



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Barbara Lengauer, Mosestiggasse 1, 1230 Wien, vom 24. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. September 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vertrat ab 1. Februar 2002 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer die im Jahr 2001 errichtete N.GmbH. (Firmenbuchauszug F).

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 15. Oktober 2009 wurde über die N.GmbH . das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Der Konkurs wurde mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 30. März 2011 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG in Folge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid vom 22. September 2011 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgaben der N.GmbH . in der Höhe von 1.154.428,14 € in Anspruch genommen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2005	19.801,52

Lohnsteuer	2006	322.842,43
Lohnsteuer	2007	80.555,81
Lohnsteuer	2008	58.407,90
Lohnsteuer	01/2009	1.175,50
Lohnsteuer	02/2009	1.375,79
Lohnsteuer	03/2009	1.698,05
Kapitalertragsteuer	2002	4.000,00
Kapitalertragsteuer	2003	8.000,00
Kapitalertragsteuer	2004	8.000,00
Kapitalertragsteuer	2005	12.320,00
Kapitalertragsteuer	2006	299.257,45
Kapitalertragsteuer	2007	194.771,07
Kapitalertragsteuer	01-07/2008	142.222,62

In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, die Kapitalertragsteuer 2002 bis 2007 und 01-07/2008 sowie die Lohnsteuer 2005 bis 2008 seien aufgrund einer Betriebsprüfung mittels Bescheid festgesetzt, die Lohnsteuer 01/2009 bis 03/2009 sei von der GmbH gemeldet worden. Die offenen Forderungen seien im Konkurs der GmbH anerkannt worden; somit bestehe eine Abgabeforderung gegen die Gesellschaft.

Neben der Darlegung der Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme wurde ausgeführt, dass für Abfuhrabgaben, wie die Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe (VwGH 29.6.1999, 99/14/0040; VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227, VwGH 16.2.2000, 95/15/0046). Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1998). In solchen Fällen dürften Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation des Bw. erfolge keine Haftungsinanspruchnahme für die weiteren aushaftenden Abgabenrückstände (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Auch wenn die Haftungssumme nur erschwert einbringlich sei, schließe dies eine Geltendmachung der Haftung oder eine Einbringung der Haftungssumme zu einem späteren Zeitpunkt nicht aus.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, er sei der Meinung, eine schuldhafte Pflichtverletzung läge nicht vor. Er wäre nur Dienstnehmer gewesen und die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass ein anderer der „reale Verfügungsberechtigte“ gewesen sei.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Da es bei der Vertreterhaftung nur auf die gesellschaftsrechtliche Stellung des Geschäftsführers ankomme, sei der Einwand des Bw., er sei nur Dienstnehmer gewesen, irrelevant,. Die im Haftungsbescheid enthaltene Kapitalertragsteuer resultiere aus verdeckten Gewinnausschüttungen, die laut Betriebsprüfung dem Bw. zuzurechnen seien. Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hätten unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Personen zu erfüllen. Dies gelte auch für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen (VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010). Laut Ergebnis der Lohnsteuerprüfung sei die Lohnsteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 weder berechnet noch entrichtet worden. Die Lohnsteuer 01/2009 bis 03/2009 sei zwar gemeldet, aber nicht entrichtet worden. Gerade die Bezahlung voller Löhne bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der Lohnsteuer stelle einen krassen Verstoß gegen § 78 Abs. 3 EStG 1988 dar und sei daher als schuldhafte Pflichtverletzung anzusehen.

In der Eingabe vom 11. Januar 2012 stellte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde u.a. vorgebracht:

Laut Meinung der Finanzverwaltung betreibt Herr L seit Jahren dieses System der Firmengründungen mit Vorsatz. Das führt mittlerweile dazu, dass sämtliche Unternehmen, die Herr M seit Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit gegründet hat, dahingehend durchleuchtet werden. Es wird hier laut Info der Finanzverwaltung an den Bw. beabsichtigt, sämtliche Verfahren zu einem "Gesamtverfahren" zusammen zu ziehen.

