mitwirkungspflicht nachzukommen, habe er nicht einmal einen diesbezüglichen Versuch unternommen, weshalb die Haftung - wie angekündigt - geltend zu machen gewesen sei.

Die vom Bf. aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse geltend gemachte Unbilligkeit seiner Haftungsinanspruchnahme sei nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

5. Im Vorlageantrag vom 14.6.2011 wurde auf die Begründung der Beschwerde verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass gemäß § 16a GmbHG der Rücktritt als Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung oder allen Gesellschaftern zu erklären sei. Mit dem Zugang bei allen Gesellschaftern werde die Rücktrittserklärung wirksam. Zwar könne nach § 17 Abs. 2 GmbHG das Erlöschen der Vertretungsbefugnis auch vom abberufenen oder zurückgetretenen Geschäftsführer zum Firmenbuch angemeldet werden, doch müsse die Abberufung bescheinigt bzw. der Zugang der Rücktrittserklärung nachgewiesen werden. Dem Gesetzestext sei aber nicht zu entnehmen, dass sich der Rücktritt des alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers durch eine urkundlich zu belegende simple Entschließung vollziehe (§§ 17 i. V. m. 18 Abs. 5 leg. cit.). Diese Ansicht werde lediglich in der Literatur vertreten, die dem Bf. nicht bekannt gewesen sei. Somit sei dem Bf. ein entschuldbarer Rechtsirrtum unterlaufen, wenn ihm nicht bewusst gewesen sei, dass er auch als Alleingesellschafter die Löschung der Geschäftsführungsbefugnis im Firmenbuch veranlassen hätte können.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. im Rahmen der Ermessensübung nach § 20 BAO zu berücksichtigen (vgl. VwGH 29.4.1988, 87/17/0313; VwGH 24.9.1993, 93/17/0055). Weiters wäre der Grad eines ausdrücklich bestrittenen Verschuldens des Bf. so gering, dass seine Haftungsinanspruchnahme unbillig sei.

III. Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als

Beschwerden i. S. d. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

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.

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

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabeananspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

IV. Erwägungen

1. In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wurde auch der Abgabeananspruch „dem Grunde nach“ angefochten. Dabei wurden aber keine substantiellen Einwendungen gegen die Abgabeforderungen erhoben. Der Bf. brachte lediglich vor, dass er mangels entsprechender Informationen und Unterlagen nicht überprüfen könne, ob der Haftungsanspruch „der Höhe nach“ korrekt sei.

Wollte man das diesbezügliche Vorbringen als Beschwerde gegen den Abgabeananspruch werten, wozu ein zur Haftung herangezogener Vertreter gemäß § 248 BAO berechtigt ist, so wäre zur haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer bzw. Kammerumlage festzustellen, dass es sich bei diesen Abgaben um Selbstbemessungsabgaben handelt, deren Höhe die erstschuldnerische GmbH dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe vorsehen, ist gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Das Finanzamt hat die Richtigkeit der durch die GmbH vorgenommenen Berechnung der vorgenannten Abgaben nicht in Zweifel gezogen und ergeben sich auch aus den Akten keinerlei Hinweise auf eine unrichtige Berechnung dieser Abgaben durch die GmbH. Bei dieser Sachlage geht das Bundesfinanzgericht im Rahmen der im Haftungsverfahren zu treffenden Vorfragenbeurteilung unbedenklich davon aus, dass der Abgabeananspruch betreffend Umsatzsteuer und Kammerumlage in der im Haftungsbescheid ausgewiesenen Höhe besteht.

