

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf.,
Anschrift, vertreten durch Heinz Neuböck Wtrhd GmbH, Bauernmarkt 24, 1010 Wien,
über die Beschwerde vom 24.2.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde
Finanzamt X vom 22.1.2016, Steuernummer XY, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach
Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Abwesenheit der Parteien zu Recht
erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung für
nachstehende Abgaben auf € 20.358,59 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	2010	7.341,86
Umsatzsteuer	2011	2.689,70
Umsatzsteuer	2012	532,95
Kapitalertragsteuer	01-12/2010	4.284,15
Kapitalertragsteuer	01-12/2011	3.409,93
Kapitalertragsteuer	01-12/2012	2.100,00

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22.1.2016 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO
iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der GmbH-1 für deren Abgaben in der Höhe von
€ 29.419,63 (*Anmerkung: irrtümlich mit € 49.419,63 beziffert*), nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
---------------	-----------------	---------------	-------------------

Umsatzsteuer	2010	7.341,86	15.02.2011
Umsatzsteuer	2011	2.689,70	15.02.2012
Umsatzsteuer	2012	532,95	15.02.2013
Umsatzsteuer	01-02/2013	7.351,74	15.04.2013
Kapitalertragsteuer	01-12/2010	4.284,15	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	01-12/2011	3.409,93	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	01-12/2012	2.100,00	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	01-02/2013	1.709,30	Binnen einer Woche nach Zufließen

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. würden die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum-1 bis Datum-2 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens

am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die Zeiträume laut Haftungsbescheid sei die Umsatzsteuer rechtskräftig gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, 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 (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabenschuldigen, 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 Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035 und VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der genannten Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Aufgrund der Vermögenslosigkeit und der Beendigung der Tätigkeit der Gesellschaft, die bereits im Firmenbuch gelöscht sei, sei die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuld nachgewiesen.

In der dagegen am 24.2.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass dem Haftungsbescheid kein tauglicher Rückstandsausweis beigegeben gewesen sei, sodass sich die Beschwerde ausdrücklich sowohl gegen die im bekämpften Bescheid ausgewiesene Summe von € 49.419,63 richte als auch gegen die grundsätzliche Inanspruchnahme zur Haftung an sich.

Informationsgemäß habe der Bf. im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit keineswegs pflichtwidrig gehandelt und die für die von ihm vertretene Gesellschaft verfügbaren liquiden Mitteln nicht für die Befriedigung der Gläubiger verwendet. Eine Pflichtverletzung im Sinne der Abgabenvorschriften liege sohin nicht vor. Zum Beweis für dieses Vorbringen werde der Antrag gestellt, die entsprechenden Nachweise, woraus die gleichmäßige Befriedigung der jeweils andrängenden Gläubiger ersichtlich sei, binnen angemessener Frist nachreichen zu dürfen.

Als weitere Begründung werde angemerkt, dass bekanntlich in das im Februar 2014 beendete Betriebsprüfungsverfahren der ehemalige Geschäftsführer seitens des Finanzamtes nicht eingebunden worden sei. Eine Inanspruchnahme zur Haftung hinsichtlich dieser Nachforderungsbeträge könne daher alleine schon aus diesem Grund nicht erfolgen. Dessen ungeachtet werde der Antrag gestellt, aufgrund seines Beschwerdevorbringens das angesprochene Betriebsprüfungsverfahren fortzusetzen und ihm die Möglichkeit zur Stellungnahme und/oder zur Aufklärung der von der Betriebsprüfung ermittelten Sachverhalte zu geben.

im Lichte einer gewissen weiteren Verfahrensökonomie werde sohin der Antrag auf Einsicht in den vollständigen Betriebsprüfungsakt gestellt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.3.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 224 BAO würden persönliche Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen sei der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründe, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er hafte, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 229 BAO sei als Grundlage für die Einbringung über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis auszustellen. Der Rückstandsausweis müsse dem Abgabepflichtigen nicht zugestellt werden (VwGH 13.9.1989, 88/13/0199, 0200; VwGH 27.11.2000, 2000/17/0100).

