

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Dr. Werner Stanek, Wollzeile 33, Tür 20, 1010 Wien über die Beschwerde vom 11. März 2014 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 03. Februar 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 131.769,22 (statt bisher € 231.364,48) eingeschränkt.

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
6/10	Umsatzsteuer	989,87
11/10	Umsatzsteuer	620,12
12/10	Umsatzsteuer	108,02
2007	Umsatzsteuer	27.382,44
2008	Umsatzsteuer	6.161,89
2009	Umsatzsteuer	15.691,53
01-06/10	Umsatzsteuer	2.289,18
01-12/07	Kapitalertragsteuer	21.867,95
01-12/08	Kapitalertragsteuer	16.868,89
01-12/09	Kapitalertragsteuer	34.370,34
01-06/10	Kapitalertragsteuer	5.418,99

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der nunmehrige Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf. genannt) vertrat gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug seit -- . August 2007 die Firma XY- GmbH als Geschäftsführer und seit --/April 2011 als deren Liquidator.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom - . März 2011 wurde der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen, die Gesellschaft in der Folge aufgelöst und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Am 8. August 2011 erging an den Bf. ein Haftungsvorhalt.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 6. September 2011 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, dass, wie den oftmaligen Berufungen gegen die gegenüber der GmbH ausgestellten Bescheiden entnommen werde könne, seien über die durch das Unternehmen erklärten Umsätze hinaus keine Umsätze erzielt worden.

Die aufgrund der Außenprüfung im Jänner und Februar 2011 im Bericht vom 22. Februar 2011 festgestellten Fehlbestände im Warenlager seien dadurch zustande gekommen, dass offensichtlich – dem in jeden Unternehmen vorkommenden – Schwund nicht energisch genug nachgekommen worden sei. Letztendlich würden durch eine einfache „Multiplikation“ derartige Rückstände, wie sie nunmehr der GmbH – allerdings nach wie vor nicht rechtskräftig – vorgeschrieben worden seien, resultieren, für die der Bf. nunmehr persönlich zur Haftung herangezogen werde.

Tatsache sei, dass die Umsätze niemals gemacht worden seien und daher alle die im Zusammenhang damit vorgeschriebenen anderen Steuern, insbesondere Körperschaftsteuer nicht richtig seien.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2014 wurde der Bf. gemäß §§ 9 und 80 BAO für nachstehende Abgabenschuldigkeiten der Firma XY- GmbH in Höhe von insgesamt € 231.364,48 zur Haftung herangezogen.

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in €
6/10	Umsatzsteuer	989,87
11/10	Umsatzsteuer	620,12
12/10	Umsatzsteuer	108,02
2007	Umsatzsteuer	27.382,44
2008	Umsatzsteuer	6.161,89
2009	Umsatzsteuer	15.691,53

01-06/10	Umsatzsteuer	2.289,18
01-12/06	Kapitalertragsteuer	48.424,80
01-12/07	Kapitalertragsteuer	73.038,41
01-12/08	Kapitalertragsteuer	16.868,89
01-12/09	Kapitalertragsteuer	34.370,34
01-06/10	Kapitalertragsteuer	5.418,99

Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass der Bf. unbestritten Geschäftsführer der Firma XY- GmbH sowie deren Liquidator gewesen sei.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) das auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermontas eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen sei. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die angegebenen Zeiträume sei die Umsatzsteuer vom Bf. teilweise selbstbemessen bzw. ebenso nur teilweise beglichen worden.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1972 und 1988 schulde der Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer. Diese sei durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abzug der KESt. Bei inländischen Kapitalerträgen sei der Verpflichtete der Schuldner der Kapitalerträge.

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

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingekommenen Berufung bezeichneten Bescheidbeschwerde brachte der Bf. vor, dass er eine schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten bestreite. Er halte fest, dass er den ihm auferlegten Pflichten gemäß § 80 BAO immer nachgekommen sei.

Darüber hinaus habe er unter einem „unbeschadet der Einbringung dieser Berufung gegen die Heranziehung zur Haftung offen stehenden Frist“ auch gegen den (die) Bescheid(e) über den Abgabenanspruch Berufung erhoben, welche vollinhaltlich auch zu seiner Verantwortung im Verfahren über den Haftungsbescheid erhoben werde und der Bf. den Antrag stelle, mit der Entscheidung über die Berufung (Berufungsvorentscheidung) bis zur endgültigen Entscheidung durch die Finanzbehörde zweiter Instanz abzuwarten und den strittigen Betrag gemäß § 212a BAO von der Einhebung auszusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO aus, dass

unbestritten sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Firma XY- GmbH uneinbringlich seien (mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit sei die Firma infolge rechtskräftiger Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens laut Firmenbuch aufgelöst).

