

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Schneeweiß und Kainz Steuerberatungs GmbH, Wienerstraße 13, 3385 Prinzersdorf, über die Beschwerde vom 29. November 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Amtsbeauftragte, vom 8. Oktober 2012, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO, in der Sitzung am 22. Mai 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Betrag von Euro 1.814,98 eingeschränkt wird:

|                                      |          |
|--------------------------------------|----------|
| Lohnsteuer 2006                      | 65,74    |
| Dienstgeberbeitrag 2006              | 263,20   |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 | 24,57    |
| Lohnsteuer 2007                      | 1.095,69 |
| Dienstgeberbeitrag 2007              | 292,43   |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 | 27,11    |
| Kammerumlage 07-09/2008              | 46,24    |

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**

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der L-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 4,32 % aufgehoben.

Mit Haftungsvorhalt vom 25. Jänner 2012 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) als ehemaligen Geschäftsführer der genannten Gesellschaft um Bekanntgabe der Verwendung der liquiden Mittel zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 4. Mai 2012 mit, dass er ab 22. Juni 2007 handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Diese Position habe er lediglich als Gefälligkeit übernommen und dafür kein Entgelt bezogen. Für die tatsächliche Geschäftsführung vor Ort sei Herr H.F. zuständig gewesen, dem er eine entsprechende Vollmacht für sämtliche Angelegenheiten erteilt habe. Diese Vollmacht habe auch Bankgeschäfte und die Vertretung gegenüber der Finanzbehörde beinhaltet.

Zum Zeitpunkt seiner Eintragung ins Firmenbuch als Geschäftsführer seien ihm keine Abgabengrückstände bekannt gewesen. Auch Herr F. habe dem Bf. auf Rückfragen immer wieder versichert, dass er sich auf Grund der Vollmacht um alles kümmern würde. Trotz seiner Erkundigungen habe dieser ihn nie über Abgabengrückstände informiert. Da der Bf. nicht in das Tagesgeschäft des Lokals eingebunden gewesen sei, sei er auf die Informationen von Herrn F. angewiesen gewesen, welcher ihm auf seine Fragen hin immer erklärt habe, dass „alles passe“.

Der Großteil des Abgabengrückstandes gehe auf die Jahre 2005 und 2006 zurück. Dies sei vor seiner Eintragung als Geschäftsführer im Firmenbuch gewesen. Der Grund für diese Kapitalertragsteuernachforderungen sei ihm nicht bekannt. Die Rückstände seien erst in einer Außenprüfung nach Insolvenzeröffnung am 8. Jänner 2009 ermittelt worden. Es sei daher nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer ein Rückstand ermittelt worden für Zeiten, in denen er noch nicht Geschäftsführer gewesen sei. Der Bf. habe daher während seiner Tätigkeit die Rückstände nicht bezahlen können, da diese noch gar nicht festgelegt gewesen seien, weshalb ihn kein Verschulden an der Nichtzahlung der im Zuge der Außenprüfung ermittelten Rückstände treffe.

Während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer seien dem Bf. keine Umstände bekannt gewesen, die zu einer Kapitalertragsteuerpflicht geführt hätten. Hätte er davon gewusst, hätte er die Funktion als Geschäftsführer nie angetreten. Ihm oder ihm nahestehenden Personen seien weder nicht erklärte Einnahmen der Gesellschaft zugeflossen noch habe ihm die Gesellschaft vermögenswerte Vorteile zugewendet.

Die Kapitalertragsteuerpflicht sei aus einer Zuschätzung von 10 % vom Umsatz resultiert. Gleichzeitig sei angenommen worden, dass dieser zugeschätzte Mehrertrag dem

Geschäftsführer oder einer anderen Person zugeflossen sei. Das Schätzungsergebnis sei jedoch nicht näher begründet worden. Dazu sei anzumerken, dass bei jedem Lokal ein höherer Umsatz möglich sei. Das Personal oder Herr F. seien jedoch zum Umsatz nicht befragt worden. Dabei hätte gerade das Personal den schlechten Geschäftsgang bezeugen können.

Zudem sei die Außenprüfung mit dem Masseverwalter durchgeführt worden, ohne dem Bf. oder dem tatsächlichen Geschäftsführer H.F. eine Möglichkeit zur Aufklärung zu geben und so eine Schätzung und in weiterer Folge eine Kapitalertragsteuerpflicht zu vermeiden. Da sich die Zuschätzung auf die Haftung des Geschäftsführers durchschlage, wäre der Bf. zumindest anzuhören gewesen. Ebenso seien ihm die Bescheide, mit denen die Steuern festgesetzt worden seien, nicht zugestellt worden.

Der Bf. habe nun Unterlagen zur finanziellen Situation beigeschafft, woraus hervorgehe, dass er selbst bei Kenntnis der Nachforderungen diese nicht aus den verwalteten Mitteln bezahlen habe können. Im Jahr 2005 habe es einen Jahresverlust von Euro 33.418,44 und im Jahr 2006 einen Jahresverlust von Euro 7.817,32 gegeben. Angesichts dieser Verluste sei daher eine Zahlung der Kapitalertragsteuer (zumal diese noch nicht einmal der Höhe und dem Grunde nach bekannt gewesen sei) bei deren Fälligkeit unmöglich gewesen.