Wie in der Beschwerde angeführt seien bereits die Grundlagenbescheide zusammen mit dem Haftungsbescheid übermittelt worden, eine neuerliche Zustellung sei daher nicht erfolgt.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 31.5.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies erneut auf den mit € 49.419,63 ausgewiesenen Haftungsbetrag, der im Widerspruch zu den aufgelisteten haftungsgegenständlichen Abgaben im Gesamtbetrag von € 29.419,63 stehe.

Die zuletzt erfolgte Übermittlung einer Beschwerdevorentscheidung vom 14.5.2014 an die mittlerweile offensichtlich gelöschte Gesellschaft betreffend Kapitalertragsteuer könne diesen betraglich nicht unerheblichen Unterschied in keiner Weise erklären.

Da sich die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht nur gegen die grundsätzliche Heranziehung zur Haftung richte, sondern auch gegen sämtliche der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide, nehme er zu den Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Zu Tz 3 Werbeaufwand (betreffe Umsatz- und Kapitalertragsteuern 2010-2013)

Informationsgemäß handle es sich bei den geltend gemachten Werbe- und Repräsentationsaufwendungen ausschließlich um Gutscheine, wobei der einzelne Gutscheinwert zwischen € 30,00 und € 100,00 gelegen sei. Die von der GmbH eingekauften Gutscheine seien ohne Ausnahme als Werbemittel an Kunden bzw. potentielle Kunden sowie auch an Ansprechpartner (Personal, Kellner und Disc-Jockeys) der Kunden verteilt worden. Ebenso seien mit diesen Gutscheinen Gewinnspiele bzw. andere verkaufsfördernde Maßnahmen (der Kundenkreis der GmbH habe ausschließlich Gastgewerbeunternehmen betroffen) durchgeführt worden, welche den Absatz der an diese Kunden zu verkaufenden Produkte fördern hätten sollen. Es sei im Grunde denkunmöglich, dass - wie im gegenständlichen Fall - mehr als 600 Gutscheine Kosten der privaten Lebensführung des vormaligen Geschäftsführers darstellen hätten sollen. Die von der Betriebsprüfung vertretene Ansicht, dass der Ankauf von mehr als 600 Wertgutscheinen unter Hinweis auf § 20 EStG zur Gänze keinen betrieblich veranlassten Aufwand darstelle, hätte ihm auch zur Gegenäußerung vorgehalten werden müssen. Hinsichtlich dieser Prüfungsfeststellung sei daher seiner Ansicht nach keine den gesetzlichen Vorschriften entsprechende Sachverhaltsermittlung vorgenommen worden. Der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft beantrage daher die Anerkennung des vorgenannten Aufwandes als betrieblich veranlasst, sodass keinerlei Kosten der privaten Lebensführung mit den sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen anzusetzen seien.

Zu Tz 4 KFZ-Aufwand (betreff Umsatz- und Kapitalertragsteuer 2011)

Die Betriebsprüfung vertrete zu dieser Tz die Ansicht, dass das Fahrzeug von einem langjährigen Geschäftspartner angekauft worden sei. Alleine aufgrund dieses Umstandes schließe die Betriebsprüfung - ohne nähere Prüfung des Sachverhaltes - dass hier ein dem Geschäftsführer zuzuordnender Privataufwand zu unterstellen sei.

Eine Vorteilszuwendung an den vormaligen Geschäftsführer, welche für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ein zwingendes Erfordernis darstelle, sei hier nicht zu erblicken, wodurch die von der Betriebsprüfung getroffene Schlussfolgerung unzutreffend sei.

Informationsgemäß sei der Käufer des gegenständlichen Fahrzeuges kein Geschäftspartner gewesen, sondern vielmehr ein ehemaliger Dienstnehmer.

Zu Tz 5 Vorsteuerkorrektur (betreffe Umsatzsteuer 2010)

Wie in der Niederschrift bereits ausgeführt, handle es sich hier um eine Falschbuchung. Seiner Ansicht nach könne sohin der vormalige Geschäftsführer nicht zur Haftung

herangezogen werden, zumal es für ihn selbst bei genauester Kontrolle nicht möglich gewesen sei, diese Falschbuchung zu erkennen. Sohin erübrige sich ein weiteres Eingehen zu dieser Prüfungsfeststellung, da der Bf. davon ausgehe, dass diese seitens des Finanzamtes nicht in die Berechnung des Gesamtbetrages, für welchen laut Ansicht der Behörde der Geschäftsführer hafte, eingerechnet worden sei.