Auch den Lohnabgaben liegen die dem Finanzamt gemeldeten und in entsprechender Höhe verbuchten Beträge zugrunde. Mangels konkreter Einwendungen des Bf. berechtigt die Lebenserfahrung zur Annahme, dass die Meldung von einbehaltenen Lohnabgaben an das Finanzamt eindeutig dafür spricht, dass die entsprechenden Löhne tatsächlich ausbezahlt wurden. Da keine Verpflichtung besteht, hinsichtlich nicht ausbezahlter Löhne Lohnabgaben anzumelden, und vom Bf. nicht einmal andeutungsweise Gründe genannt wurden, warum die erstschuldnerische GmbH Lohnabgaben in einer bestimmten Höhe anmelden hätte sollen, wenn keine oder niedrigere Löhne ausbezahlt worden wären, bestehen für das Bundesfinanzgericht auch hinsichtlich dieser Abgaben keine begründeten Zweifel am entstandenen Anspruch (vgl. VwGH 15.11.2005, 2001/14/0088).

Im Übrigen liefe mangels konkreter Einwendungen des Bf. die beantragte amtswegige Erhebung der Dienstnehmer der GmbH und deren Einvernahme zur Frage, ob im relevanten Zeitraum die vollen Löhne ausbezahlt wurden, auf einen Erkundungsbeweis hinaus, zu dessen Aufnahme keine Verpflichtung besteht (vgl. z. B. VwGH 30.10.2001, 98/14/0082; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; VwGH 7.6.2001, 98/15/0075).

Soweit dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide (betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer sowie Stundungszinsen und erste Säumniszuschläge) vorangegangen sind, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Abgabenbescheide zu halten. Ob und in welcher Höhe solche bescheidmäßig festgesetzten Abgabenansprüche gegeben sind, ist somit nicht als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden (vgl. VwGH 29.3.2007, 2007/15/0005).

2. Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

3. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Beschwerdefall gegeben, weil nach Abschluss des Konkurses davon auszugehen ist, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderungen uneinbringlich sein wird (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Auch der Bf. bestreitet nicht, dass der durch die ausgeschüttete Quote nicht gedeckte Teil der Abgabenschulden bei der mittlerweile wegen Vermögenslosigkeit gelöschten Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden kann.

4. Unstrittig ist auch die Stellung des Bf. als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH im Zeitraum vom 15.8.2008 bis 17.7.2009, in welchem die Abgabeforderungen fällig waren. Die jeweiligen Fälligkeitstermine ergeben sich aus den Bestimmungen der

§§ 21 Abs. 1 UStG, 24 KStG i. V. m. 45 Abs. 2 EStG, 79 Abs. 1 EStG, 43 Abs. 1 FLAG, 122 Abs. 5 Z 2 WKG und 210 Abs. 1 BAO.

5. Stehen Vertreterstellung und Uneinbringlichkeit fest, trifft den Geschäftsführer einer Gesellschaft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208; VwGH 19.3.2015, 2013/16/0166). Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

6. Der Bf. begründet sein Begehren, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, damit, dass er für die erstschuldnerische GmbH nie tätig gewesen bzw. seine Funktion als Geschäftsführer nicht ausgeübt habe. Der Bf. habe nicht den geringsten Einblick in die Gebarung der GmbH gehabt, weil sämtliche Entscheidungen von den faktischen Geschäftsführern R. und K. getroffen bzw. operative Tätigkeiten vom Betriebsleiter C. durchgeführt worden seien.

Diesem Vorbringen ist – dem Finanzamt folgend – zu entgegnen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nicht das Geringste ändert (vgl. VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0081; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Mit der Bestellung des Bf. zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der X-GmbH wurde ihm die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Maßgeblich ist demnach nicht, dass der Bf. seine Geschäftsführungsfunktion nicht ausgeübt hat, sondern dass ihm als bestelltem Geschäftsführer die Ausübung dieser Funktion oblegen wäre. Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten wurde der Bf. nicht dadurch befreit, dass er nur zum Schein Geschäftsführer war und an seiner Stelle sich andere Personen als faktische Geschäftsführer gerierten.