Auf dem Geschäftskonto seien im Jahr 2007 Beträge in Höhe von Euro 136.209,80 eingegangen. Im gleichen Zeitraum habe es Ausgänge am Konto von Euro 138.391,04 gegeben. Die Ausgaben hätten die Einzahlungen daher um Euro 2.181,24 überstiegen. Es seien vom Geschäftskonto im Jahr 2007 allerdings Zahlungen an das Finanzamt in Höhe von insgesamt Euro 21.400,45 getätigten worden.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2012 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der L-GmbH für Abgaben in der Höhe von Euro 17.299,30, nämlich

| Abgabe                               | Betrag   | Fälligkeit   |
|--------------------------------------|----------|--------------|
| Kapitalertragsteuer 2005             | 4.117,50 | 07. 01. 2006 |
| Lohnsteuer 2005                      | 4,70     | 15. 01. 2006 |
| Dienstgeberbeitrag 2005              | 37,13    | 15. 01. 2006 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 | 3,45     | 15. 01. 2006 |
| Kapitalertragsteuer 2006             | 7.968,79 | 07. 01. 2007 |
| Lohnsteuer 2006                      | 68,71    | 15. 01. 2007 |
| Dienstgeberbeitrag 2006              | 275,08   | 15. 01. 2007 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 | 25,68    | 15. 01. 2007 |
| Umsatzsteuer 2006                    | 2.416,39 | 15. 02. 2007 |

|                                      |          |              |
|--------------------------------------|----------|--------------|
| Lohnsteuer 2007                      | 1.145,16 | 15. 01. 2008 |
| Dienstgeberbeitrag 2007              | 303,54   | 15. 01. 2008 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 | 28,33    | 15. 01. 2008 |
| Umsatzsteuer 2007                    | 856,52   | 15. 02. 2008 |
| Kammerumlage 07-09/2008              | 48,32    | 17. 11. 2008 |

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

Dazu wurde ausgeführt, dass der Bf. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als Geschäftsführer dieser Firma insbesondere dafür zu sorgen habe, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltete, ordnungsgemäß entrichtet würden. Da er dies unterlassen habe und der aushaftende Rückstand infolge schuldhafter Verletzung seiner Pflicht nicht eingebracht werden könne, sei die Haftung auszusprechen gewesen.

Voraussetzungen für die Haftung seien 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 an der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung sei auf Grund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der GmbH gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei. (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

Unbestritten sei auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten ab 22. Juni 2007 obliegen gewesen sei. Insbesondere sei im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sei seitens des Bf. vorgebracht worden, dass er lediglich am Papier als Geschäftsführer tätig gewesen sei und die tatsächlichen Geschäfte von Herrn F. geführt worden seien. Er sei zudem nicht in das Tagesgeschäft des Lokals eingebunden gewesen. Darauf sei zu verweisen, dass der Bf. in den maßgeblichen Zeiträumen alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Die Betrauung Dritter mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten befreie den Geschäftsführer aber nicht davon, den Dritten zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die ausschließen würden, dass dem Geschäftsführer Steuerrückstände verborgen bleiben würden. Unterbleibe die Überwachung, liege eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor.

Dem Vorbringen, dass die Haftungsinanspruchnahme auch für Abgaben erfolgt sei, deren Fälligkeit bereits vor Übernahme der Vertretertätigkeit eingetreten sei, sei entgegenzuhalten, dass sich ein neu eingetretener Geschäftsführer über die tatsächliche Situation der GmbH zu informieren habe, da die Haftung auch in die Vergangenheit zurückreiche. Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld, sondern mit deren Abstattung. Die GmbH bleibe somit verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Rückstand geraten sei, zu erfüllen. 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.

Laut Betriebsprüfungsbericht vom 8. Jänner 2009 (Prüfung der Jahre 2004-2006) sei eine formell nicht ordnungsgemäße und durch die schweren Aufzeichnungsmängel hinsichtlich ihrer materiellen Richtigkeit nicht effektiv überprüfbare Buchhaltung geführt worden. Dieser Sachverhalt hätte im Zuge der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit seitens des Bf. genauestens in Augenschein genommen werden müssen, weshalb ein grobes Verschulden vorliege.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass im Schreiben des Bf. vom 4. Mai 2012 auch die Richtigkeit des Ergebnisses der Betriebsprüfung über die Jahre 2004-2006 angezweifelt worden sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Gegenstand des Haftungsbescheides sei einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen werde oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) lasse die Tatsache der teilweisen Abgabenentrichtung zwar auf das Vorhandensein liquider Mittel, nicht jedoch auf eine aliquote Befriedigung des Abgabengläubigers schließen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen sei, obliege dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermöge der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen sei, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Die vom Bf. mit Schriftsatz vom 4. Mai 2012 vorgelegten Unterlagen würden keinen solchen geeigneten Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung darstellen.

