

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Ainedter & Ainedter Rechtsanwälte, Taborstraße 24A, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 18.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 30.11.2016, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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 30.11.2016 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 178.351,13 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	04/2015	7.178,00	15.06.2015
Umsatzsteuer	05/2015	149,06	15.07.2015
Umsatzsteuer	06/2015	421,86	17.08.2015
Umsatzsteuer	07/2015	1.092,39	15.09.2015
Umsatzsteuer	08/2015	482,87	15.10.2015
Umsatzsteuer	09/2015	7.603,25	16.11.2015
Umsatzsteuer	10/2015	12.075,40	15.12.2015
Kapitalertragsteuer	04-12/2015	149.348,30	11.12.2015

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 verwalteten, entrichtet würden.

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

Der Bf. sei vom D-1 bis D-2 Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei festzuhalten:

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet und 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 schuldhaftes 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, hierzu nicht ausreichten, 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 der Heranziehung zur Haftung für andere Abgaben sei festzuhalten:

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 können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur 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; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen am 18.4.2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde würden sowohl der Haftungsbescheid der belangten Behörde vom 30.11.2016 als auch sämtliche, diesem zugrunde liegenden Abgabenbescheide der GmbH ihrem gesamten Inhalt nach angefochten.

Als Beschwerdegründe würden Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend gemacht.

Die belangte Behörde habe bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide Verfahrensvorschriften verletzt, deren Einhaltung zu einem anderen Inhalt geführt hätte.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid werde dem Bf. als ehemaligem Geschäftsführer der GmbH ein Betrag in Höhe von EUR 178.351,13 zur Zahlung vorgeschrieben, und zwar ein Betrag in Höhe von gesamt EUR 29.002,83 an „U“ für den Zeitraum April bis Oktober 2015 sowie eine „KA“ (Haftung für andere Abgaben) in Höhe von EUR 149.348,30.

Dieser Haftungsbescheid sei inhaltlich nicht nachvollziehbar, zumal er angesichts seiner lapidaren Feststellungen „Haftung für Umsatzsteuer“ sowie „Haftung für andere Abgaben“ keinerlei Überprüfung des Bescheides ermöglicht, sondern überwiegend aus verba legalia und textbausteinartigen Zitaten aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestehe.

Wenn die belangte Behörde vermeint, der Bf. wäre - als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH - als deren gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung Berufener verpflichtet, die Abgaben zu bezahlen, ohne dass die belangte Behörde konkret aufschlüsse, um welche Abgaben es sich handle und woraus diese resultierten, erkenne sie, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Verpflichtung zur Feststellung eines Sachverhaltes immer noch die Behörde treffe und von dieser nicht auf eine Partei überwälzt werden könne (VwGH 31.03.1949, Slg 772 A; VwGH 23.05.1978, Slg 9565 A ua).

Gemäß § 37 1. Satz AVG treffe die Behörde eine entsprechende Ermittlungspflicht respektive eine ebensolche Begründungspflicht nach § 58 Abs. 2 AVG. Demzufolge sei die Behörde verpflichtet, den maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erheben und festzustellen (vgl. VwGH 91/08/0096 ua) und den erlassenen Bescheid so zu begründen, dass eine Überprüfung des Bescheides ermöglicht werde (vgl. VwGH 86/17/0044; VwGH 91/04/0242), wobei jeweils die tatsächlichen Annahmen der Behörde darzulegen seien (vgl. VwGH Slg 206 A) und zwar so, dass sie einer nachprüfenden Kontrolle durch die Oberbehörde und letzten Endes durch den VwGH zugänglich seien (vgl. VwGH 93/06/0212; VfGH Slg 11500). Diesen Maximen werde der angefochtene Bescheid nicht gerecht.

Darüber hinaus sei der angefochtene Haftungsbescheid inhaltlich unrichtig, da der Bf. die ihm vorgeworfene schuldhaftes Pflichtverletzung nicht begangen habe.

Letztlich sei der angefochtene Haftungsbescheid bereits aufgrund dessen, dass es die Finanzbehörde bei der Geltendmachung seiner Abgabenhaftung als ehemaligem Geschäftsführer der GmbH unterlassen habe, konkrete Feststellungen über die Höhe der erwarteten Insolvenzquote zu treffen und die Haftung auf den voraussichtlich nach Abwicklung des Insolvenzverfahrens verbleibenden uneinbringlichen Teil der Abgabeforderungen zu beschränken, rechtswidrig (VwGH 31.03.2004, 2003/13/0153; ÖStZB 2003/74, 87).

Im Jänner 2015 habe der Bf. 100% der Geschäftsanteile der GmbH von Frau P-1 und Herrn P-2 erworben und deren Geschäftsführung übernommen. Mit Notariatsakt vom D-3 habe er seine Anteile an der GmbH an Herrn P-3 abgetreten und habe letzterer zum Stichtag D-3 auch die Geschäftsführung der GmbH übernommen.

Beweis: offenes Firmenbuch, PV

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO treffe den (jeweils aktuellen) Geschäftsführer als „Vertreter“ der GmbH eine subsidiäre Ausfallhaftung für die bei der GmbH uneinbringlichen Abgaben, soweit die Uneinbringlichkeit der Abgabe Folge ihrer schuldhaften Pflichtverletzung sei (dazu *J. Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht I² Rz 2/516 ff; VwGH 19.12.1984, 81/11/0119; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Gemäß § 9 BAO seien Voraussetzungen für die Haftung eine Abgabeforderung gegen den „Vertretenen“, dh gegen die GmbH, die Stellung des Geschäftsführers als „Vertreter“, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH ÖStZB 1998, 742; ÖStZB 2000/166, 190; ÖStZB 2008/54, 61).

Zumal die Haftung eines Geschäftsführers nach § 9 BAO subsidiär und akzessorisch sei (VwGH 2011/16/0086; 94/13/0095), bestehe die Haftung für nicht mehr und könne für nicht mehr begründet werden, als der Hauptschuldner selbst leisten müsse (VwGH ÖStZB 1997, 627).

Nun sei die Haftung eines Geschäftsführers nach § 9 BAO eine Ausfallhaftung (VwGH 2009/16/0092; ÖStZB 2005/160, ÖStZB 2004, 723 ua). Voraussetzung für diese Haftung des Geschäftsführers sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Angaben bei der GmbH (VwGH ÖStZB 2005/160; ÖStZB 2004, 723; VwGH 22.09.1999, 96/15/0049, verst. Senat, ÖStZB 2000, 317).

Ziehe man in Betracht, dass ein Geschäftsführer auch für die vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer entstandenen Abgabenschulden hafte, wenn er sich bei Übernahme seiner Funktion nicht darüber informiere, inwieweit die GmbH ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei (ÖStZB 2010/363, 555), dränge sich die Frage auf, ob die belangte Behörde gegen den Geschäftsführer im Zeitpunkt der Erlassung der Abgabenbescheide, P-3, (auch) einen Haftungsbescheid erlassen habe.

Sollte die belangte Behörde gegen P-3 keinen Haftungsbescheid erlassen haben, sondern dem Bf. als ehemaligem Geschäftsführer das alleinige Verschulden an den Abgabenverbindlichkeiten zuschreiben, überschreite sie - ohne dies im angefochtenen Haftungsbescheid nachvollziehbar zu begründen - ihr Ermessen.