Des Weiteren stehe laut Firmenbuch fest, dass der Bf. seit \*\*/\*\* 2006 als selbstständig vertretungsbefugter Prokurist und ab -- . Februar 2007 als selbstständig befugter Vertreter der Firma XY- GmbH fungiert habe.

Die zur Vertretung berufenen Personen einer juristischen Person, deren Abgaben nicht entrichtet worden und uneinbringlich geworden seien, treffe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb sie nicht Sorge dafür hätten tragen können, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet würden, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden der Firma XY- GmbH seien Nachforderungen aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung, welche mit Bericht vom 22. November 2011 abgeschlossen worden sei und bei welcher gravierende Kalkulationsdifferenzen, Buchführungsmängel sowie verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden seien.

Diese Kalkulationsdifferenzen würden laut Angaben des Bf. aus Warendiebstählen, die anlässlich der Betriebsprüfung zur Anzeige gebracht worden seien und auf die Geschäftsführung des Herrn W. (Geschäftsführer vom \*\*/\*\* 2006 bis \*/\* 2007) zurückzuführen wären, allerdings bis dato nicht aufgeklärt worden seien (die Strafanzeige gegen unbekannte Täter sei abgebrochen worden).

Hiezu sei festzuhalten:

Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden ende nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenzahlungsschuld, sondern erst mit deren Abstattung. Die GmbH bleibe somit verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Verzug geraten sei, zu erfüllen. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung sei gemäß § 80 Abs. 1 BAO ein Geschäftsführer 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.

Der Bf. sei bereits seit der Gründung der GmbH in leitender Position gewesen (zunächst Prokurist und ab -- . Februar 2007 Geschäftsführer) und ihm sei daher anzulasten, dass ihm spätestens bei Einsichtnahme in die Bücher und Aufzeichnungen zu Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit die Unregelmäßigkeiten und Missstände hätten auffallen müssen.

Bei Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordnungsgemäßen Geschäftsführers bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion hätte er erkennen müssen, dass seit Beginn des Unternehmens der Wareneinsatz zum Teil beträchtlich höher als die erklärten Umsätze gewesen seien und dass Gelder ganz offensichtlich in die Gesellschaftersphäre

abgeschöpft worden, also verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgt seien, für welche keine Kapitalertragsteuer entrichtet worden sei.

Die offensichtlichen Unregelmäßigkeiten seien jedoch während seiner Geschäftsführertätigkeit nicht beseitigt worden.

Es sei daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben auszugehen, weshalb die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt sei. Zu der gleichzeitig mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Beschwerde gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide werde festgehalten:

Bringe der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde ein, so seien diese Beschwerden nicht gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhänge; letztere Bescheidbeschwerde wäre als unzulässig (geworden) gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, würde der Haftungsbescheid mit Beschwerdevorentscheidung, Erkenntnis oder Beschluss ausgehoben (VwGH 14.10.1981, 81/13/0081).

Da die Berufung der Primärschuldnerin gegen die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide bereits dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und von diesem noch nicht entschieden worden sei, werde jedoch die gleichzeitig mit der Haftungsbeschwerde eingebrachte Beschwerde gemäß § 248 BAO mit dem dort anhängigen Verfahren im Sinne des § 267 BAO zu verbinden und dort zu entscheiden sein.

Dagegen beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (gemeint: an das Bundesfinanzgericht) und gab seine nunmehrige Adresse bekannt.

Zur Beschwerdevorentscheidung führte der Bf. aus, dass es unverständlich sei, wenn (richtigerweise) ausgeführt werde, dass er seit \*\*/\*\* 2006 als Prokurist und ab -- . Februar 2007 als Geschäftsführer eingetragen sei, dies keinen Niederschlag für den Zeitraum \*\*/\*\* 2006 bis -- . August 2007 finde; nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei der Haftungsbescheid an den Geschäftsführer, in diesem Fall an W. zu richten.

Unter Hinweis darauf, dass die Finanzverwaltung wirtschaftlich vorzugehen habe, verweise der Bf. auf das von ihm wahrgenommene Recht auf Überprüfung „unbeschadet“ der Einbringung einer Berufung gegen die Heranziehung zur Haftung. Er habe innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer vom 28. Februar 2011, Umsatzsteuerescheide 2007, 2008 und 2009 sowie 01-06/2010 Berufung erhoben.