Dem Begehr um Einvernahme von Herrn H.F. werde seitens des Finanzamtes nicht stattgegeben. Der Beweisantrag werde als nicht notwendig erachtet, da laut Aktenlage klar sei, dass mangelnde Sorgfalt des Bf. vorliege, insbesondere da er sich auf mündliche Zusagen verlassen habe und zu keiner Zeit Einsicht in die Aufzeichnungen der Gesellschaft genommen habe.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das 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 Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Der Bf. sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH gewesen, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO iVm den §§ 80 ff. BAO. Die Abgabenschulden könnten bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebbracht werden. Darüber hinaus habe der Bf. keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftender eine (*gemeint wohl: keine*) Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblicken habe können.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes müsse vom Vorliegen einer Schuldhaftigkeit des Bf. ausgegangen werden und sei die Haftung auszusprechen gewesen.

In der dagegen am 29. November 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) führte der Bf. aus, dass es unbestritten sei, dass über das Vermögen der L-GmbH mit Datum-2 das Konkursverfahren eröffnet worden sei, das mittlerweile mit einer Verteilungsquote von 4,32 % abgeschlossen worden sei.

Weiters sei die Tatsache, dass der Bf. die angeführte Gesellschaft selbstständig als Geschäftsführer vertreten habe, unbestritten.

In der Begründung zum gegenständlichen Haftungsbescheid werde insbesondere darauf hingewiesen, dass sich der Bf. als neu eingetretener Geschäftsführer über die tatsächliche Situation der GmbH zu informieren gehabt habe, weil die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld, sondern erst mit deren Abstattung ende. Dem Bf. werde somit vorgeworfen, dass er sich bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit nicht darüber unterrichtet habe, ob und in welchem Ausmaß die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei. Dem Bf. werde in diesem Zusammenhang grobes Verschulden dahingehend vorgeworfen, dass er im Zuge der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit jenen Sachverhalt, welchen die Betriebsprüfung als schweren Aufzeichnungsmangel festgestellt habe, nicht genauestens in Augenschein genommen habe.

Die Ausführungen würden im Wesentlichen darauf beruhen, dass die maßgeblichen Abgaben laut Haftungsbescheid überwiegend den Zeitraum vor Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit betreffen würden, aber erst im Anschluss an die nach Eröffnung des Konkursverfahrens abgeschlossenen Außenprüfungen festgesetzt worden seien.

Tatsache sei, dass dem Bf. keinesfalls ein Verschulden vorgeworfen werden könne. Zum Zeitpunkt der Übernahme seiner Geschäftsführungstätigkeit im Sommer 2007 habe er sich sehr wohl über die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen für die Zeit vor Übernahme der Geschäftsführungsfunktion informiert. Es sei darauf hinzuweisen, dass das Abgabenkonto im Juni 2007 nicht nur ausgeglichen gewesen sei, sondern sogar ein Guthaben ausgewiesen habe. Darüber hinaus habe sich der Bf. dahingehend informiert, ob die laufend zu meldenden bzw. entrichtenden Abgaben (insbesondere Umsatzsteuer bzw. Lohnabgaben) regelmäßig gemeldet bzw. entrichtet werden würden. Es sei demnach darauf hinzuweisen, dass von der Gründung der Gesellschaft bis zur Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch den Bf. sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und entrichtet worden seien. Mit Ausnahme der Umsatzsteuer 01/2007 sei dies auch regelmäßig rechtzeitig erfolgt. Ebenso seien die Lohnabgaben regelmäßig gemeldet und entrichtet worden.

Darüber hinaus habe sich der Bf. bei der steuerlichen Vertretung, die seinerzeit mit der Führung der Bücher bzw. der Berechnung und Meldung der Selbstbemessungsabgaben sowie der Abgabenerklärungen beauftragt gewesen sei, über allfällige abgabenrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Primärschuldnerin informiert. Diesbezüglich sei ihm zu verstehen gegeben worden, dass die Selbstbemessungsabgaben laufend gemeldet und entrichtet werden würden. Weiters sei er darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass im Rahmen des Betriebes auch eine in der Gastronomie gängige Registrierkassenanlage Verwendung finde, auf deren Basis die Erfassung und Ermittlung der Umsätze erfolge.