Im Allgemeinen - insbesondere hinsichtlich Umsatzsteuer - treffe den Geschäftsführer (nur) die Pflicht zur Gleichbehandlung der Abgabenschulden der GmbH mit ihren übrigen Verbindlichkeiten. Das heiße, der Geschäftsführer dürfe andere Verbindlichkeiten der GmbH nicht bevorzugt befriedigen und er dürfe die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter stellen; habe der Geschäftsführer nicht ausreichende Geldmittel der GmbH zur Verfügung, um alle Verbindlichkeiten zu tilgen, so sei er verpflichtet, die Abgabenverbindlichkeiten zumindest mit derselben Quote wie alle sonstigen Verbindlichkeiten, also quotenmäßig, zu befriedigen. Tilge er vorzugsweise nur einzelne Verbindlichkeiten der GmbH, so hafte er dem Finanzamt gegenüber für jene Teilbeträge der Abgabensforderung, die das Finanzamt bei Gleichbehandlung aller Gläubiger der GmbH - also bei deren quotenmäßiger Befriedigung - mehr bezahlt erhalten hätte.

Der belangten Behörde gelinge im angefochtenen Bescheid nicht der Nachweis, dass der Bf. im Zuge seiner Tätigkeit als Geschäftsführer andere Verbindlichkeiten der GmbH bevorzugt befriedigt und die Abgabenverbindlichkeiten schlechter gestellt hätte. Vielmehr habe er während seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH - entsprechend der Umsatzsteuermeldungen seines Steuerberaters P-4 - sämtliche fälligen Abgabenverbindlichkeiten fristgerecht entrichtet.

Wie der Bf. bereits anlässlich seiner Einvernahmen am 19.1.2016 sowie 20.4.2016 ausgeführt habe, habe das Abgabenkonto der GmbH vielmehr zum 15.7.2015 ein Guthaben in Höhe von EUR 7.670,55 ausgewiesen. Für den Oktober 2015 habe das Guthaben EUR 7.906,35 betragen.

Im Zuge seiner Verkaufsverhandlungen mit Herrn P-3 Ende 2015 habe dieser vom ständigen Vertreter der GmbH, Herrn P-4, von der Steuerberatungskanzlei P-5, sämtliche bezughabenden Unterlagen hinsichtlich der WGKK, des Finanzamtes, der Bauarbeiter-Urlaubskasse ua angefordert. Die ihm von P-4 gelieferten Unterlagen hätten bestätigt, dass die GmbH weder bei der WGKK noch bei der Bauarbeiter-Urlaubskasse noch bei der belangten Behörde offene Verbindlichkeiten gehabt habe.

Zum D-4, somit zu jenem Zeitpunkt, als der Bf. seine Anteile an der GmbH sowie deren Geschäftsführung an Herrn P-3 abgetreten habe, habe das Finanzamtskonto ein Guthaben in Höhe von EUR 724,79 ausgewiesen.

Beweis: Benachrichtigung des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 15.7.2015; Schreiben des ständigen Steuerberaters der GmbH, P-4 von der Kanzlei P-5, vom 11.12.2015 und vom 17.12.2015; Datenauszug des Steuerkontos von FinanzOnline vom D-4

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH habe der Geschäftsführer nachzuweisen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten

Abgaben fällig geworden seien, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden gewesen seien (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Dass der Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern vorzugsweise befriedigt werde, verlangten die Abgabenvorschriften bekanntermaßen nicht (VwGH 99/14/0278, ÖStZB 2004/436, 461).

Sämtliche Bescheide der belangten Behörde, mit denen die in Rede stehenden Umsatzsteuerbeträge der GmbH für die Monate April bis November 2015 festgesetzt worden seien, stammten vom 8.7.2016, somit einem Zeitpunkt, als der Bf. einerseits nicht mehr deren Geschäftsführer gewesen und andererseits die Eröffnung des Konkursverfahrens der GmbH - per D-5 - kurz bevorstanden sei. Angesichts dessen sei der Nachweis, dass zum Zeitpunkt der Erlassung der Abgabenbescheide gegen die GmbH keine ausreichenden Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden gewesen seien, jedenfalls erbracht.

Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so treffe den Vertreter nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Verschulden iSd § 9 Abs. 1 BAO (VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204; VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Da der Bf. sohin seiner Obliegenheit als Geschäftsführer, indem er dem Nötigen an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun entsprochen habe, werde es der belangten Behörde obliegen, konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104), zumal die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers im Abgabungsverfahren nicht bedeute, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre.

Verletzung des Parteiengehörs:

Der Grundsatz des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO gehöre zu den Grundsätzen des Rechtsstaates im Allgemeinen (VwGH 31.1.2001, 95/13/0032) und zu den Grundsätzen eines geordneten Verfahrens im Besonderen (zB VwGH 18.9.2003, 2000/16/0319).

In Beachtung von § 115 Abs. 2 BAO sei der Partei vor allem Gelegenheit zu Äußerungen zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zu den Ergebnissen des Beweisverfahrens zu geben (VwGH 25.10.2000, 94/13/0148).

Wenngleich die Missachtung des Parteiengehörs nach ständiger Rechtsprechung durch die erste Instanz im Rechtsmittelverfahren heilbar sei (vgl zB UFS 11.10.2007, RV/0768-W/02), habe die belangte Behörde, indem sie die Durchführung einer Schlussbesprechung nach der Außenprüfung unterlassen habe, sein Parteiengehör rechtswidrig verkürzt.

Dies umso mehr, als das Gebot des Parteiengehörs nicht (bereits) deshalb verletzt werden dürfe, weil die Partei (zB wegen Auslandsaufenthaltes) nicht erreicht werden könne.

Zudem habe die belangte Behörde dadurch, dass sie dem Bf. anlässlich seiner Einvernahme am 20.04.2016 von den nachfolgend genannten 28 Rechnungen lediglich

zwei oder drei vorgehalten und sein Ansuchen, Kopien hievon anzufertigen und ihm auszuhändigen, abgewiesen habe, gegen § 183 Abs. 4 BAO verstoßen, wonach zur Wahrung des Parteiengehörs den Parteien nicht nur das Ergebnis von Beweisaufnahmen, sondern auch die Beweisquelle (VwGH 21.12.1989, 87/17/0021), somit auch die Identität von Auskunftspersonen (VwGH 17.02.1999, 98/14/0105) und Zeugen (VwGH 18.10.1999, 93/17/0396) bekanntzugeben sei.

In Zusammenschau mit seinem Recht auf Parteiengehör verstoße die belangte Behörde, indem sie in den obgenannten Umsatzsteuerbescheiden gegen die GmbH vom D-16 erstmals eine Schätzmethode anwende, gegen das ihr nach ständiger Rechtsprechung vom VwGH auferlegte Überraschungsverbot sowie gegen das Verbot „geheimer“ Beweismittel und -quellen (VwGH 15.12.2004, 2001/13/0296).

Beschwerde gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch:

Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer dem Primärschuldner bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe seien nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine - dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte - Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (ÖStZB 2002/78, ÖStZB 2007/95, 133; ua).