Der Bf. habe die maßgeblichen Gründe, nämlich im Wesentlichen eine falsche bzw. aktenwidrige Annahme der Bemessungsgrundlagen (die tatsächlichen Verkaufspreise seien weitaus niedriger als vom Prüfer angenommen gewesen) detailliert dargelegt und lege nochmals zur Untermauerung Rechnungen mit den Nummern 000090, 000205, 000451, 000711 sowie 000191 zum Beweis dafür vor, dass die vom Betriebsprüfer angenommenen Verkaufspreise tatsächlich nicht den vom Betriebsprüfer in seiner kalkulatorischen Getränkeverprobung angenommenen Werten entsprechen würden, vor.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass in der Küche kein Werbebeitrag durch den Betriebsprüfer angesetzt worden sei; das seien diejenigen Konsumationen, die aufs Haus gingen. Diesbezüglich sei unter der kalkulatorischen Getränkeverprobung „sonstige Abzüge – Werbung“ immer eine Pauschale von € 20.000,00 angesetzt worden. Datto sei ein Abzug wegen Personalverpflegung nicht auf die Küche umgelegt worden, womit in diesem Zusammenhang sich keine Nachforderung ergeben dürfte.

Es werde daher beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, da sich die Beschwerdevorentscheidung vorerst darauf zurückziehe, nicht eine – verfahrensökonomisch sinnvoll – zuerst vorzunehmende Entscheidung gegen die Abgabenbescheide abzuwarten und dann erst über den Haftungsbescheid, möglicherweise dann auf die richtigen Beträge eingeschränkt, zu entscheiden.

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

*Gemäß § 9 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 eingebbracht werden können.*

*§ 80 Abs. 1 BAO: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.*

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

#### **1.) Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen:**

Die mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 231.364,48 erfuhr bis dato keine Änderung und haftet in dieser Höhe nach wie vor unberichtigt aus.

#### **2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:**

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom - . März 2011 wurde der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen, die Gesellschaft in der Folge aufgelöst und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.

Die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuldigkeiten bei der GmbH steht daher zweifelsfrei fest und wurde im Haftungsverfahren auch nicht bestritten.

### **3.) Stellung des Bf. als Vertreter:**

Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug fungierte der Bf. seit -- . August 2007 als Geschäftsführer und ab --/April 2011 als Liquidator der GmbH und kann daher zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen werden.

### **4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Vertreter:**

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Werden Abgaben nicht entrichtet, ist es daher Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1997, 96/13/0079).

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung für Abgabengrückstände auch dann zulässig, wenn Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, weil u.a. nach § 254 BAO auch durch Einbringung einer Beschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten wird (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. September 1988, 86/14/0095, sowie Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, Tz 3 zu § 254), bzw. nach § 264 Abs. 3 BAO die Wirksamkeit einer Beschwerdevorentscheidung durch einen Vorlageantrag nicht berührt wird.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 94/14/0148, 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.

Wenn ein zur Haftung Herangezogener – wie dies hier der Fall war - sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eine Bescheidbeschwerde einbringt, hat die Behörde zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Bescheidbeschwerde gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/16/0258, mwN).

Dieser Rechtslage zufolge sind Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von der Primärschuldnerin vorgeschriebenen Abgaben nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine - dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte - Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.1999, 96/15/0104). Soweit die Beschwerde mit Ausführungen zu angeblich falscher bzw. aktenwidriger Annahme der Bemessungsgrundlagen die Abgabenfestsetzung offenbar selbst bekämpfen will, geht dies schon deshalb ins Leere.

Bereits die belangte Behörde hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Beschwerde der Primärschuldnerin gegen die Abgabenbescheide sowie die Beschwerde gemäß § 248 BAO im Hinblick auf § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden ist, und darüber daher von der zuständigen Richterin im Bundesfinanzgericht zu entscheiden sind.

Daraus folgt, dass dem Antrag, die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Abgabenbescheide abzuwarten und danach über die Haftung zu entscheiden im Hinblick auf die o.a. ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gefolgt werden kann.

Wie bereits ausgeführt, ist die Behörde im Fall, dass dem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangeht, daran gebunden.

Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb hat sich das Bundesfinanzgericht mit der Frage zu befassen, ob dem Bf. eine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben trifft (vgl. VwGH vom 18.04.2007, 2004/13/0046).