Zu Tz 6 Handelswarenrückgabe 2013 (betreffe Umsatzsteuer 2013)

Es würden hier die gleichen Ausführungen wie zu Tz 5 gelten.

Zu Tz 7 Inventur 2012 - Erlöszurechnung (betreffe Umsatz- und Kapitalertragsteuer 2013)

Seitens der Betriebsprüfung sei unter dieser Tz der „*niedrige Inventurstand trotz laufenden Betriebes*“ bemängelt worden. An anderer Stelle der Niederschrift vom 20.02.2014 werde festgehalten, dass der neue organschaftliche Vertreter sofort nach Übernahme (Februar 2013) das eigentliche Geschäftsfeld der GmbH beendet habe, da er „*nur an den Mietrechten dieser Gesellschaft interessiert war*“. Der Bf. übersende beige-schlossene Kopien mehrerer Gutschriften des Lieferanten „L-1“ aus dem Zeitraum März und April 2013, woraus hervorgehe, dass Warenvorräte von der GmbH an diesen Lieferanten zurückgegeben worden seien. Die Behauptung der Betriebsprüfung, wonach sämtliche Warenvorräte vom Bf. als vormaligen Geschäftsführer in das Privatvermögen übernommen worden seien, sei daher völlig unzutreffend und stelle möglicherweise eine Schutzbehauptung von den neuen ausgewiesenen Inhabern und Organen dar. Schwankungen im jährlichen Gesamtwert des Inventurbestandes seien im Geschäftsleben an und für sich nichts Außergewöhnliches. Dazu sei zusätzlich anzumerken, dass die gehandelten Produkte der GmbH einer gewissen Verderblichkeit ausgesetzt gewesen seien. Für etwaige oder allenfalls gegebene Bewertungsmängel der Inventur zum 31.12.2012 könne zufolge der knappen Zeitspanne zum Bilanzstichtag dem früheren Geschäftsführer kein wie immer gearteter Vorwurf gemacht werden. Sohin könnten – trotz mangelnder Sachverhaltsermittlung - etwaige Prüfungsfeststellungen keinesfalls dem früheren Geschäftsführer, welcher bekanntlich bereits im Februar 2013 seine Funktion beendet habe, zugerechnet werden.

Auch diese Prüfungsfeststellung werde von ihm zur Gänze bestritten.

Zu Tz 8 Nutzungsentgelt (betreffe Umsatz- und Kapitalertragssteuer 2010-2013)

Hierzu sei grundsätzlich festzuhalten, dass zwischen der Firma GmbH-2 und der geprüften Gesellschaft GmbH-1 kein wie immer geartetes wirtschaftliches Naheverhältnis auf Ebene der Gesellschafter oder Organe bestanden habe. Die Beurteilung des Sachverhaltes habe daher ausschließlich nach fremdüblichen Kriterien zu erfolgen.

Es stehe wohl außer Zweifel, dass die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung eine direkte oder indirekte Vorteilszuwendung an den Gesellschafter voraussetze. Es sei im Rahmen der Betriebsprüfung glaubhaft dargelegt worden, dass trotz fehlender Vorschriften über das vereinbarte Nutzungsentgelt entsprechende Maßnahmen zur Hereinbringung dieser Entgelte getätigt worden seien. Eine klagsweise Geltendmachung

der offenen Nutzungsentgelte wäre aus wirtschaftlicher und formell juristischer Sicht jedenfalls nur dann geboten gewesen, wenn die Gefahr bestanden hätte, dass die Nutzungsentgelte vom Schuldner bestritten oder nicht anerkannt würden. Da dieser Sachverhalt nicht anzunehmen gewesen sei, sei es aus seiner Sicht ausschließlich in der Disposition des damaligen Geschäftsführers gelegen gewesen, in welcher Form er Maßnahmen zur Hereinbringung dieser Forderungen gestalte.