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang auch hinzuweisen, dass bis zur Übernahme der Geschäftsführerfunktion ebenso wie der Gesellschafterstellung des Bf. im Sommer 2007 die Gesellschaftsanteile laut Firmenbuch von Frau Mag. V.D. gehalten worden wären. Frau Mag. D. sei bei der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft tätig gewesen und übe dort nach wie vor Geschäftsführerfunktionen aus. Im Hinblick darauf, dass eine jedenfalls als sachkundig zu bezeichnende Person die Gesellschafterstellung innegehabt und damit auch entsprechende Kontrollrechte ausgeübt habe, habe der Bf. jedenfalls darauf vertrauen können, dass die ihm gegebene Information bezüglich der laufenden Aufzeichnungen den Tatsachen entsprechen würden.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der GmbH die Erfassung der laufenden Umsätze über eine in der Gastronomie äußerst gängige Registrierkassa erfolgt sei, welche in vielen Gastronomiebetrieben zur Erfassung der laufenden Umsätze zum Einsatz gebracht worden sei. Auf Grund der Aussagen der steuerlichen Vertretung einerseits und der Tatsache, dass ein in der Branche äußerst gängiges Gerät eines namhaften Herstellers zum Einsatz gebracht worden sei, habe

der Bf. jedenfalls darauf vertrauen dürfen, dass das Registrierkassensystem auch die Erfordernisse der Bundesabgabenordnung erfülle.

Soweit nun im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die Primärdaten nicht aufbewahrt/gespeichert worden seien, sei festzuhalten, dass eine derartige Feststellung einer äußerst tiefgreifenden EDV-Kenntnis bedürfe. Es könne dem Geschäftsführer einer operativen Gesellschaft nicht zugemutet werden, eine in der Gastronomie häufig eingesetzte Registrierkassenanlage eines renommierten Anbieters auf die Erfüllung der in der BAO gestellten Erfordernisse zu prüfen. Ein entsprechender an den Geschäftsführer gestellter Sorgfaltsmäßstab sei als weit überzogen zu beurteilen.

Ergänzend werde in diesem Zusammenhang festgehalten, dass der Bf. gemäß § 248 BAO gegen die dem Haftungsbescheid inhaltlich zu Grunde liegenden Abgabenbescheide Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben habe. Im Rahmen dieses Verfahrens werde auch versucht, beim Anbieter der Registrierkassenanlage in Erfahrung zu bringen, ob eine Wiedergabe der Primärdaten – entgegen den Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung – möglich sei. Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Bf. im Hinblick auf die bereits eröffnete Insolvenz nicht beigezogen und daher mit gegenständlicher Thematik nicht konfrontiert worden.

Die vom Bf. insbesondere bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion dargestellte Sorgfalt sei jedenfalls als ausreichend zu beurteilen, sodass ihm kein Verschulden vorgeworfen werden könne. Die vorzunehmenden Prüfungshandlungen könnten nicht dahingehend verlangt werden, dass eine Vollprüfung sämtlicher Vorfälle und Sachverhalte für die Zeit vor Übernahme der Geschäftsführungsfunktion vorzunehmen wäre. Es habe auch keinerlei Hinweise über entsprechende Mängel wie beispielsweise Vorprüfungen durch die Finanzbehörden, Hinweise seitens der steuerlichen Vertretung, etc. gegeben, die den Bf. veranlasst hätten, noch tiefergreifende Prüfungshandlungen zu setzen. In diesem Zusammenhang verweise er auf die ständige Judikatur zu den notwendigen Prüfungshandlungen bei der Betrauung dritter Personen mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen. Auch in diesen Fällen könnten die erforderlichen Prüfungs- bzw. Kontrollhandlungen nicht zu einer Vollprüfung führen, um den Geschäftsführer von einem Verschulden bei der Auswahl dieser Personen zu befreien.

Die im Haftungsbescheid ausgesprochene Inanspruchnahme für lohnabhängige Abgaben der Jahre 2005-2007 betreffe die im Anschluss an die Außenprüfung für die Jahre 2005-2008 ergangenen Feststellungen. Für die Jahre 2005 und 2006 betreffe dies laut Bericht vom 24. Jänner 2009 ausschließlich Abfuhrdifferenzen im Gesamtbetrag von Euro 414,75. Durch die Überprüfung der vorgenommenen Meldungen und Entrichtungen der lohnabhängigen Abgaben habe der Bf. den bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion erforderlichen Sorgfaltsmäßstab zur Anwendung gebracht. Die Feststellung von Abfuhrdifferenzen im Ausmaß von Euro 414,75 für einen Zeitraum von zwei Jahren würde einen Sorgfaltsmäßstab anlegen, der nicht nur überzogen, sondern nicht erfüllbar sei.

Hinsichtlich der Lohnabgaben für das Jahr 2007 würden – zumindest für die Zeit vor Übernahme der Geschäftsführungsfunktion - die dargestellten Ausführungen betreffend an den Tag gelegter Sorgfaltspflicht gelten.

Die weitere Begründung im Haftungsbescheid, wonach der Bf. nicht darlegen habe können, dass eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger erfolgt sei, gehe insbesondere dahingehend ins Leere, als die Feststellung der im Rückstandsausweis angeführten Abgaben erst nach erfolgter Konkursöffnung erfolgt und er nicht berechtigt gewesen sei, über das verbliebene Vermögen der Gesellschaft zu verfügen bzw. die Konkursordnung eben gerade diese Gläubigergleichbehandlung als Zielsetzung verfolge und diese auch durch die vom Masseverwalter vorgenommene Schlussverteilung umgesetzt worden sei.

