

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Georg Lugert, Dr.-Karl-Renner-Promenade 10, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 10. November 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten 10. November 2011 wurde der Beschwerdeführer N.N. (im folgenden Bf. genannt) als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff Bundesabgabenordnung (BAO) für aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. B-GmbH, Firmenbuchnummer XY, in Höhe von € 23.195,18 in Anspruch genommen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	06/2009	158,31
Umsatzsteuer	08/2009	819,90
Umsatzsteuer	10/2009	226,81
Lohnsteuer	2006	3.015,62

Lohnsteuer	2007	14.214,87
Körperschaftsteuer	10-12/2009	439,00
Körperschaftsteuer	01-03/2010	110,76
Dienstgeberbeitrag	2006	607,05
Dienstgeberbeitrag	2007	2.469,28
Dienstgeberbeitrag	11/2009	376,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	56,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	230,45
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	6,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2009	22,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2009	22,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2009	34,30
Pfändungsgebühr	2009	44,93
Barauslagenersatz	2009	1,10
Säumniszuschlag	2006	53,94
Säumniszuschlag	2007	284,30

Zur Begründung wurde ausgeführt, gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO habe der Bf. als Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln ordnungsgemäß entrichtet werden. Da er dies unterlassen habe und der haftungsgegenständliche Rückstand infolge schuldhafter Verletzung der Pflichten des Bf. nicht eingebracht werden könne, sei die Haftung auszusprechen gewesen.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen stehe aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens der Fa. B-GmbH fest.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei (z.B. VwGH 17.12.2003, 200/13/0020). Ein entsprechender Nachweis sei nicht erbracht worden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2011 weise der Bf. darauf hin, dass er erst mit Wirksamkeit 2008 zum Geschäftsführer der Fa. B-GmbH bestellt worden sei und es könnten ihm daher jene Sachverhalte, die sich auf die Kalenderjahre 2006 und 2007 beziehen, nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Wer die Geschäftsführung einer GmbH übernehme, habe sich darüber zu informieren, ob und in welchem Umfang die GmbH diese ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt habe. Die Haftung bestehe nämlich auch für aushaftende Abgaben, deren Fälligkeit bereits vor der Übernahme der Vertretertätigkeit eingetreten sei.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes müsse von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. ausgegangen werden und die Haftung sei in Höhe von € 23.195,18 auszusprechen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bf. vom 2. Jänner 2011, welche nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen ist, und mit welcher dieser seinem gesamten Inhalt nach wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung, mangelnder Tatsachenfeststellungen und unrichtiger Beweiswürdigung angefochten wird. Im Einzelnen werde dazu wie folgt vorgebracht.

Mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid werde der Vorwurf erhoben, der Bf. hätte als Geschäftsführer der Primärschuldnerin als Haftungspflichtiger im Sinne der einschlägigen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung für deren Abgabenschuldigkeiten zu haften, wobei offensichtlich seine Geschäftsführeraktivitäten im Zusammenhang mit dieser Gesellschaft als haftungsbegründend herangezogen werden. In diesem Zusammenhang würden behauptete Rückstände an Umsatzsteuer für Juni, August und Oktober 2009, Lohnsteuer und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für diese Monate und insbesondere für die Jahre 2006 und 2007 sowie Körperschaftsteuer betreffend Oktober bis Dezember 2009 und Jänner bis März 2010 ins Treffen geführt und dafür Haftungsansprüche geltend gemacht.

Der Bf. verweise in diesem Zusammenhang grundsätzlich darauf, dass er zutreffend am 15. Jänner 2008 zum Geschäftsführer der Fa. B-GmbH bestellt worden sei. Richtig sei weiters, dass es am 30. April 2010 zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft gekommen sei, wobei diese Steuervorschreibungen an die Gesellschaft und gegenüber dem Haftungspflichtigen auf jenen Feststellungen basierten, wie sie durch Prüfungsorgane des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten anlässlich von Betriebsprüfungen am 21. Oktober 2009 bzw. 27. Oktober 2009 getroffen worden seien.

Diese Feststellungen seien unrichtig.

Das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten habe anlässlich dieser erwähnten Betriebsprüfung, die somit wenige Monate vor Konkurseröffnung stattgefunden habe und letzten Endes für diese auch ursächlich gewesen sei, Feststellungen aufgrund unrichtiger Beweiswürdigung und mangelnder Tatsachenfeststellungen getroffen, die als solche nicht haltbar seien.

