

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. April 2015 zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 22. Januar 2016 teilweise stattgegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

1.1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war gemeinsam mit D und E im Zeitraum vom 24.12.2010 bis 9.5.2015 als kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer der B-GmbH (kurz: GmbH) im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom .....2014 wurde ein Antrag der T auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH infolge Unzuständigkeit (§ 63 IO) zurückgewiesen, weil die GmbH bereits vor Antragstellung ihren Betrieb eingestellt habe, keine weitere Niederlassung betrieben und aufgrund der beendeten Liquidation über kein inländisches Vermögen mehr verfügt habe.

Mit Abtretungsvertrag vom 22.12.2014 traten die eingangs angeführten Personen ihre GmbH-Geschäftsanteile an C und Mag. S ab. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 5.5.2015 wurden der Bf. sowie D und E als Geschäftsführer der GmbH abberufen und A zum neuen Geschäftsführer bestellt.

1.2. Mit Bescheid vom 2.4.2015 zog das Finanzamt sowohl den Bf. als auch die beiden anderen kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführer zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 38.807,21 € heran. Dieser Haftungsbetrag setzt sich zusammen aus Lohnsteuer 2011 (20.577,45 €), Dienstgeberbeitrag 2011 (5.005,36 €), Dienstgeberzuschlag 2011 (491,79 €), Lohnsteuer

2012 (7.123,51 €), Dienstgeberbeitrag 2012 (2.979,16 €), Dienstgeberzuschlag 2012 (261,78 €), Umsatzsteuer 12/2013 (97,44 €), Körperschaftsteuer 1-3/2014 (125 €), 4-6/2014 (125 €), 7-9/2014 (125 €), 10-12/2014 (1.062 €), 1-3/2015 (359 €) sowie Säumniszuschlag 2011 (332,25 €) und 2012 (142,47 €).

Im Begründungsteil wurde nach Zitierung der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO sowie der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen sei, für die Abgabenentrichtung Sorge zu tragen. Der Vertreter habe darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schulhaft gewesen sei. Dabei habe nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Vertreter das Fehlen solcher Mittel nachzuweisen. Reichten die Mittel nicht aus, um die Verbindlichkeiten zur Gänze zu bedienen, sei der Vertreter zur Befriedigung der Gläubiger im gleichen Verhältnis verpflichtet; die Abgabenschulden dürften somit nicht schlechter als die übrigen Schulden behandelt werden. Die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben sei bei der Primärschuldnerin nicht möglich, weil mehrere Exekutionsversuche erfolglos verlaufen seien und der oben erwähnte Konkursantrag vom Gericht zurückgewiesen worden sei. Da Zahlungsaufforderungen ignoriert worden seien und sich der Rückstand nicht vermindert habe, würde das Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung das Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, überwiegen.

1.3. Die dagegen erhobene Beschwerde vom 12.5.2015 wurde wie folgt begründet.

„...Wie bereits dem Finanzamt Innsbruck, Strafbehörde I. Instanz, mitgeteilt wurde, haben wir am **08.03.2013** alle Mitarbeiter wegen des schlechten Geschäftsganges abgemeldet und die B-GmbH ruhend gemeldet.

Alle Anlagengegenstände wurden verkauft bzw. aufgelöst und die Schulden der B-GmbH wurden zum damaligen Zeitpunkt zur Gänze getilgt. Auch beim Finanzamt Innsbruck bestand zum 31.12.2013 ein Guthaben.

Die Geschäftsführerbezüge wurden auch mit der Ruhendmeldung der B-GmbH eingestellt, damit keine weiteren Belastungen entstehen.

Ende des Jahres 2013 war, wie oben erwähnt, die Geschäftstätigkeit schon eingestellt und die Betriebsaufgabe der B-GmbH hat schon stattgefunden.

Im Dezember 2013 kam ein GPLA-Prüfer zur S-KG, welche die B-GmbH in Sachen Lohnabgaben vertreten hat.