Sämtliche Buchhaltungsagenden wurden in der Zentrale am jeweiligen aktuellen Standort erledigt. Der Bw. hatte keinen eigenen Zugang zu Unterlagen. Die Aufgaben wurden zwischen ihm und Herrn M dermaßen aufgeteilt, dass er sich um die Standorte kümmern sollte. Er sollte dort die Abläufe kontrollieren und neue Kunden akquirieren. Der Bw. war dadurch viel unterwegs. Die Unternehmensgruppe hatte z.B. auch eine Wohnung in G (Deutschland). In die Buchhaltung wurde er nicht eingebunden. Die Vorwürfe der Betriebsprüfung waren ihm bis zu besagter Prüfung nicht bekannt. Die N.GmbH . hatte nie eine Mietwagen- oder Taxikonzession. Warum hätte er also in diese Richtung auch Vorsicht walten lassen müssen? Die Aufgabe des Unternehmens lag immer nur in der Vermietung der Fahrzeuge und der Abwicklung von Botendiensten. Es ergaben sich daher auch nach regelmäßiger Einsicht in das Finanzamt Verrechnungskonto für einen steuerlichen Laien keine bedenklichen Hinweise. Die Abgaben wurden pünktlich entrichtet.

Der Bw. hatte

- *keinen eigenen Zugang zu Buchhaltungsunterlagen,*
- *in buchhalterischen Aufgaben keine Ausbildung,*
- *konnte die hier beanstandeten Vorgänge mit seiner Ausbildung und dem ihm zur Verfügung stehenden Zugang zu Buchhaltungsunterlagen nicht nachvollziehen,*
- *hatte keinen Zugang zu Bankunterlagen,*
- *die zu beurteilenden Sachverhalte waren immens komplex,*

- konnte keine Banküberweisungen durchführen und
- konnte sich nicht dagegen verwehren, wenn Herr M Überweisungen zu Gunsten anderer Unternehmen tätigte.

Der Bw. nahm als Geschäftsführer

- regelmäßig Einsicht in das Finanzamtskonto; er hat die Buchungsmittelungen der N.GmbH . kontrolliert,
- regelmäßig Einsicht in die Rückstandsausweise der Gebietskrankenkasse,
- erhielt in unregelmäßigen Abständen auch Saldenlisten der Buchhaltung.

Der Bw. hatte keinen Grund Herrn L (der ja die Kontrolle über die Buchhaltung sämtlicher Firmen hatte) zu misstrauen. Die Unterlagen die ihm vorgelegt worden sind, schienen in Ordnung zu sein. Die N.GmbH . hatte zu Beginn nur geringfügige Umsätze. Die Situation änderte sich nur kurzfristig im Jahr 2005 bedingt durch einen Vertrag mit der V. Dieser wurde aber beendet und in den folgenden Jahren war der Umsatz wieder entsprechend gering. Die Unterlagen die der Bw. sah, stimmten seiner Meinung nach auch mit dem Erscheinungsbild der Firma zusammen. In der Firmenzentrale beschäftigten sich mehrere Mitarbeiter mit der Verwaltung der Abrechnungen. Es kam hier leider immer wieder zu Mitarbeiterwechseln, sodass der Bw. hier auch keine Möglichkeit hatte konkret bei einer Person mit der Frage nachzuhaken, wie es sich denn mit der Abrechnung der Firmen verhält.

Der Bw. wurde durch Herrn M mit der Lösung von äußerst schwierigen Problemen bei der Finanzverwaltung beauftragt (Abwendung von Konkursanträgen und Verhandlungen bei Zahlungsproblemen). Er war daher der Meinung, dass die Aufgabenaufteilung auch funktionieren würde, da ihm hier die Lösung von existenziell bedrohlichen Problemen übertragen worden ist. Er konnte also davon ausgehen, dass zwischen Herrn M und ihm ein erhöhtes Vertrauensverhältnis bestand.