Das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten habe einfach sämtliche an Subunternehmer (Werkauftragsnehmer) auf Basis abgeschlossener Werkverträge geleistete Zahlungen herangezogen, um diese Zahlungen insgesamt als Lohnzahlungen zu qualifizieren, wobei dann in weiterer Folge auf Basis dieser Bemessungsgrundlagen entsprechende Steuern (L, DB und DZ) festgesetzt worden seien.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe sich dabei willkürlich über jegliche Argumentationen und über jegliches Beweisvorbringen, aus welchem gegenteilige Schlüsse gezogen hätten werden können und müssen, hinweggesetzt und habe offensichtlich in der Meinung, dass im Rahmen des Konkursverfahrens keine besonderen Maßnahmen durch die Gesellschaft getroffen würden, um sich gegen diese Feststellungen und darauf fußende Haftungsbescheide zur Wehr zu setzen, die entsprechenden Bescheide erlassen, aufgrund deren die Haftung ausgesprochen worden sei. Die diesbezüglichen Erwartungen des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten seien dabei insofern aufgegangen, als zwar halben Herzens versucht worden sei, das Finanzamt auf seine irrigen Feststellungen aufmerksam zu machen, jedoch in weiterer Folge eine entsprechende Beweisführung im Rahmen eines Berufungsverfahrens unterblieben sei. Dadurch habe es passieren können, dass die gegen die Gesellschaft gerichteten Haftungsbescheide letzten Endes rechtskräftig geworden und nunmehr dem gegenständlichen Haftungsverfahren zugrunde gelegt worden seien.

Tatsache sei es, dass die seitens der Fa. B-GmbH in den Jahren 2006 und 2007 erteilten Subaufträge durch selbständige Subunternehmer durchgeführt und auf Grundlage dieser selbständigen Arbeiten auch gegenüber den selbständig agierenden Subunternehmen entlohnt wurden.

Die zur Diskussion stehenden Subunternehmen hätten ihre Leistungen aufgrund selbständiger Gewerberechte, auf Basis eigener Unternehmen durchgeführt, wobei grundsätzlich eigenes Werkzeug und eigene Maschinen benützt worden seien und die Subunternehmer auch in der Gestaltung der Auftragsdurchführung vollkommen frei gewesen wären. Die Subauftragnehmer hätten sich im Rahmen ihres Werkauftrages jederzeit vertreten lassen können. Sie hätten nicht ihre Anwesenheit (auf Basis eines allfälligen Dienstverhältnisses) geschuldet, sondern ausschließlich die Durchführung des vereinbarten Werkes. Auch das Auftragsrisiko, die Gewährleistung gegenüber der Gesellschaft, keine Fortzahlung bei Krankheit und Urlaub, der Verbrauch des erforderlichen Kleinmaterials, seien zur Gänze von den Subauftragnehmern übernommen worden und sei bei diesen als Auftragnehmern gelegen.

Es sei zwar richtig, dass seitens der Verwaltungsbehörde in diesem Zusammenhang Vorwürfe nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz erhoben worden seien, doch seien diese Vorwürfe unrichtig. Wenn in diesem Zusammenhang unrichtigerweise die Feststellung getroffen worden sei, dass Gutschriften als Ersatz für die Rechnungslegung eines Auftragnehmers zur Abrechnung erbrachte Leistungen erstellt worden seien, dann treffe diese nur auf ein nachprüfbares Minimum an Aufträgen zu, da ansonsten generell seitens der Gesellschaft keine Gutschriften ausgestellt, sondern beinahe ausschließlich

von den Subauftragnehmern Rechnungen an die Gesellschaft gerichtet worden seien. Es sei in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass praktisch jeder selbständige Versicherungsmakler entsprechende Gutschriften als seine eigenen Rechnungen seitens der Versicherungsgesellschaft erhalte und trotzdem niemand auf die Idee kommen würde, in derartigen Gutschriften unselbständige Leistungen zu erblicken. Das gleiche gelte auch für Handelsvertreter, Altwarenhändler, etc. Es wäre absurd und lebensfremd, in diesen Bereichen an ein derartiges Wesensmerkmal, dass praktisch ausschließlich im selbständigen Bereich vorkomme, doch darauf aufbauend ein Dienstverhältnis annehmen und konstruieren zu wollen.