Beim damaligen Firmenstart haben wir uns selbstverständlich von Frau R, Geschäftsführerin der S-KG, in allen Belangen der Lohnverrechnung beraten lassen. Alles was uns Frau R mitgeteilt hat, haben wir eingehalten, wie z. B. die Führung der Stundenaufzeichnungen, Tagesdiäten usw.

Bis zum 18.3.2013, das war der Tag der Schlussbesprechung der GPLA-Prüfung, **welche aus uns unerklärlichen Gründen ohne uns als Geschäftsführer stattgefunden hat**, war die Welt für uns noch in Ordnung.

Die Bescheide wurden mit 13.1.2014 vom Finanzamt erlassen und ich erlangte erst nach Erhalt der Bescheide Kenntnis über das Ergebnis der GPLA-Prüfung.

Da die B-GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits vermögenslos war und die Geschäftstätigkeit im März 2013 eingestellt hat, konnten die Schulden auch nicht mehr beglichen werden.

Somit kam es zum Konkursantrag, welcher von der T gestellt wurde. Das Landesgericht Innsbruck wies den Konkursantrag mit der Begründung ab, dass keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird und kein Geschäftssitz der B-GmbH mehr vorhanden ist.

Wie Sie aus den Jahresabschlüssen ersehen können, ist die B-GmbH zur Gänze vermögenslos.

Es wurden auch die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt als die übrigen Schulden, weil zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Schulden vorhanden waren, auch nicht beim Finanzamt Innsbruck.

Als Vertreter der B-GmbH wurde in dieser Beschwerde von meiner Seite dargestellt, dass mir die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war, weil wie bereits erwähnt die Betriebsaufgabe bereits stattgefunden hat, die Geschäftstätigkeit eingestellt wurde, und es keinen Firmensitz mehr **zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung durch das Finanzamt Innsbruck** in Österreich gegeben hat.

Zum Zeitpunkt der Abmeldung der Dienstnehmer (Betriebsaufgabe), das war der 8.3.2013, bis zum Bescheiderlass des Finanzamtes Innsbruck, das war der 13.1.2014, waren bereits mehr als 10 Monate vergangen!

Ich ersuche Sie daher, den Haftungsbescheid zur Gänze aufzuheben...“

1.4. Mit Schreiben vom 3.12.2015 richtete das Finanzamt an den Bf. einen Vorhalt, in welchem die gesetzlichen Haftungsvoraussetzungen dargelegt und der Bf. zu einer Stellungnahme aufgefordert wurde. Weiters wurde der Bf. um Nachweise ersucht, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen. Gegebenenfalls sei auch die Beachtung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung (durch Vorlage entsprechender Unterlagen über die finanziellen Mittel der GmbH im jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten und deren Verwendung) nachzuweisen.

Im Antwortschreiben vom 11.1.2016 äußerte sich der Bf. dahingehend, dass die GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum „ausreichend liquide Mittel zur Verfügung gehabt“ habe. Zum Beweis für die Liquidität der GmbH werde auf die angeschlossenen Jahresabschlüsse der GmbH zum 31.12.2011 und 31.12.2012 verwiesen, worin positive Bankkontostände ausgewiesen seien. Die vorhandene Liquidität der GmbH sei auch aus den Aufstellungen der Lieferforderungen und -verbindlichkeiten zum 31.12.2011, 2012 und 2013 ersichtlich. Aus diesen Unterlagen gehe hervor, dass „im Zeitraum

2011 und 2012 jedenfalls genügend liquide Mittel der .... GmbH vorhanden waren, dass die nachträglich vorgeschriebenen Lohnabgaben zum damaligen Fälligkeitszeitpunkt bezahlt werden hätten können“. Bei der Betriebsaufgabe am 8.3.2013 sei es zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen, weil zu diesem Zeitpunkt weder Forderungen noch Verbindlichkeiten von irgendeiner Seite bestanden hätten. Vielmehr hätte das Abgabekonto der GmbH zu diesem Zeitpunkt ein Guthaben aufgewiesen und sei die Abgabennachforderung erst fast ein Jahr später entstanden.