Der von der Betriebsprüfung angenommene „*Einkommensnachteil*“ in Höhe von 20% sei auch deswegen unzutreffend, da informationsgemäß die insolvente Gesellschaft „GmbH-2“ die im Rahmen des Zwangsausgleiches festgelegten Quoten nur zu einem äußerst geringen Anteil erfüllt habe. Sohin sei die von der Betriebsprüfung angesetzte Umsatz- und Einkommenserhöhung der Höhe nach falsch berechnet worden. Zum Beweis für diese Vorbringen werde die Einsichtnahme im angesprochenen Insolvenzakt bei Gericht beantragt.

Die von der Betriebsprüfung unter dieser Tz dargestellten Feststellungen würden daher ebenfalls in voller Höhe in Abrede gestellt.

Weiters wurde ergänzend zu seiner grundsätzlichen Haftungsinanspruchnahme vorgebracht, dass der Bf. als früherer geschäftsführender Gesellschafter nach Prüfung der Unterlagen und den erteilten Auskünften keinerlei Pflichtverletzung oder Fehlverhalten, welche für die persönliche Haftung als Geschäftsführer unabdingbare Erfordernisse darstellen würden, begangen habe.

Während der Dauer seiner Geschäftsführung habe er keineswegs eine Ungleichbehandlung der Gläubiger herbeigeführt. Ebenso hätten zum Zeitpunkt der Beendigung seiner Geschäftsführerfunktion keinerlei überfällige Abgabenrückstände bestanden. Die allenfalls derzeit noch aushaftenden Verbindlichkeiten, welche aus den Feststellungen der Betriebsprüfung (Bericht vom 20.2.2014) resultieren würden, seien keine taugliche Grundlage, daraus eine persönliche Haftung des ehemaligen Geschäftsführers abzuleiten, zumal diese Nachforderungen auch zufolge des laufenden Rechtsmittels dem Grunde und der Höhe nach keinesfalls feststünden.

Abschließend beantragte der Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung im Falle einer Abweisung der Beschwerde.

Zu der am 11.1.2018 anberaumten mündlichen Verhandlung entschuldigte sich die Amtsbeauftragte und erschienen trotz ausgewiesener Zustellung der Ladung weder der Bf. noch dessen steuerlicher Vertreter.

Über die Beschwerde 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 eingebracht 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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da die GmbH-1 am Datum-3 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Dem Einwand des Bf., er sei in das im Februar 2014 beendete Betriebsprüfungsverfahren nicht eingebunden gewesen, weshalb eine Inanspruchnahme zur Haftung hinsichtlich dieser Nachforderungsbeträge nicht erfolgen könne, ist entgegenzuhalten, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Darüber hinaus können Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nur für die Prüfung des Vorliegens eines Verschuldens des Verantwortlichen an der Pflichtverletzung mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden, da dem Grunde und der Höhe nach eine Bindung an die Festsetzungsbescheide besteht.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch – gemäß § 248 BAO - gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die

Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Da der Bf. Einwendungen gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung erhob, war zur Abklärung des Verschuldens jedoch eine Auseinandersetzung mit den Gründen der haftungsgegenständlichen Nachforderungen lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.2.2014 geboten:

„Tz 3 Werbeaufwand

Vom geltend gemachten Werbeaufwand werden die Rechnungen der Fa. F-1 – Uhren-Schmuck e.U. ausgeschieden, weil dieser Aufwand lt. § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Der Privatanteil stellt eine verdeckte Gewinnausstattung an den Gesellschafter dar.“

Der Bestreitung dieser Prüfungsfeststellung, dass es sich um Werbeaufwand durch Ankauf von Gutscheinen als verkaufsfördernde Maßnahmen gehandelt habe, ist zu entgegnen, dass, wie bereits ausgeführt, im Haftungsverfahren eine Bindung an die ergangenen Bescheide besteht. Die Prüfungsfeststellung, dass der geltend gemachte Werbeaufwand Kosten der privaten Lebensführung des Bf. darstellen, kann daher nicht in Frage gestellt werden und bedingt seine vorwerfbare Schuldhaftigkeit.