Auf die Probleme der Buchführung wurde der Bw. erst durch den Betriebsprüfer hingewiesen. Da war es bereits zu spät. Das Betriebsprüfungsergebnis wurde unter Rechtsmittelverzicht anerkannt.

Der Bw. hatte keine Möglichkeit den Konkurs zu verhindern. Er versuchte dieses zwar, es war aber faktisch unmöglich. Gehälter der Mitarbeiter wurden z.B. durch Ersparnisse des Bw. bezahlt.

Der einzige wirtschaftliche und damit tatsächliche Gesellschafter und Geschäftsführer war Herr L . Der Bw. konnte daher den Geschäftsbetrieb nicht aufrecht halten da er keine finanziellen Mittel (über diese verfügte Herr M) zur Verfügung hatte.

....

Die Geschäftsführung hatte bis zum Beginn besagter Prüfung funktioniert. Erst nach Durchführung der Prüfung begannen die Spannungen, da dem Unternehmen erhebliche Nachforderungen zugerechnet worden sind. Der Bw. hat aber am Entstehen dieser Nachforderungen keine Verantwortung zu tragen. Er konnte über diese Machenschaften keinen Einblick bekommen. Zu diesem Zweck hätte er eine Übersicht über sämtliche Tätigkeiten der Gruppe haben müssen, was aber nicht der Fall war.

Dem Bw. wird als Geschäftsführer auferlegt die Abgaben aus den Mitteln die die Gesellschaft verwaltet zu entrichten. Die noch verfügbaren Mittel konnte der Bw. gar nicht verteilen, da er dabei durch Herrn M behindert worden ist. Herr M hat wissentlich bereits in der Krise der Firma Überweisungen auf andere Konten seiner Unternehmungen getätigt. Nachdem Herr

Wilfried M Bankvollmacht hatte konnten diese Überweisungen nicht rückgängig gemacht werden!

Eine Rücklegung der Geschäftsführung hätte zu diesem Zeitpunkt keinen Erfolg gebracht, da es hier passieren hätte können, dass die Situation komplett aus dem Ruder gelaufen wäre.

Der Bw. hätte dann keine Möglichkeit mehr gehabt sich zur Wehr zu setzen. Um zur Vertretung berufen zu sein, bedingt es aber auch, dass die Person die Möglichkeit hat, diese Funktion auch tatsächlich auszufüllen. Der Bw. konnte diese Funktion nicht mehr ausfüllen, da Herr M ihn dazu nicht befähigte und ihn maßgeblicher Instrumente zur Führung beraubte. Da der Bw. keine Möglichkeit hatte Mittel zu verteilen und de facto Herr M in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Geschäftsführer der GmbH anzusehen ist, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hätte da ihm zu so einem Handeln weder die Möglichkeiten noch die Funktion noch der Wille fehlte.

Im Zusammenhang damit verweise ich auch auf die Niederschrift vom 14.12.2011. In dieser Niederschrift geht Frau B auf Seite 11 Punkt 6 davon aus, dass in subjektiver Hinsicht davon auszugehen ist, dass der Bw. nicht im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Geschäftsführer zu sehen ist.

Es kann ihm doch dann auch in weiterer Folge daher keine Haftung aus diesem Titel auferlegt werden. Eine Haftung nach dem GmbH Gesetz ist nach dieser Sachlage meiner Meinung nach ebenfalls nicht gegeben.

Frau B hat im Zuge des Finanzstrafverfahrens Befragungen ... im Zusammenhang mit der N.GmbH . durchgeführt. Nach abschließender Beurteilung der Befragungen kam sie zu dem Schluss, dass hier zu klären ist, inwieweit dem Bw. und Frau Z überhaupt eine Verantwortung trifft, da aufgrund der Aktenlage und der Feststellungen des Prüfers die Angaben des Bw. betreffend die faktische Geschäftsführerschaft und die steuerlichen Malversationen des Herrn L glaubhaft erscheinen.