Der angefochtene Haftungsbescheid sowie die diesem zu Grunde liegenden Abgabenbescheide gegen die Primärschuldnerin seien unrichtig, zumal dem Bf. anlässlich seiner Einvernahme am 20.04.2016 durch das Finanzamt Wien 28 Rechnungen vorgelegt worden seien, die die G-1 an die nachstehend genannten vier Firmen über einen Gesamtbetrag in Höhe von EUR 254.336,80 gelegt haben solle. Sämtliche dieser vier Firmen seien ihm jedoch gänzlich unbekannt, und habe die GmbH im fraglichen Zeitraum zwischen Februar 2015 und Dezember 2015 für diese Firmen weder Arbeiten noch Leistungen erbracht, diesen Firmen folglich auch keine Rechnungen gelegt und von diesen keinerlei Zahlungen erhalten. Es handle sich hierbei um die folgenden vier Firmen:

G-2

G-3

G-4 und

G-5.

Diese in Rede stehenden Rechnungen - laut Beilagenkonvolut - hätten - wie die belangte Behörde in ihrem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom D-15 ausführe - *„in das Rechenwerk der G-1 keinen Eingang gefunden“*, sondern seien dem Finanzamt vielmehr aufgrund von *„unzähligen Anfragen anderer Dienststellen“* vorgelegen. Dessen ungeachtet habe es die belangte Behörde nicht für nötig erachtet, Erhebungen darüber anzustellen, aus welchen Gründen diese Rechnungen nicht im Rechenwerk der GmbH aufgeschienen seien.

Darüber hinaus habe es die belangte Behörde, obgleich ihr bei diesen Rechnungen aufgefallen sei, dass diese *„gut kopiert waren, aber keine fortlaufenden, im Bereich dieses Zeitraums verwendeten Rechnungsnummern, sondern vielmehr eine zeitlich*

unzusammenhängende Nummerierung aufgewiesen haben“, unterlassen, diesen Sachverhalt einer strafrechtlichen Prüfung unterziehen zu lassen.

Dies trotz des Umstandes, dass diese Rechnungen zwar auf dem Briefpapier der GmbH geschrieben worden seien, nicht jedoch deren Originalstempel, sondern vielmehr einen offensichtlich gefälschten Stempelabdruck getragen hätten.

Der gefälschte Stempelabdruck, in welchem einerseits die Schrift „G-1“ nicht so „fett“ geschrieben sei wie auf dem Original und andererseits das kaufmännische „Und“ im Firmenwortlaut fehle, sei im Zuge seiner Einvernahme am 20.04.2016 nicht nur dem Bf., sondern auch dem dabei anwesenden Mitarbeiter der belangten Behörde nach Vergleich mit den Originalstempelabdrücken aufgefallen.

Da die belangte Behörde es jedoch - entgegen § 78 StPO - unterlassen habe, diesen ihr bekannt gewordenen Verdacht einer Straftat, der ihren gesetzmäßigen Wirkungsbereich betreffe, anzuzeigen, hätten seine ausgewiesenen Vertreter diesen Sachverhalt der Staatsanwaltschaft Wien mit Sachverhaltsdarstellung gegen unbekannte Täter vom 20.02.2017 zur Kenntnis gebracht.

Beweis: Sachverhaltsdarstellung vom 20.02.2017; beizuschaffender Akt der StA Wien zu GZ N-2; Zeuge P-6, p.A. der belangten Behörde.

Bereits in Anbetracht dieser - zumindest - 28 gefälschten Rechnungen, auf welche die belangte Behörde ihren Haftungsbescheid insbesondere stütze, hätten sich der angefochtene Haftungsbescheid sowie die diesem zugrunde liegenden Abgabenbescheide gegen die GmbH als unrichtig, nicht nachvollziehbar und folglich rechtswidrig erwiesen.

Darüber hinaus unterlasse es die belangte Behörde im angefochtenen Haftungsbescheid gänzlich, nachvollziehbar und schlüssig darzulegen, worauf sie ihre Annahme, dass der Bf. kapitalertragsteuerpflichtig wäre, stütze. Entgegen den Annahmen der belangten Behörde in der Außenprüfung vom D-15 habe er keine „sog. Provisionen“ bezogen. Vielmehr seien die von der GmbH in Rechnung gestellten Leistungen zur Gänze von ihren Mitarbeitern und/oder Mitarbeitern der G-6 erbracht worden.

Beweis: Zeugin P-7, p. A. G-7; Zeuge P-8, p. A. G-8; Zeuge P-9, p. A. G-9.

Die belangte Behörde komme folglich der ihr obliegenden Verpflichtung, in der Begründung eines Haftungsbescheides auf jede strittige Sach- und Rechtsfrage von Relevanz einzugehen sowie die tatsächlichen Annahmen und Erwägungen der Behörde darzulegen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0016) und die Gedankenvorgänge und Eindrücke aufzudecken, warum sie eine Tatsache für wahr oder unwahr gehalten habe (VwGH 15.01.1986, 85/03/0111 uvm), im angefochtenen Haftungsbescheid nicht nach.

Da der angefochtene Bescheid somit als rechtswidrig zu qualifizieren sei, stelle der Bf. die nachfolgenden Anträge:

1. Die belangte Abgabenbehörde wolle von einer Beschwerdeentscheidung absehen und die gegenständliche Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorlegen;

2. das Verwaltungsgericht wolle den Haftungsbescheid vom 30.11.2016 dahingehend abändern, dass dieser ersatzlos behoben werde;

in eventu

3. das Verwaltungsgericht wolle den Haftungsbescheid vom 30.11.2016 beheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverweisen;

4. jedenfalls jedoch eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO durchführen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.9.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Anführung des Sachverhaltes und der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt:

Fest stehe, dass der Beschwerdeführer laut Firmenbuch vom D-6 bis zum D-3 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma G-1 gewesen sei. Über dieses Unternehmen sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-7 der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom D-8 nach Verteilung an die Massegläubiger wieder aufgehoben worden. Die Firma sei am D-9 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Daraus sei ersichtlich, dass die offenen Abgabenschuldigkeiten bei der GmbH uneinbringlich seien, denn gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.1989, 89/14/0044) stehe die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin spätestens mit der Eintragung der amtswegigen Löschung einer Firma im Firmenbuch fest.

Dem Vorwurf des Beschwerdeführers, dass die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben der Gesellschaft nicht nachvollziehbar wären, könne nicht gefolgt werden, da im Spruch sämtliche noch offenen Beträge detailliert angeführt seien und in der Begründung ausführlich dargestellt werde, weshalb der Beschwerdeführer für diese Abgaben zur Haftung heranzuziehen gewesen sei.

Gehe der Haftungsbetrag auf mehrere Abgabenbescheide (bzw. auf mehrere Meldungen von Abgaben) zurück, so sei eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen. Bei der Geltendmachung von Haftungen seien die im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenansprüche vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkte nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt auszuweisen. Erst auf der Basis einer entsprechenden Aufgliederung würden sie dem Haftungspflichtigen auf geeignete Weise zur Kenntnis gebracht.