Wenn in weiterer Folge im Rahmen der diesbezüglichen Verfahren vor den Verwaltungsbehörden die Kontrolle des Auftraggebers als Kontrolle des "Dienstgebers" dargestellt worden sei, so sei allein die diesbezügliche Argumentation schon absurd, weil gerade die Kontrolle des Auftragnehmers durch den Auftraggeber wesensimmanent für einen Werkvertrag sei. Wie anders könnten Gewährleistungsansprüche, Verbesserungsansprüche etc. gegenüber den Subauftragsnehmern durchgesetzt oder überhaupt als notwendig festgestellt werden, wenn es nicht zu entsprechenden Kontrollen kommen sollte. Wenn in diesem Zusammenhang auch auf die Beistellung von Materialien verwiesen werde, dann seien diese Materialien nicht von der Gesellschaft als Auftraggeberin, sondern bereits von der Bauherrschaft anlässlich der Auftragserteilung an die Gesellschaft beigestellt bzw. zur Bedingung des Hauptauftrages gemacht worden, um Aufschläge auf diese Materialien zu vermeiden. Würde man diesen Gedankengang weiter verfolgen, dann wäre somit auch der vom Bauherrn an die Gesellschaft erteilte Auftrag bereits als Dienstverhältnis zu qualifizieren. Davon könne jedoch nicht ernsthaft die Rede sein. Warum dann in weiterer Folge der von der Gesellschaft erteilte Subauftrag an die einzelnen Unternehmer aufgrund dieser Materialbeistellung Hinweis auf ein Dienstverhältnis sein solle, entbehre wohl jeglicher vernünftiger Begründung.

Wenn weiters seitens des Finanzamtes und der Bezirksverwaltungsbehörde die Bezahlung des Auftragnehmers oftmals als Barzahlung oder die regelmäßige Akontierung entsprechender erteilter Auftragsleistungen als nicht einem Werkvertrag immanent qualifiziert worden seien, könne diese Vorgangsweise eigentlich ebenfalls nur als Anachronismus betrachtet werden.

Tatsache sei es, dass insbesondere die Zunahme Kleingewerbetreibender, von Einmannbetrieben und Kleingesellschaften dazu führe, dass die Inanspruchnahme dieser Kleingewerbetreibenden heute absolut nicht mehr als außergewöhnlich gelten könne. Es sei aber auch keine Außergewöhnlichkeit, wenn gerade auf diese Auftragsverhältnisse zu Kleingesellschaften und Kleingewerbetreibenden und Einmannbetrieben eine regelmäßige Akontierung des Werklohnes zur Bedingung gemacht werde, da das Unternehmerrisiko eines derartigen Einmannbetriebes ausschließlich darin liege, für diese Leistungen kein Entgelt zu bekommen und daher die Minimierung dieses Risikos nicht als vertragsschädlich im Sinne einer Umqualifizierung einer selbständigen Tätigkeit zur unselbständigen ursächlich sein könne. Diese Vertragsgestaltung zwischen

Kleinunternehmern und unternehmerischen Einmannbetrieben zu ihren Auftraggebern sei eine gerade in den letzten Jahren sehr viel häufigere Vorgangsweise geworden, als dies ursprünglich der Fall gewesen sei. Es könne daher eigentlich nur diese damalige relative Seltenheit derartiger Auftragsverhältnisse ursächlich dafür sein, dass seitens des Finanzamtes diese entsprechenden unrichtigen Schlüsse gezogen worden seien. Würden heute derartige Maßstäbe angelegt werden, so würde auch dem Finanzamt die Unhaltbarkeit dieser Argumentation bewusst werden.

Zusammenfassend könne daher ausschließlich das Kriterium der ausländischen Staatsbürgerschaft dieser Subauftragnehmer und selbständigen Gewerbetreibenden das Kriterium für die unrichtigen Tatsachen- und rechtliche Beurteilung dieser Auftragsverhältnisse sein.

Der Bf. habe bereits in seiner Stellungnahme vom 16. August 2011 darauf verwiesen, dass selbst dann, wenn diese Vorgangsweise der Fa. B-GmbH im Zusammenhang mit der Geschäftsabwicklung der Jahre 2006 und 2007 tatsächlich vorwerfbar im Sinne einer unrichtigen Qualifikation dieser Betriebsausgaben gewesen wäre, dieser Vorwurf grundsätzlich nicht dem Bf. als Geschäftsführer in den Jahren 2008 und 2009 gemacht werden könnte, sondern möglicherweise seinem Vorgänger im Rahmen dieser Aufgabe.