Soweit die Haftung Abgabenschuldigkeiten betrifft, die im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit, bzw. seiner Funktion als Liquidator fällig wurden, genügt es zur Prüfung, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, auf den den Abgabenbescheiden zugrundeliegenden Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. Februar 2011, Tz 3 zu verweisen:

*„Bei der Überprüfung der betrieblichen Kennzahlen wurde festgestellt, dass die Rohaufschläge bei den Speisen, Getränken und Zigaretten in groben Maße*

*branchenunüblich sind. Bei den Speisen lag der Wareneinsatz sogar in allen Prüfungsjahren beträchtlich über den erklärten Umsätzen.*

*Im Rahmen einer Detailkalkulation wurden die tatsächlichen Rohaufschläge ermittelt und unter Zugrundelegung der erklärten Wareneinkäufe ein kalkulatorischer Umsatz ermittelt.*

*Bisher noch nicht berücksichtigte Parameter wie Schwund, Personalverpflegung und Werbung wurden miteinbezogen.*

*Neben den gravierenden kalkulatorischen Abweichungen bestanden noch die in der Folge dargestellten Mängel:*

- a) ACL-Daten konnten nicht zur Verfügung gestellt werden
- b) Inventuren konnten nicht vorgelegt werden
- c) fehlende Z-Abschlüsse bei der Registrierkasse
- d) Monatsabschlüsse der Registrierkasse fehlen für die Zeiträume 01/2006-12/2006 und ab 10/2007 bis lfd.
- e) fehlerhaftes Selbstberechnungsprogramm der Registrierkasse – Berechnung der USt wird ungenau vorgenommen bzw. stimmt der ausgewiesene Gesamt-Netto-Umsatz nicht mit der Summe der 10%igen und 20%igen Umsätze überein.

*Die während des Prüfungsverfahrens bei der Polizei erstattete „Anzeige gegen Unbekannt“ wegen Diebstahls des Warenlagers in größerem Umfang konnte im Rahmen der Prüfung nicht berücksichtigt werden, da die Anzeige erst aufgrund der Prüfung erstattet wurde und trotz plausibler Argumentation aber keine eindeutigen Beweise dafür vorgelegt werden konnten.“*

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wurde, wurde die Strafanzeige gegen unbekannte Täter gemäß § 197 Abs. 2 StPO abgebrochen.

Ein tatsächlicher Nachweis eines Diebstahls liegt nicht vor. Im Übrigen ist es nicht nachvollziehbar, dass ein Diebstahl des Warenlagers in größerem Umfang über Jahre hinweg unentdeckt bleibt. Dieser wäre jedenfalls spätestens bei Durchführung einer Inventur aufgefallen.

Im Hinblick auf die schwerwiegenden Verstöße gegen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und auch darauf, dass der Bf. selbst keine Schuldausschließungsgründe dargetan hat, ist für sämtliche Abgabenschuldigkeiten, die nach der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit des Bf. jedenfalls von einer schulhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Dass liquide Mittel zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt seitens der GmbH nicht zur Verfügung gestanden wären, hat der Bf. weder behauptet, noch liegen dafür aus den vorliegenden Akten Anhaltspunkte vor.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Umsatzsteuer 2007 am 15. Februar 2008, somit im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. fällig war. Obwohl der Bf. war zwar erst ab --. August 2007 Geschäftsführer der GmbH war, die Umsatzsteuererklärung somit auch einen Zeitraum vor der Übernahme der Leitungsfunktion beinhaltet, trägt er mit der Einreichung der Umsatzsteuererklärung, die im Übrigen erst am 31. Juli 2009 erfolgte, die Verantwortung für die Richtigkeit der dort ausgewiesenen Beträge.

Gemäß § 96 Abs. 1 Zif. 1 EStG ist bei Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 Zif. 1 und 2 EStG die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Verdeckte Ausschüttungen unterliegen ebenfalls der KEST gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (Jakom, EStG-Kommentar, § 93 Tz 13 mit Hinweis auf VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Hinsichtlich der uneinbringlich aushaftenden 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, so dass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Soweit die Kapitalertragsteuern im Zeitraum der Geschäftsführerfunktion des Bf. fällig wurden, ist festzustellen, dass der Geschäftsführer einer GmbH für nicht entrichtete Kapitalertragsteuer auch dann haftet, wenn damals (entgegen der Meinung der Betriebspflege) nach ihrer Beurteilung und seinem Wissensstand keine Kapitalertragsteuer angefallen ist, er aber keinen ein Verschulden ausschließenden, nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum dargetan kann (UFS vom 25.6.2010, GZ. RV/3058-W/09).