1.5. Mit teilweise stattgebender Beschwerdevorentscheidung vom 22.1.2016 schränkte das Finanzamt die Haftung auf die nach Zeiträumen und Beträgen aufgegliederten Lohnabgaben (L, DB, DZ) für 2011 und 2012 im Gesamtbetrag von 32.544,01 € ein.

Da durch zwei saldowirksame Zahlungen der GmbH im September 2015 die Dienstgeberbeiträge 1–9/2011 zur Gänze und der Dienstgeberbeitrag 10/2011 zum Teil getilgt worden seien, sei der Beschwerde in diesem Umfang statzugeben gewesen. Weiters sei von der Haftung für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer samt Säumniszuschlägen abzusehen gewesen, weil zu den (jeweils nach dem 8.3.2013 gelegenen) Fälligkeitszeitpunkten dieser Abgaben nach glaubhafter Darstellung des Bf. keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen seien.

Die übrigen Lohnabgaben hätten gemäß § 79 Abs. 1 EStG bzw. § 43 Abs. 1 FLAG am 15. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendermonats entrichtet werden müssen. Aus haftungsrechtlicher Sicht sei somit entscheidend, ob zu den sich aus diesen Vorschriften ergebenden gesetzlichen Fälligkeitsterminen liquide Mittel vorhanden gewesen und die Löhne bzw. Reisekostenersätze an die Mitarbeiter ausbezahlt worden seien.

Der Bf. habe in seiner Vorhaltbeantwortung einerseits das Vorhandensein ausreichender Mittel in den Jahren 2011 und 2012 ausdrücklich eingeräumt und andererseits die Nichtauszahlung von Löhnen und Reisekostenentschädigungen nicht eingewendet. Dies bedeute, dass der Abgabenausfall auf eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinn des § 119 BAO zurückzuführen sei. Aufgrund der Ergebnisse der GPLA-Prüfung sei davon auszugehen, dass die Abgaben unberichtigt aushafteten, weil eine vollständige und richtige Meldung bzw. Entrichtung zu den gesetzlich vorgesehenen Zeitpunkten unterblieben sei.

1.6. Der Vorlageantrag vom 23.2.2016 richtet sich ausschließlich gegen die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach der Bf. die Nichtauszahlung von Löhnen, Tages- und Nächtigungsgeldern bzw. Kilometergeldern nicht behauptet habe. Nach Ansicht des Bf. müsse es sich bei diesem "Vorwurf" um eine "Verwechslung" handeln, gehe doch aus dem Bericht über die GPLA-Prüfung eindeutig hervor, dass an die Dienstnehmer steuerfreie Tages-, Nächtigungs- und Kilometergelder **ausbezahlt** worden seien. Da für diese Lohnbestandteile keine Aufzeichnungen vorhanden gewesen seien, sei die Hälfte der betreffenden Beträge einvernehmlich nachverrechnet worden. Hätte die GmbH keine Tages-, Nächtigungs- und Kilometergelder ausbezahlt, wäre es weder zu entsprechenden Nachforderungen noch zu einer Haftungsinanspruchnahme des

Bf. gekommen. Die Feststellung auf Seite 4 der Beschwerdevorentscheidung, die Nichtauszahlung der in Rede stehenden Lohnbestandteile sei nicht eingewendet worden, sei somit "nicht haltbar".

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

2.2. Unstrittig ist im vorliegenden Beschwerdefall die Stellung des Bf. als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH im Zeitraum vom 15.2.2011 bis zum 15.1.2013, in welchem die Abgabenforderungen fällig wurden. Außer Streit steht weiters die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der erstschuldnerischen GmbH aufgrund ihrer Vermögenslosigkeit ab dem 8.3.2013.

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

Aufgrund der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung sind nur mehr die Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme für die in der Beilage aufgegliederten Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge 2011 und 2012 zu prüfen.