Entgegen der Ansicht des Bf. liegt ein für die Haftung relevantes Verschulden vor, weil sich der Bf. schon bei der Übernahme seiner Funktion als Geschäftsführer mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärte bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nahm, die ihm die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich machte (vgl. VwGH

11.3.2010, 2010/16/0028; VwGH 23.1.1997, 95/15/0163). Somit stellte die Untätigkeit des Bf. gegenüber der Gesellschaft trotz gegebener Geschäftsführerfunktion das Verschulden des Bf. an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten dar.

Mit dem Einwand, die Tatbestandsvoraussetzungen der Vertreterhaftung nach § 9 BAO seien nicht gegeben, weil der Bf. keine Mittel der von ihm vertretenen GmbH verwaltet habe, wird nichts anderes als die fehlende Dispositionsbefugnis des Bf. über diese Mittel aufgezeigt. Diesbezüglich wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund gehen die Beweisanträge, mit welchen gerade die dem Bf. als schuldhafte Pflichtverletzung anzulastende Passivität gegenüber der von ihm vertretenen Gesellschaft erwiesen werden sollte, ins Leere.

In der mündlichen Verhandlung ergaben sich in sachverhältnismäßiger Hinsicht keine neuen Aspekte, die geeignet wären, die in der Untätigkeit des Bf. als GmbH-Geschäftsführer gelegene Pflichtverletzung nicht als ursächlich für den Abgabenausfall erscheinen zu lassen.

7. Der Standpunkt des Bf., die obige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu bloß formell fungierenden Geschäftsführern sei aufgrund der Stellung des Bf. als Alleingesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH auf den Beschwerdefall nicht anwendbar, überzeugt keineswegs.

Es mag zwar zutreffen, dass dem Bf. eine Rückübertragung der von den ehemaligen Gesellschaftern der erstschuldnerischen GmbH übernommenen Geschäftsanteile ohne entsprechende Mitwirkung dieser Personen nicht möglich war. Aus der Sicht des Beschwerdefalles ist jedoch zwischen der Stellung des Bf. als Gesellschafter und seiner organschaftlichen Stellung als Geschäftsführer strikt zu unterscheiden. Dementsprechend ist zwischen der Beendigung der Gesellschafterstellung und der Beendigung der Organfunktion zu differenzieren. Wie dazu bereits das Finanzamt zutreffend feststellte, hätte der Bf. auch als Alleingesellschafter-Geschäftsführer seine Funktion als Geschäftsführer unbeschadet seiner Gesellschafterstellung zurücklegen können.

Es mag sein, dass dem Gesetz nicht zu entnehmen ist, auf welche Weise der Rücktritt eines Alleingesellschafter-Gesellschafters erfolgt. Aus der Literatur ergibt sich jedoch klar, dass sich in einem solchen Fall der Rücktritt durch einfache Entschließung vollzieht. Eine Rücktrittserklärung entfällt, stattdessen ist gemäß § 18 Abs. 5 GmbHG eine Urkunde zu errichten (vgl. Ratka in Straube, GmbHG § 16a Rz 4; Koppensteiner/Rüffler³, § 16a Rz 4). Aus dieser Rechtslage folgt, dass der Bf. weder aus rechtlichen noch sonstigen Gründen daran gehindert war, seine Geschäftsführungsbefugnis mit haftungsbefreiender Wirkung niederzulegen. Eine solche Niederlegung hätte unabhängig von der Eintragung im Firmenbuch gewirkt, weil dieser Eintragung nur deklarative Wirkung zugekommen wäre (vgl. VwGH 11.3.2010, 2010/16/0028, mwN).