Im Haftungsbescheid sei auch darauf hingewiesen worden, dass der Bf. im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der L-GmbH und somit der einzige in Betracht kommende Haftende sei. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben seien mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2007, teilweise Lohnabgaben 2007 und Kammerumlage 07-09/2008 durchwegs bereits vor Übernahme der Geschäftsführerfunktion durch den Bf. fällig gewesen. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgaben (2005 und 2006) sei laut Firmenbuch Herr O.L. einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Es werde davon ausgegangen, dass ein entsprechender Firmenbuchstand vorliege.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat.

In Ergänzung zur Berufung legte der Bf. mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 ein Bestätigungsschreiben der D-GmbH gleichen Datums als Beweismittel dafür vor, dass er anlässlich der Übernahme der Geschäftsführerfunktion die ihm obliegende Sorgfaltspflicht betreffend Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen vor Übernahme der Geschäftsführung erfüllt habe:

*„Als ehemaliger Geschäftsführer der D-GmbH darf ich festhalten, dass diese Gesellschaft ab Gesellschaftsgründung der L-GmbH bis Juli 2007 mit der Führung der Bücher sowie der Lohnverrechnung beauftragt war und diese Tätigkeiten auch durchgeführt wurden.*

*Im Sommer 2007 wurde die Geschäftsführung der angeführten Gesellschaft dahingehend verändert, dass die Geschäftsführungsbefugnis von Herrn O.L. gelöscht wurde und Herr Bf. diese übernahm. Ich darf bestätigen, dass Herr Bf. anlässlich der Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion sich an uns als beauftragte Wirtschaftstreuhankanzlei gewandt hat und ihm insbesondere bestätigt wurde, dass*

*- das Abgabenkonto der genannten Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung keine Rückstände aufweist,*

- die Gesellschaft bislang sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldet und entrichtet hat bzw. die lohnabhängigen Abgaben ebenfalls regelmäßig gemeldet und entrichtet wurden und
- im Rahmen der L-GmbH ein Registrierkassensystem der Marke S. zum Einsatz gebracht wird und die entsprechenden Auswertungen der Buchhaltung zu Grunde gelegt werden. Diesbezüglich wurde gegenüber Herrn Bf. auch bestätigt, dass es sich dabei um ein gängiges, in Gastronomiebetrieben häufig eingesetztes Produkt handelt, welches eine ordnungsgemäße Verarbeitung der erfassten Daten ermöglicht.

Mit freundlichen Grüßen, G.D..“

Mit weiterem Schreiben vom 24. Jänner 2013 übermittelte der Bf. die Originaltagesaufzeichnungen aus dem Registrierkassensystem für November 2005.

Mit Vorlagebericht vom 3. Mai 2013 legte das Finanzamt die Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) vor und führte aus, dass sich nach der Judikatur des VwGH der Vertreter bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu informieren habe, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung ende (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0079). Der Bf. habe am 17. Dezember 2012 ein Schreiben des ehemaligen Geschäftsführer G.D. der D-GmbH (Führung der Bücher sowie Lohnverrechnung der L-GmbH bis Juli 2007) vom 13. Dezember 2012 vorgelegt und behauptet, dass er sich bei der Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion über das Abgabenkonto der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung (keine Rückstände) und über die Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie lohnabhängigen Abgaben (regelmäßig gemacht) informiert habe. Dieses Vorbringen und das Schreiben erscheine der Behörde unglaublich, da er dieses schon vor der Erlassung des Haftungsbescheides vorbringen hätte können. Auch in den bisherigen, in diesem Verfahren eingebrochenen Schreiben des Bf. an die Behörde sei keine Rede davon. Es sei bisher nur ersichtlich, dass der Bf. die Geschäfte der GmbH gefälligkeitshalber übernommen, keinerlei Prüfungshandlungen gesetzt und blind seinem Onkel, dem Dienstnehmer und de facto Geschäftsführer H.F., vertraut und diesen am 22. Juni 2007, also im Zeitpunkt der Übernahme seiner Geschäftsführung, mit einer Art Generalvollmacht zur Führung der Geschäfte der GmbH ausgestattet habe.

Hätte sich der Bf., wie behauptet, doch informiert, so könne ihm vorgeworfen werden, dass er nicht Einsicht in die Bücher, Lohnkonten, Geschäftsunterlagen und Konten der GmbH genommen habe. Hätte er wie ein ordentlicher Kaufmann Einsicht genommen, so hätte ihm auffallen müssen, dass es keine Aufzeichnungen der Tageslosungen gegeben habe, jedenfalls hätten diese zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 2009 nicht dem Prüfer vorgelegt werden können. Weiters wäre ihm bei Einschau in die Buchhaltung und Lohnkonten aufgefallen, dass die Umsätze für die Anzahl des beschäftigten Personals sehr gering gewesen seien und dass dem Dienstnehmer H.F. die

Miete der Dienstwohnung und der Fahrtkostenersatz von der GmbH gezahlt, jedoch davon kein Sachbezug verrechnet worden sei.