Der Bf. habe auch bereits darauf aufmerksam gemacht, dass die vom Finanzamt argumentierten Sachverhalte, selbst wenn man von deren Richtigkeit ausgehe, was aber auf das Entschiedenste bestritten werde, erst anlässlich von Betriebsprüfungen im Oktober 2009 und Juni 2010 festgestellt worden sei, somit zu einem Zeitpunkt, der weit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. B-GmbH gelegen sei. Einerseits sei der Bf. im Jahr 2006 und 2007 nicht Geschäftsführer gewesen und andererseits seien eben diese Sachverhalte anlässlich seiner späteren Übernahme der Geschäftsführung in ihrer rechtlichen Beurteilung nicht bekannt gewesen und er habe daher auch nicht mit späteren Umqualifizierungen des Finanzamtes rechnen müssen.

Wenn nun diesen Argumenten durch das Finanzamt entgegengehalten werde, dass sich der Bf. darüber informieren hätte müssen, ob und in welchem Umfang die Gesellschaft ihre bisherigen abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt habe, und darauf verwiesen werde, dass die Haftung auch für aushaftende Abgaben bestehe, deren Fälligkeit bereits vor der Übernahme der Vertretertätigkeit eingetreten sei, dann sei dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass der Bf. als Geschäftsführer einer Gesellschaft keineswegs verpflichtet sei, investigative Nachforderungen darüber anzustellen, in welcher Weise bestimmte Sachverhalte steuerlich berücksichtigt worden seien, sondern er sehr wohl davon ausgehen habe können, dass frühere tätig gewesene Geschäftsführer sich an die entsprechenden Normen halten und gehalten haben und er daher auch von der Tatsache ausgehen habe können, dass die Gesellschaft ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen sei. Die seitens seiner Vorgänger im Rahmen der Geschäftsführung der Gesellschaft vorgenommenen und veranlassten Verbuchungen, Qualifikationen von Betriebsausgaben, etc. könnten daher durchaus von einem nachfolgenden Geschäftsführer als im Rahmen der Gesetze abgegeben betrachtet

werden, wenn nicht von vornherein deren Qualität und Qualifizierung fraglich erscheine bzw. dem nachfolgenden Geschäftsführer fraglich erscheinen müsse. Erst dann könnte eine derartige "Fahrlässigkeit" zum Vorwurf reichen, wenn eine andere Denkmöglichkeit nicht bestehe. Ansonsten erscheine in der Verbuchung von Betriebsausgaben wohl keine Bedenklichkeit, zumal dem nachfolgenden Geschäftsführer die näheren Umstände dieser Aufträge, der Auftragserledigung nicht bekannt sein könnten. Wie soll ein nachfolgender Geschäftsführer von den Vorgängern abgeschlossene Geschäfte im Hinblick auf deren Geschäftspartner überprüfen und warum sollten überhaupt Zweifel entstehen, die diese Qualifikation zu einer fraglichen Qualifikation machen würden. Wenn seitens des Finanzamtes damit argumentiert werde, dass die Haftung für die aushaftenden Abgaben bestehe, deren Fälligkeit bereits vor der Übernahme der Vertretertätigkeit eingetreten sei, dann setze eine derartige Haftung aber zumindest die Kenntnis bzw. fahrlässige Unkenntnis dieser Fälligkeit voraus. Da jedoch, aus den bereits weiter oben angeführten Gründen von einer Fahrlässigkeit nicht die Rede sein könne und die Kenntnis der Fälligkeit bestenfalls mit den diesbezüglichen Qualifikationen der fraglichen Betriebsausgaben durch die Prüfungsorgane des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten eingetreten sein könne, scheide ein diesbezügliche Haftung jedenfalls aus.

Im Rahmen des Haftungsverfahrens würden beispielsweise auch Pfändungsgebühren, Barauslagenersatz und Säumniszuschläge geltend gemacht. Dazu müsse von vornherein festgehalten werden, dass derartige Nebengebühren nicht Gegenstand eines Haftungsbescheides sein, da sie erst nach entsprechender Feststellung einer Forderung des Finanzamtes gegen den Bf. eintreten könnten und die Feststellung dieser Forderung bestenfalls im Rahmen des gegenständlichen Haftungsverfahrens möglich sei und die Fälligkeit gegenüber der Gesellschaft nicht als Kriterien für eine allfällige Säumnis des Bf. herangezogen werden könne.