Das Risiko eines Rechtsirrtums trägt der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (vgl. VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039; VwGH 26.6.2014, 2013/16/0030). Vor diesem Hintergrund kann dem Bf. weder ein entschuldbarer Rechtsirrtum betreffend die vermeintliche "Einheit" von Gesellschafterstellung und Organstellung zugebilligt werden, noch vermag ihn die Behauptung zu exkulpieren, er habe schlichtweg nicht gewusst, wie er vorgehen hätte sollen, um die Geschäftsanteile und seine Geschäftsführerstellung "endlich los zu werden". Denn ebenso wie der Bf. gehalten war, sich bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion Kenntnis über die mit dieser Stellung verbundenen Rechte und Pflichten zu verschaffen, war es dem Bf. zumutbar, sich an kompetenter Stelle über die Möglichkeiten einer Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion zu erkundigen und dementsprechend zu handeln. In der Unterlassung solcher Erkundigungen liegt ein zumindest fahrlässiges Verhalten und ist die Rechtsunkenntnis dem Bf. vorwerfbar, weil er Rechtskenntnis bei Anwendung der gehörigen Aufmerksamkeit hätte erlangen können (vgl. VwGH 29.3.2007, 2005/15/0081). Die Ansicht des Bf., es sei zur Vermeidung der Haftung ausreichend, dass er als Geschäftsführer zurücktreten habe *wollen*, wird vom Gericht nicht geteilt.

Auf die Behauptung, dem Bf. sei nicht bekannt gewesen, welche Absichten R. und K. mit der Übertragung ihrer Geschäftsanteile an den Bf. verfolgt hätten, kommt es zwar ebenso wenig an wie auf den Grund für die Übernahme der Geschäftsführungsfunktion (vgl. VwGH 23.3.2010, 2009/13/0087). Dennoch sei der Bf. an dieser Stelle an seine Angaben bei der Vernehmung vom 1.4.2012 durch die Polizeiinspektion S. erinnert. Dort gab er zu Protokoll, er habe sich zur Übernahme der Geschäftsführungsfunktion überreden lassen, als ihm R. und K. mitgeteilt hätten, dass sie „derzeit keine leitenden Positionen übernehmen dürften wegen dem anhängigen Verfahren bei der Y-GmbH (Steuerhinterziehung)“.

Somit war der Bf. über die Hintergründe seiner Bestellung als Geschäftsführer der X-GmbH nicht im Unklaren. Vielmehr nahm er es unter den gegebenen Umständen in Kauf, dass er sich als willfähriger Geschäftsführer Personen zur Verfügung stellte, die in einem gerichtlichen Strafverfahren als Machthaber der Y-GmbH der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung für schuldig befunden und zu entsprechenden Geldstrafen verurteilt wurden (vgl. Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung LG XY, 22.5.2012, ...Hv...).

Soweit der Bf. darauf verweist, dass er keinen wirtschaftlichen Nutzen aus seiner Position als Alleingesellschafter-Geschäftsführer gezogen habe, genügt die Feststellung, dass der Haftungstatbestand nach § 9 BAO nicht darauf abstellt, ob der Vertreter ein Entgelt bezogen hat oder nicht (vgl. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Tatsache ist allerdings, dass der Bf. nicht nur in einem Dienstverhältnis zur Y-GmbH stand, sondern nach deren Insolvenz auch von der erstschuldnerischen GmbH Bezüge erhielt. Wie den vorliegenden Lohnzetteln zu entnehmen ist, beliefen sich seine Bruttobezüge auf 6.436,03 € (11.10.–31.12.2006), 14.244,55 € (1.1.–31.12.2007), 14.599,35 € (1.1.–31.12.2008) und 8.575,69 € (1.1.–....2009). Das dazu erstattete Vorbringen in der

mündlichen Verhandlung, der Bf. habe lediglich kleinere Beträge in unregelmäßigen Abständen erhalten, befreit ihn aus den dargelegten Gründen nicht von der Haftung.