Dem Vorbringen, dass er sich beim Steuerberater über die GmbH erkundigt habe, sei weiters zu entgegnen, dass laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112) auch die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten den primären Vertreter (GmbH-Geschäftsführer) nicht zu entschuldigen vermöge, da ihn auch diesfalls derartige Informations- und Überwachungspflichten treffen würden, die es ausschließen sollten, dass dem Vertreter angefallene Steuerrückstände verborgen bleiben würden, was auch auf die Verpflichtungen eines neuen Geschäftsführers bei Übernahme der Geschäfte zutreffe.

Darauf replizierte der Bf. mit Schreiben vom 21. Mai 2013. Soweit im Antrag der Abgabenbehörde darauf hingewiesen werde, dass das Schreiben der D-GmbH vom 13. Dezember 2012 unglaublich erscheine bzw. festgehalten werde, dass seitens des Bf. anlässlich der Übernahme der Geschäftsführerfunktion keinerlei Prüfungshandlungen gesetzt worden seien, sei festzuhalten, dass es regelmäßig Aufgabe des steuerlichen Vertreters sei, auf mögliche Risiken aus der Übernahme einer GmbH-Geschäftsführung hinzuweisen. Insofern entspreche die von der seinerzeitigen steuerlichen Vertretung der Gesellschaft vorgelegte Bestätigung den üblichen Usancen in derartigen Konstellationen. Die behauptete Unglaublichkeit sei nicht nachvollziehbar.

Die Aussage der Abgabenbehörde, wonach seitens des Bf. keinerlei Prüfungshandlungen gesetzt worden seien, widerspreche somit dem vorgelegten Beweismittel und sei nicht weiter nachvollziehbar. Es zeuge vielmehr von entsprechender Sorgfaltspflicht, wenn sich der Bf. an die steuerliche Vertretung der GmbH gerichtet habe, zumal hier auch entsprechendes Fachwissen gegeben sei, um die notwendigen Auskünfte zu geben. Insofern gehe auch der Vorwurf der Abgabenbehörde, wonach er nicht Einsicht in die Bücher, Lohnkonten, Geschäftsunterlagen und Konten der Gesellschaft genommen habe, ins Leere. Gerade die Information bei der steuerlichen Vertretung, die mit diesen Aufgaben betraut gewesen sei, gewährleiste eine entsprechend fachlich fundierte Information.

Auch der Hinweis, wonach im Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 2009 dem Prüfer keine Tageslösungen vorgelegt worden wären, gehe ins Leere, zumal bereits im laufenden Verfahren darauf hingewiesen worden sei, dass die vorgenommene Betriebsprüfung im Zuge des Insolvenzverfahrens erfolgt sei und seitens des zuständigen Masseverwalters diesbezüglich keine entsprechenden Aktionen gesetzt worden seien bzw. dieser den Bf. nicht beigezogen habe. Es seien daher in weiterer Folge – nach Bekanntgabe dieses Vorwurfs an den Bf. – mit Schreiben vom 24. Jänner 2013 beispielhaft die Originaltagesaufzeichnungen aus dem Registrierkassensystem für November 2005 an die Abgabenbehörde übermittelt worden. Im Rahmen von vorangehenden Telefonaten sei darauf hingewiesen worden, dass diese Aufzeichnungen für den gesamten Zeitraum vorliegen würden und jene für November 2005 nur als Beispiel herausgesucht worden seien.

In der mündlichen Verhandlung vom 22. Mai 2014 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass er sich gegen eine schuldhafte Pflichtverletzung seines Mandanten hinsichtlich der nach einer Prüfung vorgeschriebenen Abgabennachforderungen an Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer ausspreche. Das Finanzamt halte in seinem Vorlagebericht unter anderem auch eine Feststellung des Betriebsprüfers vor, dass höhere Umsätze bei dem vorhandenen Personal D.möglich seien, die Festsetzung der Nachforderung sei jedoch ausschließlich basierend auf Formalfehlern erfolgt. Zu den Unternehmensdaten werde ergänzend vorgebracht, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein Nettoumsatz von Euro 239.000,00 (brutto gerundet Euro 276.000,00) erwirtschaftet worden sei. Das Lokal habe an 230 Tagen im Jahr, nicht an Wochenenden und Feiertagen, geöffnet gehabt. Daraus ergebe sich ein Bruttotagesumsatz von Euro 1.200,00. Selbst der Masseverwalter habe in seinem Abschlussbericht festgestellt, dass die Lage des Lokales nicht günstig gewesen sei. Es habe ausschließlich das Mittagsgeschäft gegeben, wobei sich der Gästestock aus Mitarbeitern des Landes rekrutiert habe. Das Geschäftslokal sei in einem Bereich in St. Pölten angesiedelt gewesen, der den Hoffnungen auf einen Geschäftsboom letztlich nicht Rechnung habe tragen können, auch weitere in diesem Bereich angesiedelte Unternehmen seien zwischenzeitig geschlossen worden.