Herr L betreibt derzeit in München ein Unternehmen. Geschäftsführerin dieses Unternehmens ist (laut Info) die derzeitige Lebensgefährtin von Herrn M .

In der Eingabe wurde weiters entsprechend den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes 16.2.2000, 95/15/0046 und 29.6.1999, 99/14/0040 ein Antrag auf Anpassung der laut Haftungsbescheid ausständigen Beträge gestellt. Für die Kapitalertragsteuer und für die Lohnsteuer bestehe die Ausnahme zum Gleichheitsgrundsatz. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit habe das Unternehmen keine verfügbaren Mittel mehr gehabt.

Der Eingabe beigelegt wurde ein Zwischenbericht über Ermittlungen des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 14. Dezember 2011 gegen den Bw. hinsichtlich der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG.

Auszugsweise werden die Aussagen des Bw. in der Beschuldigteneinvernahme vom 11. Oktober 2011 dargestellt:

Es ist richtig, dass ich ab 1. Februar 2002 selbständiger Geschäftsführer der N.GmbH . wurde. Ich gebe jedoch an dass ich vor diesem Zeitpunkt von L gegen Bezahlung eines Gehaltes überredet wurde, die Geschäftsführerschaft der N.GmbH . zu übernehmen.

...

Ich selbst hatte, obwohl ich wie gesagt offizieller Geschäftsführer der N.GmbH . war, keinen Zugriff auf diese Unterlagen und war es auch nicht meine Aufgabe, Abrechnungen zu überprüfen die laufende Buchhaltung zu machen, etc. Meine Aufgabe war es viel mehr, die verschiedenen Standorte aller Firmen im Bereich der verbundenen Unternehmen, die in C, D, Ü, kurzfristig in U waren, abzufahren, nach dem Rechten zu sehen und Kunden zu akquirieren. Mit der Buchhaltung hatte ich weder bei meinem Unternehmen noch bei den übrigen Unternehmen etwas zu tun.

...

Da sich die Gesprächsbasis des Geschäftsführers der X Unternehmen L mit dem Finanzamt W zusehends verschlechterte (es gab schon bei Eintritt ins Unternehmen meinerseits im Jahr 1999 eine Hausdurchsuchung durch die Finanz und immer wieder irgendwelche Probleme) wurde letztendlich ich im Jahr 2006 von M dazu bestimmt, obwohl ich mit den X Firmen weder auf dem Papier noch sonst irgendwie betraut war, mit dem Leiter des Finanzamtes W , E, Gespräche zu führen, da zwischen den beiden Herren keine Gesprächsbasis mehr gegeben war.

...

Dem vorausgegangen war eine Prüfung die die S hatte, woraus sich ein Rückstand von rund € 550.000,00 ergeben hat. Ich habe damals wöchentlich € 10.000,00 bar aufs Finanzamt gebracht, um den guten Willen zu zeigen und wir haben dadurch den Rückstand in einem Jahr abbezahlt.

Einmal wurde seitens der Finanzprokurator (R) gegen zwei X Firmen Konkursantrag gestellt. Herr M war gerade in der Energiewoche auf Schiurlaub als dieser Antrag gestellt wurde und musste wiederum ich bei Frau R die Wogen glätten und konnte den Konkurs abwenden.

Irgendwann im Jahr 2007 hat dann die gegenständliche Betriebsprüfung begonnen und erst da wurde mir durch die Vorhalte durch den Betriebsprüfer klar, was alles gelaufen ist. Ich habe dann versucht so gut wie möglich zur Aufklärung der einzelnen offenen Punkte laut Betriebsprüfungsbericht beizutragen, was letztendlich am Ergebnis aber nicht mehr viel geändert hat. Ich habe das Betriebsprüfungsergebnis unter Rechtsmittelverzicht anerkannt.