8. Dass die ersschuldnerische GmbH nicht über genügend Mittel verfügte, um alle Schulden zur Gänze zu bedienen, sei dem Bf. zugestanden. Soweit er jedoch in einer Art Alternativbegründung für sein fehlendes Verschulden am Abgabenausfall das Gleichbehandlungsgebot durch die Ausschüttung einer Konkursquote („von lediglich“ 4,3 %) verwirklicht sehen will, ist ihm zu entgegnen, dass sich aus der Zahlung einer Konkursquote in welcher Höhe auch immer keinerlei Rückschlüsse betreffend eine anteilige Schuldentilgung ziehen lassen. Durch die Quotenausschüttung würde die seinerzeit eingetretene Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht beseitigt (vgl. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149, RS 3). Somit ist die Frage, inwieweit die als Konkursforderungen geltend gemachten Abgabenschulden durch die Verwertung des Schuldnervermögens befriedigt wurden, für die Beurteilung des Verschuldens an der Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Teiles der Abgabensforderungen ohne Bedeutung.

9. Das weitere Vorbringen, aufgrund der Insolvenzeröffnung infolge Zahlungsunfähigkeit der ersschuldnerischen GmbH sei anzunehmen, dass ihr im "Abgabenzeitraum überhaupt ausreichende Mittel fehlten“, um bei Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden zumindest für eine anteilige Befriedigung der Abgabensforderungen zu sorgen, reicht über die bloße Behauptungsebene nicht hinaus. Dazu ist festzustellen, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen hat (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, mwN). Derartige Nachweise wurden vom Bf. nicht einmal ansatzweise erbracht. Andererseits ist aus dem Abgabenkonto der ersschuldnerischen GmbH ersichtlich, dass im Zeitraum vom 25.8.2008 bis zum 5.5.2009 insgesamt 19 Zahlungen in der Größenordnung von 2.000 € bis rund 17.000 € geleistet wurden. Von einer völligen Mittellosigkeit der GmbH im Zeitraum zwischen der ältesten Fälligkeit am 15.8.2008 (Lohnabgaben 7/2008) bis zur jüngsten Fälligkeit am 17.7.2009 (Säumniszuschläge) kann somit keine Rede sein.

10. Zu Unrecht rügt der Bf. vom Finanzamt zu vertretende Ermittlungsmängel. Vielmehr verkennt das Beschwerdevorbringen, das Finanzamt habe den Sachverhalt mangelhaft erhoben und den Grundsatz der Amtswegigkeit verletzt, die den Vertreter betreffende qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren, bei der die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund tritt und der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war. Dabei darf ein schuldhaftes Verhalten immer schon dann angenommen werden, wenn der Vertreter keine Gründe darzulegen vermag, wonach ihm die Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht unmöglich war (vgl. VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016; VwGH , 28.2.2014, 2012/16/0001).

Obwohl der Bf. mit Schreiben des Finanzamtes vom 9.2.2011 aufgefordert wurde, seiner Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im beschriebenen Sinn nachzukommen, erfolgte hierauf keine Reaktion. Auch der Haftungsbescheid, mit welchem dem Bf.

eine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorgeworfen wurde, enthält unmissverständliche Hinweise auf die qualifizierte Mitwirkungspflicht des zur Haftung herangezogenen Vertreters. Der Feststellung im Haftungsbescheid, der Bf. habe keinen Nachweis für die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (durch die faktischen Geschäftsführer) erbracht, begegnet die Beschwerde mit dem Einwand, das Finanzamt hätte von sich aus diesbezügliche Erhebungen durchführen müssen. Auch dieser Standpunkt ist verfehlt. Zwar bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Geschäftsführer nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151). Ein solches Vorbringen wurde aber in der Beschwerde in Bezug auf die Gleichbehandlung von Gläubigern nicht erstattet. Vielmehr sind die diesbezüglichen Ausführungen abstrakter Natur bzw. derart allgemein gehalten, dass dadurch keine Ermittlungspflicht im Hinblick auf das Fehlen eines Verschuldens i. S. d. § 9 BAO ausgelöst wurde und bestimmte Beweise aufgenommen werden mussten (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0236). Dazu war das Vorbringen des Bf. zu wenig konkretisiert bzw. waren seinen Ausführungen nachvollziehbare und insoweit einer Beweisführung erst zugängliche Sachverhaltsbehauptungen nicht zu entnehmen. Mangels konkreter Behauptung über die Mittelverwendung löste auch das bloß in den Raum gestellte, vom Bf. aus der Konkurseröffnung abgeleitete Fehlen von Mitteln zur Abgabentrückhaltung keine behördliche Verpflichtung zu Erhebungen aus, "ob" dem Gleichbehandlungsgebot bei der Begleichung von Verbindlichkeiten entsprochen wurde (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