2.4. Zu den Vertreterpflichten gehört die termingerechte Abgabenentrichtung nach Maßgabe der vorhandenen Mittel. Die gesetzliche Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben (vgl. Punkt 2.2.) ergibt sich aus den Bestimmungen der §§ 79 Abs. 1 EStG, 43 Abs. 1 FLAG und 122 Abs. 5 Z 2 WKG. Verfügt der Vertreter über – wenn auch nicht ausreichende – Mittel, so darf er die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden der Gesellschaft (vgl. Ritz, BAO/5, § 9 , Tz 11, mwN).

Der Bf. begründet sein Begehren, nicht zur Haftung für die Lohnabgaben herangezogen zu werden, damit, dass ihm die Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht nicht möglich gewesen sei, weil die der Haftungsinanspruchnahme des Bf. zugrunde liegenden Haftungs- und Zahlungsbescheide erst im Jänner 2014 erlassen worden seien, zu

welchem Zeitpunkt die erstschuldnerische GmbH aufgrund der Einstellung des Betriebes im März 2013 schon längst vermögenslos gewesen sei.

Dieser Standpunkt des Bf. übersieht, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt hat, sich danach bestimmt, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wozu auch Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zählen, die kraft Gesetzes entstehen und kraft Gesetzes fällig werden, ist somit maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106, VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Maßgebend sind somit die gesetzlichen Fälligkeiten der betreffenden Abgaben (siehe oben), und zwar unabhängig davon, wann diese bescheidmäßig festgesetzt wurden (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Im Übrigen setzt die Geltendmachung der Haftung eine Festsetzung der Abgabe gegenüber dem Primärschuldner gar nicht voraus (vgl. VwGH 22.12.1997, 93/17/0405).

In Anbetracht dieser Rechtslage wird mit der eingewendeten Vermögenslosigkeit der GmbH seit März 2013 kein mangelndes Verschulden des Bf. am Abgabenausfall dargetan. Vielmehr ist das Verschulden des Bf. darin zu sehen, dass die Abgaben nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen (ab 15.2.2011 bis 15.1.2013) entrichtet wurden, obwohl – wie der Bf. selbst betont – die GmbH damals noch über ausreichende Mittel verfügt hätte. Entgegen der Ansicht des Bf. ist seine Heranziehung zur Haftung nicht deshalb unzulässig, weil die betreffenden Abgabenansprüche erst anlässlich einer Außenprüfung im Jänner 2014 festgestellt wurden. Vielmehr erstreckt sich die Haftung gemäß § 9 BAO auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Dabei kann die Haftung auch für Abgabenforderungen bestehen, die erst nach Betriebseinstellung zu entrichten sind, wenn etwa – wie hier – Abgabenschulden erst im Zuge einer späteren Außenprüfung festgesetzt wurden, weil sich die Selbstberechnung als unrichtig erwies (§§ 201, 202 BAO). Da die Pflicht zur Abgabenentrichtung erst mit der Abstattung endet, ist der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Betriebseinstellung kein Abgabenguthaben bei der GmbH bestand, ohne haftungsrechtliche Bedeutung.

2.5. Auf die Beachtung des sogenannten Gleichbehandlungsgrundsatzes kommt es im vorliegenden Fall nicht an, weil sich das Gebot einer anteiligen Befriedigung von Gesellschaftsschulden erst als Folge des Fehlens ausreichender Mittel zur Begleichung sämtlicher Schulden ergibt. Davon ist aber im Beschwerdefall nicht auszugehen, weil der Bf. die Liquiditätssituation der erstschuldnerischen GmbH im Schreiben vom 11.1.2016 so darstellte, dass die „zum damaligen Fälligkeitstermin“ verfügbaren Mittel "jedenfalls" ausgereicht hätten, um die erst später vorgeschriebenen Lohnabgaben zu entrichten. Abgesehen davon wäre die Lohnsteuer ohnehin vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen gewesen (vgl. Ritz, BAO/5, § 9, Tz 11d, m. w. N.).

2.6. Die haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche sind entstanden, weil bei der oben erwähnten GPLA-Prüfung die an Arbeitnehmer der GmbH bezahlten Reisevergütungen

bzw. Tages- und Nächtigungsgelder mangels entsprechender Aufzeichnungen nur zur Hälfte als steuerfrei anerkannt wurden (vgl. Bp-Bericht 1 3.1.2014, ABNr 401405/13). .