„Tz 4 Kfz-Aufwand

Obwohl im Jahr 2010 das Kfz Porsche Boxster verkauft wurde, befinden sich Rechnungen für dieses Kfz im Aufwand 2011. Lt. Recherchen ist der Käufer ein langjähriger Geschäftspartner, weshalb der Aufwand nur aus privat motivierten Gründen übernommen wurde und daher der Privatsphäre des Geschäftsführers zugerechnet wird. Der Privatanteil stellt eine verdeckte Gewinnausstattung an den Gesellschafter dar.“

Aus der Bestreitung dieser Prüfungsfeststellung, dass der Käufer kein Geschäftspartner, sondern ein ehemaliger Dienstnehmer gewesen sei, lässt sich nichts gewinnen, da, wie bereits ausgeführt, im Haftungsverfahren eine Bindung an die ergangenen Bescheide besteht. Die Prüfungsfeststellung, dass der Kauf der Privatsphäre des Bf. zugerechnet wird, kann daher nicht in Frage gestellt werden und bedingt seine vorwerfbare Schuldhaftigkeit.

„Tz 5 Vorsteuer-Korrektur 2010

Im Jahr 2010 wurde die Eingangsrechnung der Fa. F-2 falsch verbucht, es wurde nicht die Vorsteuer dieser Schadensrechnung auf das Vorsteuerkonto gebucht, sondern der Nettobetrag.“

„Tz 6 Handelswaren-Rückgabe 2013

Die Firmenübernahme kam für den ehemaligen Geschäftsführer sehr überraschend. Daher hat er bis zum Schluss Ware bestellt und erhalten. Diese Ware konnte an den Lieferanten wieder zurückgegeben werden. Die daraus resultierenden Gutschriften

und eine Eingangsrechnung wurden bis dato nicht im Rechenwerk des geprüften Unternehmens erfasst.“

Bei Betrauung Dritter (zB Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Der Vertreter hat das Personal in solchen Anständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164). Auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 13).

Der Rechtfertigung des Bf., dass es ihm selbst bei genauester Kontrolle nicht möglich gewesen sei, diese Falschbuchungen zu erkennen, kann daher nicht gefolgt werden, weshalb ihm zumindest leichte Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist.

„Tz 7 Inventur 2012 – Erlöszurechnung

Die Inventuraufstellungen per 31.12.2011 und 31.12.2012 wurden verglichen und dabei festgestellt, dass der Bereich ‚Material und Ersatzteile‘ von € 39.456,26 auf € 13.192,25 geschrumpft ist.

Lt. Auskunft des Geschäftsführers Bf. hängt das einerseits damit zusammen, dass die Ersatzteile natürlich im Jahr 2012 verwendet und andererseits einer Abwertung unterzogen oder verkauft wurden.

Bei der Überprüfung der Einzelpositionen wurde eine Abwertung von 25% errechnet, die angemessen ist. Nicht nachvollziehbar hingegen ist, dass im Vergleich des Jahres 2012 mit allen vorangegangenen Jahren die Bilanzposition ‚Vorräte‘ niemals so gering war. Außer der handschriftlich erfassten Inventuraufstellung wurden keine Unterlagen vorgelegt und es konnte nicht nachvollziehbar erklärt werden, warum trotz laufenden Betriebes die Material- und Ersatzteilverräte gerade im Zeitpunkt der Übernahme so gering sind.

Zu diversen Einkäufen im vierten Quartal des Jahres 2012 (Apple i-pad, 4 Stück i-phone 5, Material der Fa. F-3, ...) konnten keine Ausgangsrechnungen zugeordnet werden, auch in der Inventuraufstellung per 31.12.2012 scheinen diese Waren nicht auf.

Daher erfolgt eine griffweise Zurechnung zu den Materialvorräten. Für diese Berechnung wird der Vorrat des Jahres 2011 mit einem Abwertungsfaktor von 25% angenommen, dadurch ergibt sich eine griffweise Zurechnung zu den Materialvorräten in Höhe von € 16.000,00. Diese Materialvorräte wurden vom Geschäftsführer Bf. ins Privatvermögen übernommen. Da dieser Vorgang bisher steuerlich nicht berücksichtigt wurde, erfolgt eine Erlöszurechnung in Höhe des erklärten Vorrates und der griffweisen Zurechnung, die mit dem Normalsteuersatz von 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen ist. Die Zurechnung stellt eine verdeckte Gewinnaussstattung an den Gesellschafter dar.“

Aus der Bestreitung dieser Prüfungsfeststellung, dass (verderbliche) Warenvorräte der GmbH-1 an den Lieferanten „L-1“ zurückgegeben worden seien, lässt sich nichts

gewinnen, da, wie bereits ausgeführt, im Haftungsverfahren eine Bindung an die ergangenen Bescheide besteht. Die Feststellung, dass Materialvorräte vom Bf. in sein Privatvermögen übernommen wurden, kann daher nicht in Frage gestellt werden und bedingt seine vorwerfbare Schuldhaftigkeit.