Dieser Vorgabe folge der bekämpfte Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 30.11.2016. Der Beschwerdeführer sei damit für nicht entrichtete Abgaben im Betrage von insgesamt € 178.351,13 (darin enthalten seien Umsatzsteuer für die Zeiträume 04-10/2015 und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 04-12/2015) zur Haftung herangezogen worden.

Sofern der Beschwerdeführer mit dem Einwand, dass die Grundlagen der bescheidmäßigen Festsetzungen völlig unverständlich seien, die inhaltliche Richtigkeit

der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen bestreite, sei dem entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen seien, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.02.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung verwehrt sei, die Richtigkeit der Abgabefestsetzung als Vorfrage zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer habe neben der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche „berufen“. Werde aber neben einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid eine Beschwerde gegen den Abgabenanspruch erhoben, so sei zunächst über die Beschwerde 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 Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 267 BAO) lägen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.09.1987, 86/13/0148).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung durch den zur Haftung Herangezogenen könnten somit nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren, in dem eine Bindung an die Abgabenbescheide bestehe, vorgebracht werden, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend die Bescheide über den Abgabenanspruch. Auch im Falle eines Obsiegens im zu Grunde liegenden Abgabungsverfahren wäre der Haftungsbescheid nicht zu ändern, sondern nur insoweit unwirksam geworden.

Betreffend die Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer und andere Abgaben sei in der Begründung des Haftungsbescheides zutreffend auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen worden. Es sei demnach unter anderem Sache des Geschäftsführers, 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. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als alle anderen Verbindlichkeiten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter somit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde weiters davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei.

Im vorliegenden Fall habe der Geschäftsführer in der Beschwerde nur ganz allgemein die Behauptung aufgestellt, er hätte jedenfalls die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten verwendet, und fehlendes Parteiengehör vor der Erlassung des Haftungsbescheides reklamiert, ohne dies in der Beschwerde nachzuholen und Berechnungen und Aufstellungen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, vorzulegen. Ebenso wenig seien die zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mittel der GmbH bekanntgegeben und durch Vorlage von Kontoauszügen nachgewiesen sowie die zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten aushaftenden übrigen Verbindlichkeiten den Abgabenschuldigkeiten gegenübergestellt worden. Dadurch sei auch in der Beschwerde weder der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung erbracht noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen im Rahmen einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung dargestellt worden. Die Behörde sei daher zu der Annahme berechtigt gewesen, dass der Beschwerdeführer seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen sei. Konsequenter Weise hafte der Geschäftsführer dann für die von der Haftung betroffenen Abgabenschuldigkeiten zur Gänze. Es seien im vorliegenden Fall sonst keinerlei Umstände aufgezeigt worden, welche die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung widerlegen könnten.

Wenn vom Beschwerdeführer beanstandet werde, dass nicht er als ehemaliger Geschäftsführer, sondern der aktuelle Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre, sei dem zu erwidern, dass im Rahmen des Ermessens in erster Linie jener Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen sei, der durch sein pflichtwidriges Verhalten die Nichtentrichtung der Abgaben verursacht habe. Im vorliegenden Fall seien die uneinbringlichen Abgaben in jenem Zeitraum entstanden, in dem der Beschwerdeführer alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen sei und wären durch den Beschwerdeführer fristgerecht zu entrichten gewesen, was von ihm aber pflichtwidrig unterlassen worden sei. Dass die haftungsgegenständlichen Abgaben erst nach dem Ende der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien, ändere insbesondere im Fall der Umsatzsteuer nichts an der Pflichtverletzung des Beschwerdeführers, da gemäß § 21 Abs. 5 UStG durch eine Nachforderung auf Grund einer Veranlagung keine von § 21 Abs. 1 UStG abweichende Fälligkeit begründet werde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.09.1998, 98/16/0018) bestimme sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu ihrer Abstattung nachgekommen sei und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer oder der

Kapitalertragsteuer sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Der Beschwerdeführer verweise in der Beschwerde zwar auf die Betrauung betriebsfremder Spezialisten mit der steuerlichen Erfassung und mache damit mangelndes Verschulden geltend, habe es aber verabsäumt, im Detail darzulegen, welcher konkrete Sachverhalt den Spezialisten mitgeteilt worden wäre und auf welcher Grundlage diese die Umsatzsteuer berechnet hätten. Die bloße Übertragung der steuerlichen Belange auf einen Steuerberater schließe nicht jedwedes Verschulden gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 Abs. 1 BAO aus (vgl. VwGH 09.06.1986, 85/15/0069).

Eine Unbilligkeit der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers liege nicht vor, da feststehe, dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht vollständig erfüllt habe. Hätte er ordnungsgemäß gehandelt, hätten die Schätzungen keine Nachforderungen ergeben. Insgesamt gesehen sei daher die Geltendmachung der Haftung unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten.

Auf Grund des bereits im Haftungsbescheid dokumentierten Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 9 und 80 BAO sei die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der Firma G-1 im Ausmaß von insgesamt € 178.351,13 daher zu Recht erfolgt. Im Übrigen werde auf die Begründung des Haftungsbescheides vom 30.11.2016 verwiesen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 29.10.2018 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Die im Haftungsbescheid vom 30.11.2016 geltend gemachten Abgaben seien erstmals im Zuge einer im Juli 2016 vom zuständigen Finanzamt durchgeführten Außenprüfung genannt und mit Rückstandsausweis vom D-10 gegenüber der Gesellschaft festgesetzt worden. Bereits am D-7 habe die Wiener Gebietskrankenkasse beim Handelsgericht Wien einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die GmbH infolge Überschuldung eingebracht. Weder im Juli 2016 noch im August 2016 sei die GmbH (noch) von ihm vertreten gewesen, weswegen er die ihm zur Last gelegte Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht verschuldet habe.

Beweis: PV; Haftungsbescheid vom 30.11.2016; Rückstandsausweis vom D-10 (Beilage 1); offenes Firmenbuch; beizuschaffender Konkursakt des Handelsgerichtes Wien zu GZ N-3.

Mit Schriftsatz vom D-10 habe das Finanzamt Abgabenforderungen in Höhe von EUR 236.022,31 im Konkurs über das Vermögen der GmbH angemeldet. Von dem Rückstandsausweis und der Forderungsanmeldung habe der Bf. erstmals im Rahmen

der von seinen rechtsfreundlichen Vertretern bei der Masseverwalterin am D-11 durchgeführten Akteneinsicht Kenntnis erlangt.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO treffe den Geschäftsführer einer GmbH eine subsidiäre Ausfallhaftung für die bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben, soweit die Uneinbringlichkeit der Abgabe Folge seiner schuldhaften Pflichtverletzung sei (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 BAO seien folglich neben einer Abgabeforderung gegen die GmbH und die Stellung eines Geschäftsführers als „Vertreter“ sowie der Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH ÖStZB 2008/54, 61).

In diesem Zusammenhang falle auf, dass das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 25.09.2018 weitwendige Ausführungen zur vermeintlichen Haftung des Bf. für die Umsatzsteuer mache, so verweise es insbesondere darauf, dass gemäß § 21 Abs. 5 UStG eine Nachforderung aufgrund einer Veranlagung keine von § 21 Abs. 1 UStG abweichende Fälligkeit begründe, unterlasse jedoch jegliche Ausführungen zur geltend gemachten Kapitalertragssteuer in Höhe von EUR 149.348,30.