Aus all diesen Gründen werde daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt bzw. in eventu die Haftung mit Null festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Berufung als unbegründet ab.

Nach Zitierung der Bezug habenden Gesetzesbestimmungen und einem Aufzählen der Haftungsvoraussetzungen wird ausgeführt, die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Fa. B-GmbH sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens einwandfrei gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten; es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig

für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Es sei das eventuelle Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bei Gleichbehandlung aller Gläubiger vom Bf. konkret zu behaupten und nachzuweisen. Die vom Bf. mit Schriftsatz vom 16. August 2011 vorgelegten Unterlagen (Lohnkonten, etc.) stellten keinen solchen geeigneten Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung dar.

In der Berufungsschrift vom 2. Jänner 2012 habe er auch die Unrichtigkeit der Grundlagen, die für die Erlassung der Abgabenbescheide ausschlaggebend gewesen seien, eingewendet. Aus § 248 BAO ergebe sich, dass der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung mit Haftungsbescheid innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch den Bescheid über den Abgabensanspruch bzw. dessen Höhe bekämpfen könne. Hierzu werde festgestellt, dass ein solches Berufungsvorbringen nicht vorliege.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Für die Erlassung des Haftungsbescheides sei einzig und allein die Frage ausschlaggebend, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für die Abgaben der Gesellschaft herangezogen werde oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht.

Persönliche Haftungen würden sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO erstrecken. Zu diesen Nebenansprüchen gehörten unter anderem auch Säumniszuschläge und die Kosten des Vollstreckungsverfahrens.

Dem Vorbringen, dass die Haftungsinanspruchnahme auch für Abgaben erfolgt sei, deren Fälligkeit bereits vor Übernahme der Vertretertätigkeit eingetreten sei, sei entgegen zu halten, dass sich ein neu eingetretener Geschäftsführer über die tatsächliche Situation der GmbH zu informieren habe, denn die Haftung reiche auch in die Vergangenheit zurück. Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der (Abgabenzahlungs-)schuld, sondern erst mit deren Abstattung. Die GmbH bleibe somit verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Rückstand geraten sei, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung sei gemäß § 80 Abs. 1 BAO der Geschäftsführer einer GmbH verhalten. Dieser müsse sich bei der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber unterrichten ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei (vgl. VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111 und 17.12.2002, 98/17/0215).

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, dass sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu



treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Aus dem auf die Einbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Im Übrigen werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Haftung nicht entgegenstehe. Es treffe nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfe. Vielmehr könne die Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich sei, da dies nicht ausschließe, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten.

Auch sei im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. ein beträchtlicher Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto der Fa. B-GmbH entstanden und angewachsen sei und er als Geschäftsführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen.

Insgesamt gesehen würden sich keine Anhaltspunkte ergeben, aus denen geschlossen werden könnte, dass die Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht erfolgt wäre. Wie bereits ausgeführt, könnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben in diesem Verfahren nicht erfolgreich vorgebracht werden.

Aufgrund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO sei die Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von € 23.195,18 zu Recht erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2012 beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht). Die Berufung wurde am 10. Mai 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzend führt der Bf. aus, in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 werde der Schwerpunkt der Ausführungen darauf gelegt, dass der Bf. gemäß § 248 BAO berechtigt gewesen wäre, nicht nur eine Berufung gegen die Heranziehung zur Haftung, sondern auch innerhalb der für die Einbringung der Berufung in den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch bzw. dessen Höhe zu berufen.

Der Bf. verweise in diesem Zusammenhang darauf, dass ihm der ursprüngliche Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, mit welchem über den Abgabeananspruch als solchen abgesprochen wurde, nicht zur Verfügung stehe und ihm auch niemals zur Verfügung gestanden habe.

Der gegenständliche Bescheid sei bereits während des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft erlassen worden und ihm niemals direkt zur Kenntnis gebracht worden. Er habe diesbezüglich dem Haftungsbescheid entnehmen müssen, dass und welche Abgaben seinerzeit gegenüber der Gesellschaft vorgeschrieben worden wären, die nunmehr zum Gegenstand der Haftung gemacht würden.