Nachdem der Bf. nicht dargetan hat, weshalb er nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, darf gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden.

Soweit die Haftung Kapitalsteuernachforderungen betrifft, deren Fälligkeitszeitpunkt vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit gelegen ist, ist zunächst auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass sich ein Geschäftsführer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GesmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen

nachgekommen ist, weil die Pflicht der GesmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstättung endet. Die GesmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GesmbH verhalten (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 27.2.2008, 2005/13/0085, vom 23.6.2009, 2007/13/0005 bis 0007, und vom 24.1.2013, 2012/16/0100). Der Geschäftsführer hat sich demnach darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.2.2014, 2012/16/0101, darf die zumutbare Prüfungspflicht nicht dahingehend überspannt werden, dass der neu eingesetzte Geschäftsführer nicht nur zu prüfen gehabt, ob und inwieweit Rückstände an sich bestünden (wie es von der erwähnten hg. Rechtsprechung gefordert wird), sondern auch, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt worden sei. Gibt es keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen könnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht auch noch die Pflicht, (etwa innerhalb des Verjährungszeitraumes) die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen.

Soweit die Kapitalertragsteuer den Zeitraum vor der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit betrifft, geht aus den vorliegenden Akten hervor, dass Abgaberrückstände eben zum Zeitpunkt der Übernahme der Vertretungstätigkeit der Bf. noch nicht bescheidmäßig vorlagen und vom Bf. auch nicht verlangt werden konnte, die Bücher dahingehend zu prüfen, ob eventuell eine Kapitalertragsteuer angefallen ist, jedoch diese nicht gemeldet und abgeführt wurde.

Der Beschwerde wird daher hinsichtlich der Kapitalertragsteuer, soweit sie Tz 1 (Verzinsung Verrechnungskonto) und Tz 2 (Kalkulationsdifferenzen) des Prüfungsberichtes betrifft, hinsichtlich des Jahres 2006 zur Gänze und hinsichtlich des Jahres 2007, soweit sie den Zeitraum vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch den Bf. betrifft stattgegeben.

Da im vorliegenden Fall dem Prüfer eine Aufteilung der Ausschüttungen in den Zeitraum vor bzw. nach Übernahme der Vertreterfunktion (-- August 2007) nicht möglich war und darüber hinaus der aus den Kalkulationsdifferenzen resultierenden Kapitalertragsteuer zugrundeliegenden Umsätzen auf einer Schätzung beruht, erschien es sachgerecht, unter Berücksichtigung der Fälligkeitsfrist eine schätzungsweise aliquote Aufteilung dahingehend vorzunehmen, dass 4/12 der Gewinnausschüttungen, somit ein Betrag von € 21.867,95 dem zeitlichen Verantwortungsbereich des Berufungswerbers zugerechnet wurden.

Soweit im Zuge der Außenprüfung die Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter "B +K" als verdeckte Gewinnausschüttungen aufzulösen waren, da keine Rückzahlungen erfolgten bzw. keine Rückzahlungsabsicht bestand und auch keine Verzinsung erfolgte, war der Beschwerde nicht nur für das gesamte Jahr 2006 sondern auch für 2007 statzugeben, da aus dem Bericht des Finanzamtes nicht hervorgeht, ob die verdeckten Gewinnausschüttungen vor oder nach der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit des Bf. erfolgten.

#### **5.) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den Abgabenausfall:**

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben 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 Abgabe war.

#### **6.) Ermessen:**

Die im Rahmen des § 224 BAO zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung 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).

Zum Vorbringen, dass ein Haftungsbescheid an den vormaligen Geschäftsführer W. zu ergehen habe, ist festzustellen, dass der Bf. nunmehr ohnedies nur für jene Abgabenschuldigkeiten, die im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit angefallen sind, zur Haftung herangezogen wurde.

Das Bundesfinanzgericht hält die Zweckmäßigkeitserwägung der Abgabenbehörde dahingehend, dass die Geltendmachung der Haftung im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Hereinbringung des Abgabenanspruches darstellt, für unbedenklich, zumal vom Bf. weitere Billigkeitsgründe, welche einem Haftungsausspruch entgegen stehen würden, nicht vorgebracht wurden und solche auch aus der Aktenlage nicht ableitbar sind.

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.

Wien, am 3. Februar 2015