Vielmehr räume die belangte Behörde, wenn sie in ihrer Beschwerdevorentscheidung ausführe, dass eine Unbilligkeit der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers nicht vorliege, da feststehe, dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht vollständig erfüllt habe, und hätte er ordnungsgemäß gehandelt, hätten die Schätzungen keine Nachforderungen ergeben, ein, dass sowohl der Rückstandsausweis gegenüber der GmbH vom D-10 als auch der Haftungsbescheid vom 30.11.2016 gegen den Bf. ausschließlich auf Mutmaßungen und nicht bewiesenen Annahmen basiere.

Wie er bereits in seiner Beschwerde vom 18.04.2017 ausgeführt habe, seien während seiner Geschäftsführertätigkeit - entgegen den Annahmen des Finanzamtes - die in den Ausgangsrechnungen angeführten Leistungen zur Gänze von Mitarbeiterin der GmbH und/oder Mitarbeitern der G-6 erbracht worden.

Bei der G-6, die neben ihrer Zentrale in O-1 u.a. eine Filiale in O-2 betreibe, handle es sich um eine Firma, die ihre Mitarbeiter auch renommierten Baufirmen wie der G-10 und der G-11 zur Verfügung stelle. Diese Mitarbeiter seien - zumindest im fraglichen Zeitraum - bei der G-6 in O-1 ordnungsgemäß angemeldet gewesen, hätten - wie der Bf. bei seinen Kontrollen auf den Baustellen feststellen habe können - Fahrzeuge mit der Aufschrift „G-6“ gefahren und Overalls mit dem Firmenlogo „G-6“ getragen.

Eine vom Bf. in seiner Funktion als Geschäftsführer der G-1 von der G-6 eingeforderte steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung bestätige seitens der ungarischen Steuer- und Zollbehörde per 07.09.2015, dass sie keine Steuerschulden habe. Somit sei auch die G-6 ihren Verpflichtungen, ihre Mitarbeiter ordnungsgemäß anzumelden und die für sie anfallenden Abgaben zu entrichten, nachgekommen.

Beweis: Steuerbestätigung der ungarischen Steuer- und Zollbehörde vom 07.09.2015 in Ungarisch sowie deutscher Übersetzung (Beilage 2); Zeuge P-10, p.A. G-6; PV.

Durch seine regelmäßigen Kontrollen auf den Baustellen, seine Anforderung einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung, seine Kenntnis darüber, dass Mitarbeiter der G-6 auch auf Baustellen der G-10 und der G-11 zum Einsatz gekommen seien, sei der Bf. den ihm obliegenden Verpflichtungen zur Kontrolle hinsichtlich dieser Mitarbeiter der G-6 zur Genüge nachgekommen.

Die bei der G-1 angestellten Mitarbeiter seien gleichfalls auf den Baustellen tätig gewesen und seien in Summe sämtliche von der GmbH in Rechnung gestellten Arbeiten zur Zufriedenheit der Auftraggeber erbracht worden.

Beweis: Zeugin P-7, p. A. G-7; Zeuge P-8, p. A. G-8; Zeuge P-9, p. A. G-9.

Dass 28 Rechnungen auf dem Briefpapier der G-1 ausgestellt worden seien, welche jedoch nicht deren Originalstempel, sondern vielmehr einen offensichtlich ge- bzw. verfälschten Stempelabdruck getragen hätten, und zwar betreffend Arbeiten für die G-2, die G-3, die G-4 sowie die G-5, sei gleichfalls nicht dem Bf. anzulasten. Vielmehr habe er, nachdem er davon Kenntnis erlangt habe und feststellen habe müssen, dass die belangte Behörde, obgleich ihr auch aufgefallen sei, dass die Rechnungen gut kopiert gewesen seien, aber keine fortlaufenden, im Bereich dieses Zeitraums verwendeten Rechnungsnummern, sondern vielmehr eine zeitlich unzusammenhängende Nummerierung aufgewiesen hätten und überhaupt sehr unlogische Rechnungsnummern verwendet worden seien, diesen Sachverhalt der Staatsanwaltschaft nicht zur strafrechtlichen Prüfung weitergeleitet habe, dies in die Wege geleitet.

Der Umstand, dass das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung mit keinem Wort auf seine diesbezüglichen Ausführungen eingehe, sei beredtes Zeugnis dafür, dass der Haftungsbescheid vom 30.11.2016 nicht nur nicht schlüssig nachvollziehbar, sondern schlicht rechtswidrig sei.

Obgleich nämlich zur Aufklärung dieses Sachverhalts bei der Staatsanwaltschaft Wien zu GZ N-4 ein Strafverfahren anhängig sei, beharre die belangte Behörde darauf, dass die in ihrem Außenbericht unter Tz 4 genannten Rechnungen nicht in der Buchhaltung der GmbH erfasst seien. Dies trotz des Umstandes, dass - folge man seinen Angaben - diese ge-bzw. verfälschten Rechnungen naturgemäß nicht im Rechenwerk der GmbH aufscheinen könnten.

Beweis: wie bisher; Schreiben des Steuerberaters der G-1, P-4, vom 11.10.2018 (Beilage 3).

Dass die weiteren Ausführungen der belangten Behörde in ihrem Bericht vom D-15, auf welchem nicht zuletzt der gegen den Bf. ergangene Haftungsbescheid basiere, reine Vermutungen darstellten, werde deutlich, wenn sie in ihrem Außenbericht Formulierungen verwende, wie beispielsweise, dass *„davon ausgegangen wird“*, *„davon auszugehen ist“*, *„branchenüblich zwischen 5 und 10% der Rechnungsbeträge als Provision bezahlt*

werden“. Nachvollziehbare Beweise dafür, dass er diese Provisionen bezogen habe, bleibe die belangte Behörde jedoch schuldig.

Folglich komme sie der ihr obliegenden Verpflichtung, in der Begründung eines Haftungsbescheides auf jede strittige Sach- und Rechtsfrage von Relevanz einzugehen sowie die tatsächlichen Annahmen und Erwägungen der Behörde darzulegen und die Gedankenvorgänge und Eindrücke aufzudecken, warum sie eine Tatsache für wahr oder unwahr gehalten habe, im angefochtenen Haftungsbescheid nicht nach (VwGH 15.01.1986, 85/03/0111; VwGH 25.10.1994, 94/14/0016).

Lediglich der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde bei der von ihr geltend gemachten Kapitalertragssteuer (KA 04 bis 12/2015) laut Rückstandsausweis vom D-10 von deren Fälligkeit per 11.12.2015 ausgehe.

Ungeachtet dessen, dass der Bf. - wie bereits in seiner Beschwerde ausgeführt - keine Provisionen bezogen habe, hat Herr P-3 seine Anteile an der GmbH ebenso wie deren Geschäftsführung per D-3 übernommen; sohin zu einem Zeitpunkt, als ihm die unrechtmäßige Vorschreibung der Kapitalertragssteuer laut Rückstandsausweis vom D-10, basierend auf einer Außenprüfung im Juli 2016, nachweislich noch nicht habe bekannt sein können.