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen (also steuerfrei) behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Für alle im § 26 EStG erfassten Arbeitgeberleistungen gilt der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. In diesem Sinn ist der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Belege zu erbringen. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Dabei muss die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Legaldefinition eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Ein Nachweis ist dem Grunde nach erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann. Diese Umstände sind für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze nach § 26 Z 4 EStG nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören (vgl. z. B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

2.7. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehört auch die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen (vgl. Ritz BAO/5, § 9, Tz 12), wozu auch solche Aufzeichnungen zählen, die für die Nachprüfbarkeit von in Anspruch genommenen Steuerbegünstigungen erforderlich sind. Der Bf. brachte dazu lediglich vor, er habe sich "beim Firmenstart" von einem externen Lohnverrechnungsbüro in sämtlichen Belangen der Lohnverrechnung beraten lassen und alle Auskünfte zur Führung von Aufzeichnungen ("Stundenaufzeichnungen, Tagesdiäten usw.") befolgt.

Dazu ist festzustellen, dass sich ein Vertreter alle zur Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen notwendigen Kenntnisse verschaffen muss. Er hat den Mangel im Fall einer darauf zurückzuführenden abgabenrechtlichen Pflichtverletzung als Außerachtlassung der gehörigen Sorgfalt zu verantworten. Ein Vertreter, der nicht über alle zur Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen notwendigen Kenntnisse verfügt, ist nicht schon deshalb entschuldigt, weil er sich damit – im Rahmen seiner eingeschränkten Kenntnisse – auseinandergesetzt hat und dementsprechend vorgegangen ist. Einen Vertreter trifft vielmehr eine Erkundigungspflicht, in deren Rahmen er gehalten ist, sich

über die Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung bei der Behörde bzw. bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Person oder Stelle Gewissheit zu verschaffen. Der Vertreter ist also nur dann entschuldigt, wenn die zur Beurteilung im Einzelfall notwendigen Kenntnisse nicht zu dem einem Vertreter zu unterstellenden Grundwissen gehören und er die ihm zumutbaren Schritte unternommen hat, sich in der Frage der für die Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen erforderlichen Aufzeichnungen sachkundig zu machen, und mangelhafte Aufzeichnungen auf das Ergebnis dieser Bemühungen ursächlich zurückzuführen sind. Dabei macht es keinen Unterschied, ob sich der Vertreter auf eine ihm mitgeteilte Verwaltungspraxis der Abgabenbehörde, auf höchstgerichtliche Rechtsprechung oder auf sonstige verlässliche Auskünfte sachkundiger Personen oder Institutionen stützen kann (vgl. z. B. VwGH 27.11.2014, 2012/08/0216, zur Haftung nach § 67 Abs. 10 ASVG).

Mit dem lapidaren Vorbringen, die GmbH-Geschäftsführer hätten sich anlässlich der Firmengründung in sämtlichen Belangen der Lohnverrechnung beraten lassen, wurde nicht dargelegt, dass der Bf. seiner Erkundigungspflicht im oben beschriebenen Sinn in ausreichendem Maß nachgekommen ist. Vielmehr hat er es billigend in Kauf genommen, dass die Aufzeichnungen, die von der erstschuldnerischen GmbH als Dienstgeberin zu führen waren, nicht den für die Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen maßgeblichen Erfordernissen entsprachen.

Weiters traf den Bf. gegenüber dem externen Lohnverrechnungsbüro eine umfassende Informationspflicht, um eine ordnungsgemäße Lohnverrechnung zu gewährleisten. Dass dem mit der Lohnverrechnung betrauten Büro einwandfreie Nachweise für die Steuerfreiheit der Reisekostenentschädigungen vorgelegen seien, behauptet selbst der Bf. nicht. Im Gegenteil teilte die Geschäftsführerin (Frau R) auf Anfrage des Finanzamtes, wann, wie bzw. welche Unterlagen dem Lohnverrechnungsbüro übermittelt worden seien, mit, dass "die Stunden lediglich in ein Mail geschrieben" bzw. "ohne Listen und dergleichen" bekannt gegeben worden seien. Somit ist es naheliegend, dass es der Bf. unterlassen hat, dem Lohnverrechnungsbüro die für eine korrekte steuerliche Behandlung der Reisekostenvergütungen maßgeblichen Unterlagen vorzulegen. Weiters besteht kein Anhaltspunkt dafür, dass sich der Bf. auch nur stichprobenhaft von der Plausibilität der als steuerfrei behandelten Beträge überzeugt hätte.