Der Bf. habe deshalb in seiner Berufung vom 2. Jänner 2012 schwerpunktmäßig auch Ausführungen gegen die Beweiswürdigung, Aktenwidrigkeit und die unrichtige rechtliche Beurteilung des ursprünglichen Abgabenbescheides vorgebracht, weil kein Zweifel daran bestehen könne, dass er auch diesen zugrunde liegenden Abgabenbescheid seinem Inhalt nach bekämpfe, und dass somit das Argument, dass sich das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten nicht mit diesem Vorbringen beschäftigen müsse, ins Leere gehe.

Es gebe für den Bf., dem der gegenständliche Grundlagenbescheid über den Abgabenanspruch niemals zur Kenntnis gebracht und auch nicht zugestellt worden sei, keine andere Möglichkeit, als die Ausführungen gegen diesen Grundlagenbescheid im gegenständlichen Berufungsverfahren zu bekämpfen und in Frage zu stellen. Daher habe sich die Abgabenbehörde sehr wohl auch mit diesen Argumenten auseinanderzusetzen.

Für den Eventualfall stelle der Bf. den Antrag auf Zustellung der zugrunde liegenden Abgabenbescheide an seinen rechtsfreundlichen Vertreter.

Unabhängig davon setze jedoch auch der gegenständliche Haftungsbescheid jedenfalls voraus, dass dem Bf. als damaligem Geschäftsführer der Gesellschaft ein Verschulden an der seinerzeitigen Nichtentrichtung der Abgaben vorwerfbar wäre. Dies sei jedoch in keiner Weise der Fall. Tatsache sei es, dass er als Geschäftsführer in den Jahren 2008 und 2009 tätig gewesen sei, somit zu einem Zeitpunkt, währenddessen weder die Anknüpfungspunkte für die Abgaben entstanden seien noch bereits entstanden wären, da sie ihm als Geschäftsführer der Jahre 2008 und 2009 absolut nicht bekannt gewesen seien und er selbst von jenen Vorwürfen, die Sachverhalte der Jahre 2006 und 2007 zum Gegenstand hatten, vollkommen überrascht worden sei und zum Zeitpunkt der diesbezüglichen Vorwürfe gar nicht mehr die Möglichkeit gehabt habe, darauf zu reagieren, weil bei diesen Vorwürfen bereits die Insolvenz der Gesellschaft eingetreten sei.

Tatsache sei es jedenfalls, dass erst Betriebsprüfungen in den Jahren 2009 und 2010, somit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. B-GmbH die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände festgestellt hätten, sodass der Bf. und seine Mitgeschäftsführer keinesfalls imstande gewesen seien, einerseits das Vorhandensein dieser Abgabenrückstände zu kalkulieren oder gar festzustellen und für eine Abdeckung derselben zu sorgen.

Er sei daher als Geschäftsführer der Jahre 2008 und 2009 in keiner Weise verpflichtet gewesen, abgeschlossene Geschäftsjahre, deren Jahresabschlüsse vom Finanzamt Lilienfeld St. Pölten akzeptiert worden seien, in Frage zu stellen oder gar nur auf derartige Infragestellungen hin zu untersuchen. Es könne ihm daher auch kein Verschulden daran vorgeworfen werden, dass für ihn und seine Mitgeschäftsführer nicht nachvollziehbare,

weder bekannte noch bekannt sein müssende Abgaben keine Vorsorge getroffen worden sei bzw. diese bei Entrichtung der Abgaben oder Bezahlung anderer Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt worden seien. Insoweit gehe das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in seiner rechtlichen Beurteilung fehl, wenn in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2012 damit argumentiert werde, dass kein Verschulden des Geschäftsführers erforderlich wäre, um eine Haftung zu begründen. Ein derartiges Verschulden werde sehr wohl vorauszusetzen sein, weshalb auch die Berufungsvorentscheidung zwar die bekannten Argumente des erstinstanzlichen durch Berufung bekämpften Bescheides wiederhole, jedoch durch Wiederholungen die Argumentation nicht richtiger werde.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.*

Unbestritten war der Bf. (gemeinsam mit M.R. und L.M.) vom 14. Dezember 2007 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. B-GmbH am 30. April 2010 deren handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 genannten gesetzlichen Vertreter von juristischen Personen, welche für die Abgabentrachtung der Primärschuldnerin verantwortlich waren. Der Bf. hat nicht vorgebracht, im Rahmen einer mit den anderen Geschäftsführern vereinbarten Geschäftsverteilung für die die steuerlichen Belange der GmbH nicht zuständig gewesen zu sein.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, welche am Abgabenkonto der GesmbH nach wie vor unberichtigt aushaften, steht aufgrund der Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 13. Juli 2011 fest.