Eine Pflichtverletzung sei ihm sohin nicht anzulasten. Zudem sei es ihm - entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht - selbstredend nicht anzulasten, wenn bei der spontanen, unangekündigten Besichtigung der Geschäftsräumlichkeiten am 10.03.2016 lediglich einige Ordner nicht relevanten Inhaltes vorgefunden worden seien, zumal der Bf. - wie ob ausgeführt - bereits per D-12 sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer aus der Firma ausgeschieden sei.

Während seiner Tätigkeit für die GmbH seien sämtliche Rechnungen ordnungsgemäß von seinem Steuerberater gebucht und die Zahlungen an die Finanz, die BUAK sowie die WGKK ordnungsgemäß und fristgerecht geleistet worden. Die Bezug habenden Ordner erlügen bei der Masseverwalterin der Gesellschaft, weshalb er zum Nachweis seiner ordnungsgemäßen Gestion hiermit beantrage, diese beizuschaffen.

So habe das Abgabenkonto der GmbH zum 15.07.2015 ein Guthaben in Höhe von EUR 7.670,55 ausgewiesen, für den Oktober 2015 habe das Guthaben EUR 7.906,35 betragen. Per D-4, nachdem der Bf. seine Anteile an der Gesellschaft sowie deren Geschäftsführung an Herrn P-3 abgetreten habe, habe das Finanzamtskonto ein Guthaben in Höhe von EUR 724,79 ausgewiesen.

Beweis: Benachrichtigung des Finanzamtes vom 15.07.2015 (Beilage 4); Schreiben von P-4 vom 11.12.2015 (Beilage 5); Daten des Steuerkontos der GmbH vom D-4 (Beilage 6); Zeuge P-4, p.A. O-3; PV.

Der Umstand, dass der Bf. weder über Vermögen noch eine Eigentumswohnung bzw. ein in seinem Eigentum stehendes Haus, einen in seinem Eigentum stehenden PKW

oder nennenswerte Sparbücher verfüge, untermauere, dass er die ihm von der belangten Behörde zugeschriebenen Provisionen nicht bezogen habe.

Beweis: PV; offenes Grundbuch.

Darüber hinaus stelle der Bf. zum Beweis, dass er die ihm angelasteten Provisionen nicht erhalten habe, den Antrag, seine Konten gemäß § 4 KontRegG bei der X Bank (IBAN: N-5) sowie bei der Y Bank(N-6) zu überprüfen. Der guten Ordnung halber sei festzuhalten, dass diese Konten auch im inkriminierten Zeitraum seine einzigen Konten gewesen seien.

Dass der Bf. seinen Verbindlichkeiten als Geschäftsführer der GmbH - nicht nur - gegenüber der Finanz ordnungsgemäß, vollständig und fristgerecht nachgekommen sei, werde zudem aus dem D-7 gegen die GmbH eingeleiteten Konkursverfahren deutlich.

Sämtliche Forderungsanmeldungen im Konkurs der GmbH - mit Ausnahme jener der belangten Behörde - beträfen Forderungen, die aus 2016 stammten und somit erst nach seinem Ausscheiden aus der GmbH erwachsen und von seinem Nachfolger nicht beglichen worden seien.

Beweis: im beizuschaffenden Akt des Handelsgerichtes Wien zu GZ N-3 erliegende Forderungsanmeldungen ON 1 bis ON 16.

Dieser Umstand werde dadurch erhärtet, dass der Bf. mit der belangten Behörde sowohl im Jänner 2016 als auch im April 2016 kooperiert habe und, da Herr P-3 - nicht nur für diese - plötzlich nicht mehr auffindbar gewesen sei, versucht habe, deren im Raum stehende Fragen nach bestem Wissen und Gewissen zu beantworten.

Sollte die GmbH sohin tatsächlich in Malversationen oder sogar in einen Sozialbetrug verwickelt gewesen sein, so sei dies nachweislich erst nach seinem Ausscheiden aus der Firma geschehen. Zum Beweis hierfür dürfe insbesondere auf die Ausführungen der Masseverwalterin der Gesellschaft in ihrem Abschlussbericht verwiesen werden, wonach unter der Geschäftsführung von Herrn P-3 bei der Gebietskrankenkasse 52 Dienstnehmer angemeldet gewesen seien, welche - zum Teil - nie für die GmbH gearbeitet hätten. Während seiner Funktion als Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH seien lediglich 15 bis maximal 20 Arbeitnehmer bei der GmbH angemeldet und auch für die GmbH tätig gewesen.

Zudem sei unter der Geschäftsführung von Herrn P-3, wie die Masseverwalterin weiter ausführe, der erste Lohn an die Dienstnehmer zwar ausbezahlt worden, danach nur noch teilweise, und seien die Dienstnehmer immer wieder auf spätere Auszahlungstermine getröstet worden. Die von ehemaligen Mitarbeitern im Konkurs der Gesellschaft angemeldeten Lohnforderungen für die Monate Februar/März 2016 bis Mai/Juni 2016 (ON 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13) stellten dies ebenso wie die Forderungsanmeldung der BUAK für die Monate Mai 2016 bis Juli 2016 (ON 6) und die Forderungsanmeldung der Gebietskrankenkasse für die Monate Februar 2016 bis Juni 2016 (ON 5) unter Beweis. Während seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH seien die Löhne seiner

Dienstnehmer ebenso wie die Vorschreibungen der Gebietskrankenkasse und der BUAK ordnungsgemäß und fristgerecht bezahlt worden.

Während der Bf. sohin, nachdem er vom Finanzamt mit den Ungereimtheiten der GmbH beginnend mit Jänner 2016 in Kenntnis gesetzt worden sei, versucht habe, bei der Aufklärung des Sachverhalts behilflich zu sein, sei Herr P-3 im Frühjahr 2016 offensichtlich „abgetaucht“ und - zumindest bis Dezember 2016 - für die Masseverwalterin nicht erreichbar gewesen.

Beweis: Abschlussbericht der Masseverwalterin vom D-13 (Beilage 7).

Da der Bf. sohin keine - schuldhafte - Pflichtverletzung begangen habe, welche ursächlich für die Uneinbringlichkeit der Abgaben gewesen sei, sondern eine solche allenfalls Herrn P-3 anzulasten sei, wäre seine Inanspruchnahme jedenfalls unbillig und stelle er daher durch seine ausgewiesenen Vertreter - wie bereits am 18.04.2017 – den Antrag, seine Beschwerde vom 18.04.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Seine Anträge in der Beschwerde vom 18.04.2017 halte er vollinhaltlich aufrecht.

Mit Schriftsatz vom 20.2.2019 brachte der Bf. ergänzend vor:

Die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer durch die belangte Behörde sei aufgrund der Nichtanerkennung des Fremdleistungsaufwandes bei der G-1 erfolgt.

Die Tz 7 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom D-15 habe folgenden Wortlaut:

„Es wird davon ausgegangen, dass der Geschäftsführer diese „Provision“, welche von der BP im Schätzungswege mit 8% der Rechnungssumme der in Umlauf befindlichen Rechnungen ermittelt wurde, auch tatsächlich kassiert hat.