Es entspreche der ständigen Judikatur des VwGH, die Anforderungen an einen übernehmenden Geschäftsführer nicht so hoch anzusetzen, dass eine vollständige Prüfung des Unternehmens für erforderlich erachtet werde. Dem Bf. habe bei der Umsatzlage des Unternehmens eine von der Betriebsprüfung letztlich angenommene Abweichung zu Umsätzen nicht auffallen können, daher werde eine Sorgfaltspflichtverletzung in Abrede gestellt.

Hinsichtlich der Lohnabgaben der Jahre 2005 und 2006 seien seiner Ansicht nach nur geringe Abfuhrdifferenzen festgestellt worden. Dies erscheine ihm nicht zumutbar, von einem Geschäftsführer zu verlangen, dass dieser bei Übernahme eines Unternehmens diese geringfügigen Abweichungen bei einer Kontrolle aufdecken und wahrnehmen können solle, daher werde eine schuldhafte Pflichtverletzung ebenfalls in Abrede gestellt.

Zum Jahr 2007 sei zu unterscheiden hinsichtlich des Sachbezuges, der vor Übernahme der Geschäftsführung durch den Bf. angefallen sei, und hinsichtlich des Sachbezuges, der in den Zeitraum seiner Geschäftsführung geleistet worden sei. Hinsichtlich der in den Zeitraum seiner Geschäftsführung fallenden Sachbezüge sei eine schuldhafte Pflichtverletzung vorstellbar, hinsichtlich des Vorzeitraumes werde wiederum eingewandt, dass ihm dies im Zuge der Prüfung nicht aufgefallen sei und ihm diesbezüglich keine schuldhafte Pflichtverletzung anzurechnen sei.

Die Feststellung, dass ein Kassensystem den abgabenrechtlichen Vorschriften entspreche oder diesem nicht gerecht werde, halte der steuerliche Vertreter für ausgesprochen schwierig. Dies sei einem Laien nicht zuzumuten, so eine Zuordnung richtig treffen zu können, und stelle selbst im Bereich der steuerlichen Vertretungen einen schwierigen Feststellungspunkt dar.

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

*Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

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

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

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

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 95,68 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom Datum-1 der über das Vermögen der L-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 4,32 % aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. im Zeitraum vom 22. Juni 2007 bis zur Konkurseröffnung, dem Datum-2, Geschäftsführer der genannten Gesellschaft war und ihm daher in diesem Zeitraum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der Einwand des Bf. richtet sich nun darauf, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben zum überwiegenden Teil davor fällig geworden seien, er aber davon keine Kenntnis haben hätte können, da diese erst nach einer während des Insolvenzverfahrens durchgeföhrten Betriebsprüfung festgestellt worden seien.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei Übernahme der Vertretertätigkeit sich dieser darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0079), ist hier nicht anwendbar, weil die nachstehenden Abgaben eben erst während des Konkursverfahrens, nämlich am 12. Jänner 2009, 23. Jänner 2009 sowie am 2. März 2009, festgesetzt wurden:

| <i>Abgabe</i>                        | <i>Betrag</i> | <i>Fälligkeit</i> |
|--------------------------------------|---------------|-------------------|
| Umsatzsteuer 2006                    | 2.416,39      | 15. 02. 2007      |
| Umsatzsteuer 2007                    | 856,52        | 15. 02. 2008      |
| Kapitalertragsteuer 2005             | 4.117,50      | 07. 01. 2006      |
| Kapitalertragsteuer 2006             | 7.968,79      | 07. 01. 2007      |
| Lohnsteuer 2005                      | 4,70          | 15. 01. 2006      |
| Lohnsteuer 2006                      | 68,71         | 15. 01. 2007      |
| Lohnsteuer 2007                      | 1.145,16      | 15. 01. 2008      |
| Dienstgeberbeitrag 2005              | 37,13         | 15. 01. 2006      |
| Dienstgeberbeitrag 2006              | 275,08        | 15. 01. 2007      |
| Dienstgeberbeitrag 2007              | 303,54        | 15. 01. 2008      |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 | 3,45          | 15. 01. 2006      |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 | 25,68         | 15. 01. 2007      |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 | 28,33         | 15. 01. 2008      |

Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes trifft den Bf. auch keine vorwerfbare Pflichtverletzung daran, dass er angeblich nicht erkannt habe, dass die Umsätze im Vergleich zum Personaleinsatz zu gering gewesen und keine Grundaufzeichnungen der Tageslosungen vorgelegt worden seien, weshalb eine grifffweise Zuschätzung sowie die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen erfolgt seien.