„Tz 8 Nutzungsentgelt

Das Inventar und die Mietrechte der Fa. GmbH-2 wurde am 28.2.2007 an das geprüfte Unternehmen verkauft. Zeitgleich wurde eine Kauf- und Nutzungsvereinbarung abgeschlossen, in der vereinbart wurde, dass die Fa. GmbH-2 das Inventar und die Mietrechte zu einem monatlichen Nutzungsentgelt in Höhe von € 2.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer vom geprüften Unternehmen anmietet.

Das monatliche Nutzungsentgelt wurde bis zum Februar 2009 auch monatlich vorgeschrieben. Danach hat keine Vorschreibung und keine Zahlung mehr stattgefunden. Lt. Aussage des Geschäftsführers Bf. hat es immer nur mündliche Aufforderungen zur Zahlung zwischen ihm und Herr und Frau W. – Betreiber der GmbH-2 – gegeben, schriftliche Mahnungen oder Klagen wurden nicht veranlasst.

Diese Duldung der Vermögensminderung bei der Körperschaft ist nicht nachvollziehbar. Aus unternehmerischer Sicht gibt es keinen Grund, auf eine Mietzahlung zu verzichten. Der Grund, warum auf eine jahrelange Einnahme verzichtet wurde, kann nur die Ebene des Gesellschafters betreffen.

Da die Fa. GmbH-2 im Jahr 2013 ein Insolvenzverfahren hatte, wäre eine laufend geltend gemachte Mietforderung des geprüften Unternehmens mit 20% bedient worden. nachdem aber wie bereits ausgeführt keine Vorschreibungen stattgefunden haben, wird im Rahmen der Außenprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe dieser Konkursforderung für entgangene Einnahmen festgesetzt.“

Auch in diesem Fall geht die Bestreitung dieser Prüfungsfeststellung, dass zwischen den Gesellschaften kein Naheverhältnis bestanden habe und der angenommene Einkommensnachteil aufgrund des nur in geringem Ausmaß erfüllten Zwangsausgleiches auch der Höhe nach falsch berechnet sei, ins Leere, da, wie bereits ausgeführt, im Haftungsverfahren eine Bindung an die ergangenen Bescheide besteht. Die Feststellung, dass der Grund für die Duldung der Vermögensminderung in der Person des Gesellschafters, dem Bf. besteht, kann daher nicht in Frage gestellt werden und bedingt seine vorwerfbare Schuldhaftigkeit.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH im Zeitraum vom Datum-1 bis Datum-4 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Da der Bf. somit nicht zur Zahlung der erst am 15.4.2013 fälligen Umsatzsteuer 01-02/2013 sowie der (spätestens) am 7.3.2013 fälligen Kapitalertragsteuer 01-02 verpflichtet war, waren diese Abgaben aus der Haftung herauszunehmen.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal in den Zeitpunkten der jeweiligen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben ab 01/2010 bis zur Beendigung der Geschäftsführung des Bf. 02/2013 regelmäßig Umsatzsteuerzahllasten gemeldet und auch entrichtet wurden.

Seitens des Bf. wurde zwar vorgebracht, es seien sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. jedoch nicht nur zu behaupten, sondern auch zu beweisen gewesen, da es an ihm, dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Hinsichtlich der 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 - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - 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 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachfolgenden Abgabenschuldigkeiten der GmbH-1 im Höhe von € 20.358,59 zu Recht:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2010	7.341,86
Umsatzsteuer	2011	2.689,70
Umsatzsteuer	2012	532,95

Kapitalertragsteuer	01-12/2010	4.284,15
Kapitalertragsteuer	01-12/2011	3.409,93
Kapitalertragsteuer	01-12/2012	2.100,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 11. Jänner 2018