....

Nach Abschluss der Prüfung gab es natürlich zwischen mir und M erhebliche Spannungen, was natürlich klar war, da ich mir überlegen musste, wie ich persönlich jetzt weitertun sollte, da ich ja als Geschäftsführer der N.GmbH . haftungspflichtig bin.

....

Über Befragen ob ich im Zusammenhang mit anderen Firmen der X Gruppe als Beschuldigter geführt werde, gebe ich an, dass dies nicht der Fall ist.

Ich gebe jedoch an, dass ich schon öfters von der Wirtschaftspolizei zu den Vorgängen in der X Gruppe und zu meiner Firma N.GmbH . vernommen wurde.

Dort ist in den Protokollen auch eindeutig die Rolle des L ersichtlich.

Abschließend möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass ich mich zu den vorgeworfenen Malversationen in keiner Weise schuldig fühle, da ich wie gesagt zwar Geschäftsführer in der Firma N.GmbH . war, jedoch mit Buchhaltung, Steuererklärungen, etc. nichts zu tun hatte, sondern meine Aufgaben Akquirierung von Kunden und Betreuung der Standorte war.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind somit das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, [84/17/0224](#)).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der N.GmbH . eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 30. März 2011 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist somit ausgeschlossen.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der N.GmbH . war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der im Haftungsbescheid vom 22. September 2011 aufgelisteten, in der Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Bw. fälligen Abgaben herangezogen werden können.

Das Vorbringen des Bw. im Berufungsverfahren richtet sich dagegen, eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen zu haben.

So bringt der Bw. in der Berufung vor, er sei nur Dienstnehmer der Gesellschaft gewesen. In der Beschuldigteneinvernahme vom 11. Oktober 2011 sagte der Bw. aus, L habe ihn überredet, gegen Bezahlung eines Entgeltes die Geschäftsführertätigkeit zu übernehmen. Der „reale Verfügungsberechtigte“ der GmbH sei jedoch, wie auch von der Finanzstrafbehörde festgestellt, L gewesen. Im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 11. Jänner 2012 wird ausführlich dargelegt, dass der Bw. weder Zugang zu Buchhaltungsunterlagen noch zu Bankunterlagen, L hingegen Bankvollmacht hatte, weshalb der Bw. selbst keine

Banküberweisungen durchführen konnte. Weiters fehlten dem Bw. eine kaufmännische Ausbildung bzw. Kenntnisse, um die komplexen Vorgänge nachzuvollziehen. Vielmehr sei es Aufgabe des Bw. gewesen, *„die verschiedenen Standorte aller Firmen im Bereich der verbundenen Unternehmen, die da in C , D , Ü , kurzfristig in U waren, abzufahren, nach dem Rechten zu sehen und Kunden zu akquirieren“*.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Fällen der sogenannten de facto-Geschäftsführung geht die Rechtfertigung des Bw. ins Leere, da es bei der Haftung auf die formal-rechtliche und nicht auf die faktische Stellung als Geschäftsführer ankommt. Der Geschäftsführer einer GmbH, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder einen Dritten behindert sieht, hat entweder sofort, notfalls im Rechtsweg, die unbehinderte Ausübung seiner Funktion durchzusetzen, oder diese Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden; der Geschäftsführer, der weiterhin als solcher tätig bleibt und die Behinderung hinnimmt, verletzt beim Vorliegen aller anderen Voraussetzungen seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH treffenden Abgaben (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Auch wenn der Geschäftsführer einer GmbH durch eine „interne Absprache“ an der Ausübung seiner Geschäftsführerrechte behindert wird und er trotz dieser Behinderung an der Erfüllung seiner Pflichten weiterhin als bestellter Geschäftsführer tätig bleibt, verletzt er seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH treffenden Abgaben (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#)). Den Geschäftsführer, der ungeachtet seiner Geschäftsführerfunktion gegenüber der Gesellschaft untätig bleibt, trifft ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben. Das Einverständnis, nur formell Geschäftsführer zu sein und auf die Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit nicht von der Verantwortung für die Erfüllung der mit der Funktion als Geschäftsführer verbundenen Pflichten (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030).