Dass dem Betriebsprüfer keine Aufzeichnungen der Tageslosungen vorgelegt wurden, hat nicht der Bf. zu verantworten, weil er zur Betriebsprüfung nicht beigezogen wurde, Diese Aufzeichnungen aus dem Registrierkassensystem waren aber in Wahrheit sehr wohl vorhanden, wie der Bf. anhand der beispielhaft übermittelten Belege vom November 2005 glaubhaft machen konnte, sie konnten vom Masseverwalter nur nicht vorgelegt werden.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 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, da durch § 248 BAO dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt ist.

Dennoch muss auch eine dem Vertreter vorwerfbare Pflichtverletzung vorliegen. Da die Schätzung durch die Betriebsprüfung aber wegen der Nichtvorlage der (vorhandenen) Grundaufzeichnungen vorgenommen wurde und der Bf. darlegen konnte, dass die erklärten Umsätze auf Grund der schlechten Lage des Lokales den Tatsachen entsprachen, kann davon ausgegangen werden, dass die (regelmäßigen) Meldungen sowie Entrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen in richtiger Höhe erfolgten, zumal auch seitens des Finanzamtes nicht das Gegenteil behauptet wurde.

Darüber hinaus konnte der Bf. auch glaubhaft darlegen, dass er sich vor Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Steuerberatungskanzlei der Gesellschaft über die bisherige ordnungsgemäße Finanzgebarung informierte, die ihm auch bestätigt wurde. Darüber hinausgehende Prüfungshandlungen können daher nicht verlangt werden.

Hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen bei den Lohnabgaben 2005-2007, wonach im Jahr 2007 die Sachbezugswerte für den Arbeitnehmer H.F. nicht versteuert wurden und in den Jahren 2005 und 2006 Abfuhrdifferenzen bestanden, wird hingegen festgestellt, dass diese Umstände - mit Ausnahme der geringen Beträge für das Jahr 2005, da diese geringfügigen Abweichungen bei der Übernahme des Unternehmens nicht wahrgenommen werden konnten - dem Bf. ab der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit auffallen und er daher auch eine ordnungsgemäße Meldung bzw. Nachmeldung (und Entrichtung) (auch) für die Vorjahre vornehmen hätte müssen, zumal die Lohnabgaben für September 2006 überhaupt nicht gemeldet wurden.

Entgegen der Ansicht des Bf. kann bei den nichtversteuerten Sachbezügen im Jahr 2007 keine Unterscheidung getroffen werden in Bereiche vor und nach Übernahme der Geschäftsführertätigkeit (22. Juni 2007), da im Zeitraum nach der Übernahme auffallen hätte müssen, dass für den Onkel des Bf., Herr F., für die seitens des Unternehmens zur Verfügung gestellte Wohnung und das Auto kein Sachbezug versteuert wurde, weshalb dieser Umstand auch einen Verdachtsgrund für die eingehende Überprüfung dieses Punktes für den Zeitraum vor Übernahme der Geschäftsführung durch den Bf. ergeben hätte müssen.

Diesbezüglich kann nämlich die Aussage des tatsächlichen Machthabers H.F., dass „alles passe“, für die Wahrnehmung der Einholungsverpflichtung von Informationen nicht genügen.

Darüber hinaus liegt auch ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung

keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Falls der Bf. sich außer Stande gesehen hat, diese Überprüfung durch Einsichtnahme in die Buchhaltung wegen der Behinderung durch den tatsächlichen Machthaber H.F. vorzunehmen, wäre er dazu verhalten gewesen, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084).

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

Der Bf. brachte dazu vor, dass er selbst bei Kenntnis der Nachforderungen diese wegen der Verluste 2005 und 2006 nicht aus den verwalteten Mittel bezahlen hätte können. Dieser Einwand geht ins Leere, da vom Bf. auch gar gefordert wurde, die Abgaben in den Jahren 2005 und 2006 zu entrichten, sondern erst ab seinem Eintritt als Geschäftsführer der Gesellschaft. Darüber hinaus kann aus dem Umstand des Vorliegens von Verlusten nicht geschlossen werden, dass keine (ausreichenden) Mittel vorlagen.

Grundsätzlich gilt:

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

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

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären bzw. dass sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (gilt im vorliegenden Fall aber nur für die Zeiträume ab der Übernahme der Vertretertätigkeit bis zur Konkurseröffnung) gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

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

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

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der L-GmbH im Ausmaß von nunmehr Euro 1.814,98 zu Recht:

| Abgabe          | Betrag | abzüglich<br>4,32 %<br>Konkursquote |
|-----------------|--------|-------------------------------------|
| Lohnsteuer 2006 | 68,71  | 65,74                               |

|                                      |          |          |
|--------------------------------------|----------|----------|
| Dienstgeberbeitrag 2006              | 275,08   | 263,20   |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 | 25,68    | 24,57    |
| Lohnsteuer 2007                      | 1.145,16 | 1.095,69 |
| Dienstgeberbeitrag 2007              | 303,54   | 292,43   |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 | 28,33    | 27,11    |
| Kammerumlage 07-09/2008              | 48,32    | 46,24    |
| gesamt                               |          | 1.814,98 |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer 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.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. Mai 2014