2.8. Wenn der Bf. schließlich bemängelt, die Schlussbesprechung der GPLA-Prüfung sei in seiner Abwesenheit durchgeführt worden, weshalb er vom Ergebnis erst nach Erhalt der Bescheide vom 13.1.2014 Kenntnis erlangt habe, so ist nicht ersichtlich, inwiefern dieser Umstand den Bf. entlasten könnte. Falls damit eine allfällige Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung zum Ausdruck gebracht werden soll, ist auf § 248 BAO zu verweisen, nach welcher Bestimmung der Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann. Wenn, wie im vorliegenden Fall, gegenüber der erstschuldnerischen GmbH Bescheide

über den Abgabenanspruch ergangen sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann, können im Haftungsverfahren Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Bf. gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich Beschwerde erhoben hat oder nicht (vgl. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

2.9. Zusammenfassend ist festzustellen, dass dem Bf. der Nachweis nicht gelungen ist, dass ihn deshalb kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben trifft, weil die Nachforderungen auf mangelhafte Aufzeichnungen der GmbH zurückzuführen sind und der Bf. zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit noch keine Kenntnis von diesen Mängeln und den daraus resultierenden Abgabenschuldigkeiten hatte. Vielmehr ist ihm diese Unkenntnis als Verschulden anzulasten.

2.10. Liegen die Haftungsvoraussetzungen vor, so ist die Geltendmachung der Haftung überdies in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen (vgl. VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium ist. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Besteht zwischen mehreren Geschäftsführern einer GmbH keine Zuständigkeitsaufteilung, trifft die Pflicht zur Abgabenentrichtung jeden Vertreter gleichermaßen. Im vorliegenden Fall wurde keine Zuständigkeitsaufteilung zwischen den drei kollektivvertretungsbefugten Geschäftsführern behauptet, weshalb die Pflicht zur Abgabenentrichtung alle Vertreter der GmbH traf.

Der Haftungsausspruch betrifft Abgabenbeträge, die im Zeitraum der gemeinsamen Tätigkeit der Geschäftsführer fällig waren. Der Bf. hat nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass er an der die Haftung begründenden schuldhaften Pflichtverletzung einen geringeren Anteil als die übrigen Geschäftsführer gehabt hätte. Auch aus der Aktenlage ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte für ein unterschiedliches Ausmaß an Verantwortlichkeit der Geschäftsführer, welches allenfalls eine unterschiedliche Ermessensübung in Bezug auf die Höhe der Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen könnte. Festzuhalten bleibt, dass es der Abgabenbehörde freisteht, mehrere oder auch

nur einzelne Personen, die eine für den Abgabenausfall kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten haben, zur Haftung heranzuziehen. Eine Nachrangigkeit der Haftung wie zwischen Abgabenschuldner und Haftendem gibt es im Fall mehrerer Vertreter mit gleichzeitigem Verschulden am Abgabenausfall nicht. Der Bf. hat letztlich nichts vorgebracht, was seine Haftungsinanspruchnahme unbillig erscheinen ließe. Auf der anderen Seite lässt insbesondere die Höhe der Abgabenschuldigkeiten die gemeinsame Inanspruchnahme aller drei Vertreter der GmbH zweckmäßig erscheinen.

2.11. Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 rechtlichen Voraussetzungen für die Haftung des Bf. sind durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Im Übrigen sind die dazu getroffenen Sachverhaltsfeststellungen einer Revision nicht zugänglich. Somit liegen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Innsbruck, am 13. Mai 2016