Nicht nachvollzogen werden kann seitens des Bundesfinanzgerichtes das Beschwerdevorbringen des Bf. dahingehend, er habe während des Zeitraumes seiner Geschäftsführung und den zugrunde liegenden Haftungs- und Abgabenbescheiden

betreffend Lohnabgaben (L, DB, DZ) 2006 und 2007 keine Kenntnis erlangt, weswegen sich sein Beschwerdevorbringen insbesondere auch gegen die zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten richte.

Diesem Vorbringen ist anhand der Aktenlage entgegenzuhalten, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten an Lohnsteuer 2006 (€ 3.015,62) und Lohnsteuer 2007 (€ 14.214,87) mit Haftungsbescheiden vom 27. Oktober 2009 gegenüber der Primärschuldnerin Fa. B-GmbH geltend gemacht wurden. Auch wurden am selben Tag die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen für die Jahre 2006 und 2007 in der aus dem gegenständlichen Haftungsbescheid ersichtlichen Höhe festgesetzt wurden. Mit Schriftsatz vom 27. November 2009 hat der steuerliche Vertreter der Primärschuldnerin im Namen der Geschäftsführung Berufung gegen die genannten Bescheide eingebracht und darin deren Zustellung am 30. Oktober 2009 bestätigt.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Der Schwerpunkt des Beschwerdevorbringens des Bf., die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten an Lohnabgaben 2006 und 2007 seien durch die Abgabenbehörde zu Unrecht vorgeschrieben worden, zumal keine Dienstverhältnisse vorgelegen seien, gehen daher in diesem Verfahren ins Leere und können nur in einem gemäß § 248 BAO geführten Beschwerdeverfahren gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide geltend gemacht werden.

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, sie besteht auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen ist (vgl. VwGH 20.1.2000, 2009/13/0019).

Wenn der Bf. mit der gegenständlichen Beschwerde einwendet, die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für die Jahre 2006 und 2007 seien vor Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit fällig geworden und ihm erst während des Konkursverfahrens, somit nach Beendigung seiner Geschäftsführerfunktion im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung festgesetzt worden und er hätte erst im Laufe des Konkursverfahrens von dieser Abgabenschuld Kenntnis erlangt, so widerspricht dieses Vorbringen, wie schon oben im Zusammenhang mit § 248 BAO ausgeführt, eindeutig der Aktenlage.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2006 und 2007 wurden mit Bescheid der Abgabenbehörde vom 27. Oktober 2009 gegenüber der Fa. B-GmbH festgesetzt und mit

Namens der Geschäftsführer eingebrachten Berufung vom 27. November 2009 durch die damalige steuerliche Vertretung, Fa. C-GmbH, auch bekämpft. Die Zahlungsfrist der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnabgaben 2006 und 2007 endete am 3. Dezember 2009, also ca. fünf Monate vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und es traf den Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer sehr wohl eine Verpflichtung zur Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Gesellschafter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100).

Zum Verschulden hat der Bf. im gegenständlichen Verfahren lediglich in Bezug auf die Lohnabgaben 2006 und 2007, welche betragsmäßig den weitaus überwiegenden Teil der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ausmachen, Stellung genommen und ausgeführt, es handle sich dabei um Abgabenschuldigkeiten, deren Fälligkeit in den Zeitraum vor seiner Geschäftsführung gefallen seien und von denen er im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit keine Kenntnis erlangt habe. Dazu hat er argumentiert, dass es nicht zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehöre, bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion sämtliche Werkverträge der Vergangenheit auf deren rechtliche Haltbarkeit zu überprüfen. Der Bf. hat dabei einerseits übersehen, dass, wie bereits ausgeführt, die bescheidmäßige Vorschreibung und die daraus resultierende Zahlungsfrist dieser Lohnabgaben in den Zeitraum seiner Geschäftsführung fiel und ihm schon alleine deswegen eine Zahlungsverpflichtung (Zahlungsfrist für Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnabgaben 2006 und 2007 am 3. Dezember 2009) traf. Wenn der Bf. nunmehr behauptet, er habe von diesen Lohnabgaben während des Zeitraumes seiner Geschäftsführung keine Kenntnis erlangt, so widerspricht diese Behauptung der Aktenlage, hat doch die steuerliche Vertretung der GmbH auch in seinem Namen am 27. November 2009 Berufung gegen die zugrunde liegenden Bescheide aufgrund der Lohnsteuerprüfung eingebracht wurde. Sollte seine Behauptung hinsichtlich der Unkenntnis dieser Abgabenschuldigkeiten dennoch richtig sein, so kann eine derartige Unkenntnis wohl nur auf einer schuldhaften Vernachlässigung seiner Geschäftsführerpflichten beruhen.