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, zwischen dem Bw. und L habe hinsichtlich der Aufgabenteilung ein erhöhtes Vertrauensverhältnis bestanden und der Bw. habe keinen Grund gehabt, M zu misstrauen, ist die Aussage des Bw. in der Beschuldigteneinvernahme am 11. Oktober 2011 entgegen zu halten, wonach dieser schon bei seinem Eintritt in die Firma des M im Jahr 1999 Kenntnis *„...von einer Hausdurchsuchung durch die Finanz und immer wieder irgendwelchen Problemen“* hatte. Bereits durch die Kenntnis dieser „Probleme“ mit der Abgabenbehörde kann von einem Vertrauensverhältnis zwischen dem Bw. und M hinsichtlich Abgabenangelegenheiten keine Rede sein.

Zudem war dem Bw. bekannt, dass innerhalb des Firmengeflechtes Autos und Fahrer ausgetauscht wurden und Rechnungen für Fahrten von Fahrzeugen der N.GmbH . von anderen Gesellschaften gelegt wurden (siehe Bericht vom 14. Dezember 2011). Wenn der Bw. in Kenntnis dieser Umstände weder Abrechnungen noch die Buchhaltung der GmbH

überprüfte, ist ihm dies als grobe Verletzung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Sinne des § 9 BAO anzulasten. In diesem Zusammenhang ist nicht von Relevanz, dass den Bw. auf Grund der faktischen Geschäftsführertätigkeit des L keine strafrechtliche Verantwortung trifft, da ein strafrechtlich relevantes Verhalten eines Dritten nichts an der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters im Sinne des § 9 BAO ändert.

In diesem Zusammenhang sei bemerkt, dass auch das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten Verhaltens oder gar einer strafgerichtlichen Verurteilung des Vertreters im Sinne des § 80 BAO selbst keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030). Es kann daher auch weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens, noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 Abs. 1 BAO bewirken (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076).

Der Einwand, dass der Bw. auf Grund seiner Ausbildung nicht in der Lage gewesen sei, die Verantwortung eines Geschäftsführers entsprechend auszuüben, führt ebenfalls nicht zu seiner Entlastung, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten den Geschäftsführer nicht exkulpieren kann; dies gilt ohne Rücksicht auf seine Staatsangehörigkeit (VwGH 10.10.1996, 94/15/0122).

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerlichen Belangen vermag den Vertreter daher nicht zu exkulpieren; wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). § 9 Abs. 1 BAO erfasst jede Form des Verschuldens, daher auch die leichte Fahrlässigkeit (VwGH 17.5.1984, 83/15/0115).

Dass die zu beurteilenden Sachverhalte „immens komplex“ und daher undurchschaubar gewesen seien, ist nicht nachvollziehbar. Nach den Feststellungen des Prüfers im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5. November 2008 wurden Aufzeichnungen nicht geführt, Mietverträge über vermietete Fahrzeuge ebenso wie Übernahmsbestätigungen nicht ausgestellt und Erlöse offensichtlich nicht ordnungsgemäß erfasst (fehlende Vermietungstage im Zusammenhang mit fehlenden Vertragsnummern, Vermietung von Fahrzeugen zur gleichen Zeit an verschiedene Personen, fehlende Ausgangsrechnungen, Kilometerrückdrehungen, etc.). Es handelt sich daher nicht um schwierig zu beurteilende Sachverhalte oder Rechtsfragen, sondern um mangelhafte bzw. manipulierte Aufzeichnungen, die vom Bw. während seiner gesamten Geschäftsführertätigkeit keiner Überprüfung unterzogen wurden. Dass die behauptete regelmäßige Einsicht des Bw. in das Abgabenkonto der Gesellschaft seine Pflicht zur Kontrolle der vom Prüfer aufgedeckten sachlich unrichtigen Aufzeichnungen nicht ersetzen konnte, bedarf keiner weiteren Begründung.