In der Beschwerdevorentscheidung, die Vorhaltcharakter hat, wurde dem Bf. verdeutlicht, dass sein Vorbringen nicht ausreicht, um eine Gleichbehandlung der Gläubiger aufzuzeigen. Da den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes im Vorlageantrag nichts entgegengehalten wurde, sah sich das Bundesfinanzgericht nicht veranlasst, den Bf. zu weiteren Präzisierungen seines Vorbringens aufzufordern, zumal er sich selbst auf die Unerfüllbarkeit seiner Mitwirkungspflicht beruft. Dabei kann der Bf. nicht die Grenzen der Mitwirkungspflicht für sich reklamieren, weil er es selbst zu vertreten hat, wenn er mangels Einbindung in den Betrieb der erstschuldnerischen GmbH nicht in der Lage ist, das gänzliche Fehlen von Gesellschaftsmitteln oder zumindest die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gläubigern durch Vorlage geeigneter Unterlagen glaubhaft zu machen.

Einer Einholung des Konkursaktes der erstschuldnerischen GmbH und Einvernahme des Masseverwalters bedurfte es nicht, weil das Gericht ohnehin vom Vorhandensein nur eingeschränkter liquider Mittel zur Schuldentilgung ausgegangen ist. Weiters ist es unerheblich, ob der Masseverwalter "Ansprüche" an den Bf. gestellt oder ihn in das

Insolvenzverfahren eingebunden hat oder nicht. Abgesehen davon stellt die Berufung auf Akten kein zulässiges Beweisanbot dar, wenn - wie hier - im Beweisantrag nicht dargestellt wird, aus welchen Bestandteilen des betroffenen Aktes sich welche konkreten Umstände ergeben sollten (vgl. VwGH 27.2.2001, 97/13/0091, mwN). Zur beantragten Einholung der Buchhaltungsunterlagen der GmbH wird auf die obigen Ausführungen zur Beweislastverteilung im Haftungsverfahren verwiesen.

11. Die Beschwerde erweist sich – wenn auch aus anderen als vom Bf. vorgetragenen Gründen – insoweit als berechtigt, als der Masseverwalter in der Insolvenz der Primärschuldnerin Zahlungen im Gesamtbetrag von zirka 35.000 € gemäß §§ 30, 31 AO angefochten hat. Durch einen Vergleich im Anfechtungsverfahren und die damit einhergegangene Rückzahlung eines Betrages von 17.000 € an die Konkursmasse lebten bereits getilgt gewesene Abgabenschuldigkeiten wieder auf, die vom Finanzamt als Konkursforderungen angemeldet wurden.

Im Fall des Wiederauflebens bereits getilgter Abgabenschuldigkeiten infolge Anfechtung einer Zahlung durch den Masseverwalter und Rückzahlung des Betrages an die Konkursmasse kann die Nichtentrichtung der ursprünglich getilgten Abgabe dem Geschäftsführer nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden (vgl. UFS 25.9.2003, RV/0978-W/03; UFS 6.9.2007, RV/0551-W/05; UFS 31.3.2008, RV/0314-L/07).

Mit Ausnahme der Umsatzsteuer 9/2008 (1.983,86 €), für welche der Bf. nicht zur Haftung herangezogen wurde, waren daher die im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben um die wiederaufgelebten Abgabenbeträge zu kürzen und war der Beschwerde in diesem Umfang stattzugeben. Aus der Beilage zu dieser Entscheidung ist ersichtlich, wie sich der Kürzungsbetrag von 15.016,14 € (17.00 € minus 1.983,86 €) auf die einzelnen Abgaben verteilt.