Am Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. besteht daher schon aus diesem Grund kein Zweifel.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche. Die aus dem zugrunde liegenden Haftungsbescheid ersichtlichen Pfändungsgebühren und Barauslagenersätze 2009 waren am 13. November 2009 aufgrund von Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber der Primärschuldnerin, die Säumniszuschläge 2006 und 2007 am 3. Dezember 2009 wegen nicht zeitgerechter Entrichtung der Lohnsteuern 2006 und 2007 fällig. Der Bf. war daher als verantwortlicher Geschäftsführer zu deren Entrichtung verpflichtet und hat insoweit das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht dargelegt.

Kein Vorbringen hat der Bf. zur Nichtentrichtung der im Zeitraum seiner Geschäftsführung fällig gewordenen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten in Bezug auf Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 6,8,10/2009, Dienstgeberbeitrag 11/2009 und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2009 und 9,10,11/2009 sowie in Bezug auf die Nichtentrichtung auf die Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/2009 und 1-3/2010 erstattet. Insoweit hat er weder das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung behauptet noch eingewendet, dass keine liquiden Mittel zu deren Entrichtung vorhanden gewesen wären. Auszuführen ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. mit der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde, welcher insoweit Vorhaltscharakter zukommt, darauf hingewiesen wurde, dass er das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen anhand einer Liquiditätsrechnung nachzuweisen hat und dass die bis dahin vorgelegten Unterlagen einen solchen Nachweis nicht darstellen. Dennoch wurde ein Gleichbehandlungsnachweis nicht erbracht und auch nicht dargestellt, in welchem Ausmaß die Abgabenbehörde bei Gleichbehandlung aller Gläubiger anteilig zu bezahlen gewesen wäre. Aus dem Abgabenkonto ist ersichtlich, dass seitens der Primärschuldnerin noch für Jänner 2010 Lohnabgaben gemeldet wurden, was auf eine Auszahlung von Löhnen und somit auch auf ein Vorhandensein von liquiden Mittel zu einer zumindest teilweisen Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten schließen lässt.

Bei gegebener schuldhafter Pflichtverletzung konnte die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (vgl. VwGH 13.4.2005, 2003/13/0177, 0178).

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Der Bf. hat den Ausführungen der Abgabenbehörde zum Ermessen dahingehend, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabenanspruches und der Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles darstellt, dass Vermögenslosigkeit und das Fehlen von Einkünften beim Haftungspflichtigen der Haftung nicht entgegenstehe und auch zum Verschulden des Bf., dass im Zeitraum seiner Geschäftsführung ein beträchtlicher

Abgabenrückstand auf dem Konto der Fa. B-GmbH entstanden und angewachsen ist und er als Geschäftsführer die Möglichkeit gehabt hätte, zeitnah entsprechende Maßnahmen zur Vermeidung der Haftungsfolgen zu setzen, keine Einwendungen entgegen gesetzt, sodass seitens des Bundesfinanzgerichtes keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Ermessensübung der Abgabenbehörde bei Erlassung des Haftungsbescheides bestehen. Insbesondere kann seitens des Bundesfinanzgerichtes eine fehlerhafte Ermessensübung der Abgabenbehörde nicht darin gesehen werden, dass der Bf., bei mehreren zur Haftung herangezogenen Geschäftsführern, für den vollen Betrag der zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten und nicht nur anteilig zur Haftung herangezogen wurde, zumal eine Einbringlichkeit der Haftungsschuld bei den anderen Geschäftsführern, aufgrund deren aktenkundiger schlechter Einkommensverhältnisse derzeit kaum zu erwarten ist und daher der Ausspruch der Haftung für den vollen Betrag der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zweckmäßig ist und dem Interesse der Republik Österreich an der vollen Einbringung der Abgabeschuld entspricht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.