Weiters ist dem Bw. vorzuwerfen, dass er als verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO nichts gegen den Entzug von Gesellschaftsvermögen der sich bereits in der Krise befindlichen Gesellschaft durch L unternommen hat. Um diesen Zustand abzustellen, hätte der Bw. entweder entsprechende rechtliche Schritte unternehmen oder unverzüglich seine Funktion als Geschäftsführer zurücklegen müssen. Der Einwand in diesem Zusammenhang *"...eine Rücklegung der Geschäftsführung hätte zu diesem Zeitpunkt keinen Erfolg gebracht, da es hier passieren hätte können, dass die Situation komplett aus dem Ruder gelaufen wäre. Der Bw. hätte dann keine Möglichkeit mehr gehabt sich zur Wehr zu setzen..."* ist im Hinblick auf die durch den Prüfer bei der GmbH aufgedeckten Malversationen nicht nachvollziehbar.

Der Bw. beantragt unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.2.2000, 95/15/0046, und vom 29.6.1999, 99/14/0040, die Anpassung der laut Haftungsbescheid ausständigen Beträge.

Der Geschäftsführer haftet grundsätzlich für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden (Gleichbehandlungsgrundsatz).

In beiden vom Bw. angeführten Erkenntnissen bestätigt der Verwaltungsgerichtshof die Einbeziehung der – im vorliegenden Fall nicht in Haftung gezogenen – Umsatzsteuer in den Gleichbehandlungsgrundsatz, weist aber explizit darauf hin, dass die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer als sogenannte „Abzugssteuern“ *nicht* dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegen.

Das Vorbringen des Bw., die Gesellschaft habe im Zeitpunkt der Fälligkeit keine Mittel mehr zur Verfügung gehabt, ist daher, da das Finanzamt den Bw. nur zur Haftung für Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer herangezogen hat, irrelevant.

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer für ausgezahlte Löhne kann schon im Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 nicht mit dem Hinweis auf nicht ausreichende Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden. Stehen nämlich ausreichende Mittel nicht mehr zur Verfügung, muss die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung kommenden niedrigeren Betrag berechnet und einbehalten werden. Dass Löhne nicht ausbezahlt wurden, wird nicht behauptet. Dem Bw. fällt daher als Verschulden zur Last, dass Löhne ausbezahlt, die darauf entfallende Lohnsteuer aber nicht entrichtet wurde.

Nach den Feststellungen des Prüfers sind die unter Tz. 22 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5. November 2008 angeführten verdeckten Ausschüttungen der

Kapitalertragsteuer zu unterziehen, welche mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 24. November 2008 festgesetzt wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) ist im Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit der Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer ebenso auszugehen wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde liegenden verdeckten Gewinnausschüttung. Die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer kann grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten bzw. nicht vorhanden waren, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der Kapitalerträge eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 - binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) - dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer ebenso wie bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037,0038) eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Bei Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO³, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Nach Lehre und Rechtssprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "Berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "Öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme liegt vor allem dann vor, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist wie im vorliegenden Fall eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht möglich, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006). Da auf Grund des Konkurses der Abgabenschuldnerin die einzig in Betracht kommende Möglichkeit der Beitreibung der Abgabenschuld die Erlassung des

Haftungsbescheides gegen den Bw. war, ist von einem Überwiegen der Zweckmäßigkeitsgründe über jene der Billigkeit auszugehen, selbst wenn die Abgabenschuld beim Haftenden mangels Vermögen und ausreichenden Einkommen derzeit ebenfalls nicht einbringlich ist.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

Graz, am 3. Mai 2012