Weiters war zu Gunsten des Bf. zu berücksichtigen, dass sich die im Haftungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer 10/2008 (13.695,70 €) aufgrund einer Nachtragsverteilung im Konkurs der erstschuldnerischen GmbH um den vom Masseverwalter an das Finanzamt überwiesenen Betrag von 1.881,39 € vermindert hat.

Soweit der Bf. einen Teil der Umsatzsteuer 10/2008 durch eine am 16.2.2012 vom Finanzamt Innsbruck vorgenommene Überrechnung seines Guthabens beim Finanzamt Kufstein (1.168 €) entrichtet hat, vermindert sich zwar der vom Bf. zu entrichtende Haftungsbetrag, nicht jedoch der Umfang seiner Haftungspflicht (vgl. VwGH 27.1.2000, 97/15/0191).

12. Die Heranziehung zur Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein

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

Zum Vorbringen des Bf., die Haftung für einen Betrag in der gegebenen Größenordnung würde seine Leistungsfähigkeit bei weitem übersteigen, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach persönliche Umstände wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (vgl. z.B. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 28.4.2008, 2004/13/0142).

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde (vgl. VwGH 25.9.2009, 2008/15/0263; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Weiters trifft es nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens der Bf. geltend gemacht werden dürfte (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Letztlich kann somit die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Bf. unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit vernachlässigt werden (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Das vom Bf. zitierte VwGH-Erkenntnis vom 29.4.1988, 87/17/0313, betraf keinen Fall der Vertreterhaftung, sondern die Haftung des Verpächters eines Gasthofes für Getränkesteuer nach dem Salzburger Getränkesteuergesetz 1967. Im Erkenntnis vom 24.9.1993, 93/17/0055, in welchem auf das zuerst genannte Erkenntnis verwiesen wurde, war die Nichtbewilligung einer Aussetzung der Einhebung einer Haftungsschuld im Bereich der WAO strittig. Abgesehen davon, dass diese beiden Erkenntnisse für den vorliegenden Fall nicht einschlägig sind, ist aus dem Erkenntnis vom 29.4.1988 abzuleiten, dass die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen bei der unter den Gesichtspunkten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffenden Ermessensentscheidung jedenfalls dann in den Hintergrund treten, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner nicht ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann. Somit wäre eine Haftungsinanspruchnahme vor allem dann ermessenswidrig, wenn die Abgabenschuld beim Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnte. Dies trifft jedoch auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht zu.

Der Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Vertreter der erstschuldnerischen GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Dem Bf. kann lediglich die von ihm ins Treffen geführte wirtschaftliche Abhängigkeit als Dienstnehmer zu Gute gehalten werden, die aber keinesfalls seine Untätigkeit gegenüber der von ihm vertretenen Gesellschaft entschuldigt. Vielmehr ist dem Bf. vorzuwerfen, dass er jegliche Kontrolle der faktischen Geschäftsführer unterlassen und dadurch abgabenrechtliche Pflichten gröblich vernachlässigt hat. Der Umstand, dass der Bf.

seiner Überwachungspflicht nicht nachgekommen ist und er auf die Geschäftsführung keinen Einfluss genommen hat, spricht somit nicht gegen seine Heranziehung zur Haftung (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097). Entgegen der Ansicht des Bf. ist seine Pflichtverletzung auch nicht so gering, dass seine Haftungsinanspruchnahme unbillig wäre. Vielmehr trug der Bf. durch die Nichtausübung seiner Organfunktion maßgeblich zum Abgabenausfall bei der erstschuldnerischen GmbH bei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes überwiegt aus den dargelegten Gründen das öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung das Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden. Die Heranziehung des Bf. zur Haftung entspricht somit der gesetzlich vorgegebenen Ermessensübung.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil im Beschwerdefall im Wesentlichen Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung zu behandeln waren und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die oben angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vollständig geklärt sind.

Innsbruck, am 20. Juni 2016