(...)

Es ist davon auszugehen, dass die „sog. Provision“ bei den Bankbehebungen und Barzahlungen beim Geschäftsführer verblieben sind. (...) Diese Provision ist als verdeckte Ausschüttung zu werten und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.“

Diesen Ausführungen sei entgegenzuhalten, dass es die behauptete Provisionsspanne weder in dieser noch in anderer (geringerer) Höhe gebe. Die von der belangten Behörde gewählte Formulierung sei beredtes Zeugnis dafür, dass es sich dabei um eine - rein ergebnisorientierte - Spekulation des Prüfers/der Prüferin handle, für welche es keinen schlüssigen Beweis gebe.

Nach der Grundregel des Beweises habe jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Rechtsvorschriften) zu behaupten und zu beweisen (*Rechberger in Fasching/Konecny*, ZPO², vor § 266 Rz 31f). Die Beweislast lege fest, zu wessen Lasten es gehe, wenn eine Tatsache unbewiesen geblieben sei, obwohl alle Beteiligten ihren Pflichten nachgekommen seien. Sie - der VwGH spreche von Feststellungslast

(vgl. 23.02.1994, 97215/0159; VwGH 26.07.2007, 2005/15/0051) - gelte auch in Abgabensachen.

Die Beweislast für die steuerbegründenden und erhöhenden Tatsachen liege beim Finanzamt (VwGH 10.03.1994, 92/15/0160; VwGH 25.06.2007, 2004/17/0105 ua) und es werde die der Behörde auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit durch eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben (VwGH 22.01.1988, 86/17/0117).

Wenn die belangte Behörde auf Seite E 7 ihres Berichts ausführe, dass der Geschäftsführer keine Angaben zum Personal habe machen können, verkenne sie das Wesen der Beweislast. Nicht die Gesellschaft und insbesondere nicht der Beschwerdeführer habe die Leistungserbringung durch die beanstandeten Fremdleister nachzuweisen, sondern vielmehr die Behörde deren Untätigkeit für die GmbH, gehe es doch nicht an, aus dem bloßen Misslingen eines Nachweises auf das Erwiesensein des Gegenteiles zu schließen (VwGH 20.09.1995, 93/13/006).

Wenn die belangte Behörde vermeine, aus Erfahrungen der letzten Jahre davon ausgehen zu können, sei ihr die Entscheidung des VwGH vom 04.09.1986, 86/16/0108, sowie der Beschluss des Finanzgerichtes Münster vom 12.12.2013, 5 V 1934/13 U, entgegenzuhalten, wonach es grundsätzlich Sache der Steuerbehörde sei, erforderliche Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehungen aufzudecken und zu sanktionieren, weswegen es von dem den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer nur bei entsprechenden Anhaltspunkten verlangt werden könne, Auskünfte einzuholen, um sicherzustellen, dass dessen Umsätze nicht in einen auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen seien. Ohne solche Anhaltspunkte müsse der Steuerpflichtige keinen echten „Negativbeweis“ führen; vielmehr trage insoweit dann das Finanzamt die objektive Feststellungslast und stellten solche Annahmen und Vermutungen keine taugliche Grundlage für die Feststellung des Sachverhaltes in einem Strafverfahren dar.

Dies umso mehr, wenn man in Erwägung ziehe, dass - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - die in den Ausgangsrechnungen angeführten Leistungen zur vollsten Zufriedenheit der Kunden erbracht worden seien.

Beweis: beizuschaffender Ermittlungsakt der Staatsanwaltschaft Wien zu N-7.

Wenn die belangte Behörde unter Tz 7 vermeine, von Schein- und Deckungsrechnungen ausgehen zu können, sei ihr das Erkenntnis des VwGH vom 11.08.1993, 91/13/0005, entgegenzuhalten, welches auf wenigen Zeilen anschaulich vor Augen führe, dass und warum es denklogisch falsch sei, eine im Firmenbuch eingetragene und solcherart rechtlich (§ 2 Abs. 1 erster Satz GmbHG) und steuerrechtlich (§ 1 Abs. 1 Z 1 KStG 1988) gleichermaßen existente GmbH in ein bloß auf dem Papier bestehendes Vehikel - eben in eine „Scheinfirma“ umzudeuten. Die Kernaussage des VwGH laute, dass es gegen die Denkgesetze verstoße, aus der verdächtigen Gebarung einer im „Handelsregister“ eingetragenen Gesellschaft auf ihre rechtliche Inexistenz zu schließen.

Zumal sohin ohne schlüssigen Beweis, der immer noch ausstehe, die KEST-Vorschriftung der belangten Behörde sachlich nicht zu rechtfertigen sei, stelle der Beschwerdeführer durch seine ausgewiesenen Vertreter erneut den Antrag, seiner Beschwerde vom 18.04.2017 gegen den Haftungsbescheid vom 30.11.2016 vollinhaltlich stattzugeben.

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.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO sind:

- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

1. Stellung des Geschäftsführers als Vertreter

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

Unbestritten war der Bf. nach seinen eigenen Angaben und laut den Eintragungen im Firmenbuch vom D-6 bis D-12 Geschäftsführer der G-1 und daher gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG zu deren Vertretung berufen.

2. Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft

Auf dem Abgabenkonto der genannten Gesellschaft haften die mit Bescheiden vom D-16 festgesetzten haftungsgegenständlichen Abgaben Umsatzsteuer 04-10/2015 sowie Kapitalertragsteuer 04-12/2015 nach wie vor unberichtigt aus.

Der Einwand des Bf., dass der Haftungsbescheid nicht nachvollziehbar sei, ist nicht berechtigt, da in der Begründung zwar auf die Heranziehung zur Haftung für „andere Abgaben“ mit dem für die Kapitalertragsteuer nicht zutreffenden Verweis auf die Notwendigkeit der Gläubigergleichbehandlung hingewiesen wurde, allerdings kann von einem Unternehmer, der noch dazu rechtsfreundlich vertreten ist, erwartet werden, den

auch auf dem Abgabenkonto gebräuchlichen Kürzeln „U“ und „KA“ die zugehörigen Abgaben Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer entnehmen zu können.

Der Mangel der dem Bf. nicht gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid zur Kenntnis gebrachten Abgabenbescheide wurde mit der Übermittlung der von ihm angeforderten wesentlichen Aktenteile am 21.02.2017, daher noch vor Erhebung der Beschwerden sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die Grundlagenbescheide, saniert. Die monierte mangelhafte Begründung wurde mit der umfangreichen Beschwerdeverentscheidung nachgeholt.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO 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.

Dem Vorbringen des Bf. betreffend die bestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung (gefälschte Rechnungen, einbehaltene Provisionen, etc.) muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Im Rahmen des Haftungsverfahrens ist es der Abgabenbehörde und dem erkennenden Gericht somit verwehrt, zu Fragen der bescheidmäßigen Abgabefestsetzung Stellung zu nehmen.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch 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 Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Aus dem Einwand des Bf., dass sein Recht auf Parteiengehör verletzt worden sei, da im Zuge der Außenprüfung keine Schlussbesprechung stattgefunden habe und er vom Ergebnis der Beweisaufnahme nicht verständigt worden sei, lässt sich nichts gewinnen, weil der Bf. im Zeitraum der vom D-14 bis D-15 durchgeführten Betriebsprüfung nicht mehr Vertreter der geprüften Gesellschaft war.

3. Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen

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 m it Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-8 der über das Vermögen der G-1 am D-7 eröffnete Konkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Der Einwand des Bf., dass das Finanzamt konkrete Feststellungen über die Höhe der zu erwartenden Insolvenzquote unterlassen habe, geht somit ins Leere.

4. abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters

Dem Bf. oblag als Geschäftsführer der Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der Rechtsansicht des Bf., dass nach § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO die Haftung nur den jeweils aktuellen Geschäftsführer treffe, er jedoch am D-3 seine Geschäftsanteile an der GmbH an Herrn P-3 verkauft und die Geschäftsführung übergeben habe, ist entgegenzuhalten, dass der Bf. ausschließlich zur Haftung für solche Abgaben herangezogen wurde, die in jenem Zeitraum fällig geworden sind, in welchem er als Vertreter der GmbH für die Abgabentrichtung verantwortlich war. Hat der Bf. die ihm als Geschäftsführer obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der während seiner Funktionsperiode fällig gewordenen Abgaben schuldhaft verletzt, so treffen ihn die Haftungsfolgen auch für später - erst nach Beendigung seiner Vertretungstätigkeit - eintretende Abgabenausfälle (vgl. *Stoll*, BAO, 134; *Ritz*, BAO⁶, § 9 Tz 26; UFS 26.5.2010, RV/0590-I/07).

Auch vermag ihn sein Vorbringen, dass im Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der Gesellschaft ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestanden habe, nicht zum Erfolg zu verhelfen, da n ach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, 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 und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Da die im Zeitraum vom 15.06.2015 bis 15.12.2015 fälligen Umsatzsteuern 04-10/2015 und Kapitalertragsteuern 04-12/2015 daher vom Bf. als damaligem Geschäftsführer der Gesellschaft zu entrichten gewesen wären, stellt deren Nichtentrichtung somit eine Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten dar.

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).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. vor, dass er im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am D-16 weder Geschäftsführer gewesen sei noch die Gesellschaft aufgrund des bevorstehenden Insolvenzverfahrens (Eröffnung am D-7) über liquide Mittel verfügt habe.

Dem ist entgegenzuhalten dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückstellung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Wie bereits ausgeführt waren die haftungsgegenständlichen Abgaben während seiner Geschäftsführertätigkeit fällig, weshalb vom Bf. für den Zeitraum 15.06.2015 bis 15.12.2015 ein Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen gewesen wäre.

Mit dem Einwand, dass der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid der Nachweis nicht gelungen sei, dass er andere Verbindlichkeiten der GmbH bevorzugt befriedigt und die Abgabenverbindlichkeiten schlechter gestellt habe, verkennt der Bf. die Rechtslage, weil es nämlich 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 Abgabentrückstellung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, da davon ausgegangen werden kann, dass im Zeitraum der zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttungen die erforderlichen Mittel zur Entrichtung der eine Woche später fällig werdenden Kapitalertragsteuer vorhanden waren.

Mangels Erstellung eines Liquiditätsstatus ist somit festzustellen, dass der Bf. keine triftigen Gründe vorbringt, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre.

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 schuldhaft Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

5. Verschulden des Bf. an der Pflichtverletzung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Nur der Vertreter wird nämlich idR jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094), zumal vom Bf. weder ein Rechtsirrtum noch eine vertretbare Rechtsansicht eingewendet wurde.

Das Verschulden ergibt sich bereits aus der Natur der Feststellungen der Betriebsprüfung, bei der ausschließlich der Bf. anwesend war, nicht jedoch der zu diesem Zeitpunkt aufrecht bestellte, aber unauffindbare Nachfolger P-3, hinsichtlich nicht erfasster Rechnungen sowie Schein- und Deckungsrechnungen und daraus abgeleiteter, als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierter Provisionen:

„Mit Übernahme der Gesellschaft durch Herrn Bf. entwickelten sich die Monatsumsätze von ca. € 35.000,00 innerhalb eines halben Jahres auf monatlich € 1,5 Mio. Diese auffällige Umsatzentwicklung sowie die in Anspruch genommen Vorsteuerbeträge führten zur Überprüfung des UVA-Zeitraumes 04/2015 bis 12/2015.“

„Zusammenfassend kann im Rahmen der freien Beweiswürdigung gesagt werden, dass mangels feststellbarer Geschäftstätigkeit, aufgrund folgender Ausführungen und der Betriebsstruktur das gegenständliche Unternehmen als zwischengeschaltete nur rechnungsausstellende Firma fungierte.“

„Der Geschäftsführer konnte keine Angaben zum Personal machen. Er wusste nicht, wieviel Personal er vom Subunternehmer zur Verfügung gestellt bekommen hat. Er wusste nicht, wieviel Personal der Subunternehmer überhaupt beschäftigt. Er konnte keine Angaben machen, wo das im Unternehmen angemeldete Personal gearbeitet hat.

Ausgangsrechnungen wurden zum Teil überwiesen und meist zeitnah behoben. Dabei wurden Beträge um die € 100.000,00 auf einmal abgehoben und angeblich der Subunternehmer damit bezahlt. Es gab aber auch Barzahlungen. Wie bereits erwähnt wurde in der Buchhaltung kein Kassabuch bzw. Kassakonto geführt. Sämtliche Bargeschäfte wurden über das Verrechnungskonto gebucht. Die Bezahlung des Subunternehmers erfolgte zur Gänze in bar. Es ist davon auszugehen, dass die ‚sog. Provision‘ bei den Bankbehebungen und Barzahlungen beim Geschäftsführer verblieben sind.“

6. Kausalität

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.

Der Einwand des Bf., dass er die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht verschuldet habe, weil er zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Gesellschaft nicht mehr deren Geschäftsführer gewesen sei, geht ins Leere, da durch die von ihm während seiner aufrechten Geschäftsführertätigkeit unterlassene Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben erst der Eintritt der Insolvenz und damit die Uneinbringlichkeit der Insolvenzforderungen (mit)verursacht wurden.

7. Ermessen

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).

Der Rechtsansicht des Bf., dass im Falle des Ausbleibens einer Haftungsinanspruchnahme des nachfolgenden Geschäftsführers P-3 eine Ermessensüberschreitung vorliege, ist entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Bedachtnahme auf die Billigkeit das Ausmaß der Vorteile, die der Bf. aus den festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen gezogen hatte, und die Verursachung der Nachforderungen zu berücksichtigen war.

Grundsätzlich besteht die Haftung zwar auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601), weil die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Da jedoch der nachfolgende Geschäftsführer von den Malversationen des Bf. keine Kenntnis haben konnte, hätte für ihn die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben erst ab der Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO (D-17) der am D-16 bescheidmäßig festgesetzten Abgaben bestanden. Diese Zahlungsverpflichtung konnte er aber nicht mehr verletzen, weil das Insolvenzverfahren bereits am D-7 eröffnet wurde.

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

8. Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 zu Recht.

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 31. Mai 2019