

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch CTS Steuerberatung GmbH, Börseplatz 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17.10.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 18.09.2018, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 18.09.2018 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Haftungspflichtiger für nachstehende Abgaben der G-1 in der Höhe von € 620.263,42 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2015	4.217,64	15.02.2016
Körperschaftsteuer	2014	180.761,53	27.05.2016
Körperschaftsteuer	2015	233.080,00	30.07.2018
Körperschaftsteuer	2016	202.204,25	13.08.2018

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, hafte für diese Abgaben, wenn sie bei der juristischen

Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei vom D-1 bis D-2 Geschäftsführer der genannten GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer sei festzuhalten:

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet und entrichtet worden. In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037,0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für andere Abgaben sei festzuhalten:

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabenschuldigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

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

---//---

In der dagegen am 17.10.2018 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus:

a) Sachverhaltsdarstellung:

Wie im beschwerdegegenständlichen Bescheid angeführt, sei er im Zeitraum vom D-1 bis D-2 Geschäftsführer der G-2 (vormals G-3; nunmehr G-1; im weiteren Text als Gesellschaft bezeichnet) gewesen.

Aufgrund der mit Gesellschafterbeschluss vom D-3 festgelegten Ressortverteilung sei der zweite Geschäftsführer, Herr P-1, primär mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten der Gesellschaft betraut gewesen (siehe Beilage: Umlaufbeschluss vom D-3).

Mit Haftungsbescheid vom 18.09.2018 sei der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der Gesellschaft zur Haftung für Umsatzsteuer 2015 sowie Körperschaftsteuern 2014-2016 herangezogen worden.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 sei mit Bescheid vom 19.04.2016 erklärungsgemäß veranlagt worden und habe eine Nachforderung iHv EUR 388.572,00 ergeben, welche am 28.06.2016 fällig gewesen sei. Ein Antrag um Bewilligung einer Zahlungserleichterung in Höhe des damals ausgewiesenen Abgabenrückstandes iHv insgesamt EUR 544.947,34 (Rückstand iHv EUR 509.947,34 zuzüglich Vorauszahlungen iHv EUR 35.000,00) sei fristgerecht gestellt worden. Die Anzahlung iHv EUR 120.000,00 wie auch die Raten im Zeitraum der Geschäftsführung des Bf. iHv jeweils EUR 35.400,00 seien entsprechend der beantragten Zahlungserleichterung abgeführt worden.

Sowohl die Umsatzsteuer als auch die Körperschaftsteuer der Gesellschaft für das Jahr 2015 seien gemäß den eingereichten Steuererklärungen mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 21.06.2018 veranlagt worden.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 sei ebenfalls mit einem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid vom 05.07.2018 festgesetzt worden. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden.

Die Veranlagung der Jahre 2015 sowie 2016 sei somit erst eineinhalb Jahre nach seinem Ausscheiden als Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft erfolgt.

Im Jahr 2018 sei hinsichtlich der Gesellschaft ein Konkursverfahren eröffnet worden.

b) Rechtliche Würdigung:

Haftungstatbestand des § 9 BAO:

Gemäß § 9 BAO hafteten 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 abgabenrechtlichen Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Somit setze die Haftung die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeit beim Vertretenen (Ausfallshaftung), eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten sowie eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus.

Vertreter seien insbesondere Geschäftsführer einer GmbH, Liquidatoren bei einer GmbH, Vorstandsmitglieder einer AG, usw.

Uneinbringlichkeit:

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082).

Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (zB VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092). Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

Aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergebe sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Die Haftung nach § 9 BAO dürfe nur subsidiär geltend gemacht werden.

Aus dem Haftungsbescheid vom 18.9.2018 sei nicht ersichtlich, ob Vollstreckungsmaßnahmen bei der GmbH erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos wären. Somit gehe aus dem Bescheid nicht hervor, warum die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt wäre, es fehle also gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO an einer Begründung des von Amts wegen erlassenen Haftungsbescheides.

Pflichtverletzung:

Grundsätzlich sei anzuführen, dass für die Haftung nach § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung sei. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters einer Gesellschaft gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die gesetzmäßigen Aufzeichnungen geführt, dass die Abgabenerklärungen zeitgerecht eingereicht, dass die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eingehalten und natürlich, dass die Abgaben entrichtet würden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277).

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208); maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben sei grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Wie bereits ausgeführt, sei die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 mit Bescheid vom 19.04.2016, somit im Zeitraum der Geschäftsführung des Bf., erklärungskgemäß veranlagt worden. Daraus sei eine Nachforderung iHv EUR 388.572,00 resultiert, welche am 28.06.2016 fällig gewesen sei. Da zum damaligen Zeitpunkt die liquiden Mittel zur vollständigen Begleichung des ausgewiesenen Abgabenrückstandes nicht ausgereicht hätten, sei die damalige steuerliche Vertretung der Gesellschaft fristgerecht von Herrn P-1 beauftragt worden, eine Zahlungserleichterung zu beantragen. Der Antrag auf Bewilligung einer Zahlungserleichterung in Höhe des damals ausgewiesenen Abgabenrückstandes iHv insgesamt EUR 544.947,34 (Rückstand iHv EUR 509.947,34 zuzüglich Vorauszahlungen iHv EUR 35.000,00) sei fristgerecht gestellt worden. Die Anzahlung iHv EUR 120.000,00 wie auch die Raten im Zeitraum der Geschäftsführung des Bf. iHv jeweils EUR 35.400,00 seien entsprechend der beantragten Zahlungserleichterung abgeführt worden. Eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung seitens des Bf. sei demnach während seiner Geschäftsführung keinesfalls gegeben.

Hinsichtlich der mit Bescheid vom 21.06.2018 festgesetzten Umsatzsteuer 2015 sei anzuführen, dass sich die Nachzahlung iHv EUR 4.217,64 vor allem aus der nicht abzugsfähigen Vorsteuer im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsatzerlösen ergeben habe, welche - üblicherweise - erst im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses berechnet werde und somit Eingang in die Umsatzsteuerjahreserklärung finde. Dem Bf. könne insoweit keine abgaberechtliche Verletzung vorgeworfen werden, da im Rahmen der Anteilsabtretung den Nachfolgegesellschaftern sowie -geschäftsführern diese Abgabenschuld auch bekannt gewesen sei.

Die erklärungskgemäße Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 mit Bescheid vom 21.06.2018 sei etwa eineinhalb Jahre nach Ausscheiden des Bf. aus der Gesellschaft (sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer) erfolgt. Hier sei ebenfalls keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung gegeben, da zu dem Zeitpunkt, der für die Beurteilung, ob die Gesellschaft die erforderlichen Mittel zur Entrichtung gehabt habe, heranzuziehen sei (gemäß Bescheid somit der 30.07.2018 als Fälligkeitstag), er weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der Gesellschaft gewesen sei. Ebenso könne ihm nicht vorgeworfen werden, dass die Abgabenerklärungen für das Jahr 2015 nicht zeitgerecht eingereicht worden seien, da bis zu seinem Ausscheiden aus der Geschäftsführung die Gesellschaft auf der Quote des vertretungsberechtigten Steuerberaters gewesen und somit keine Frist zur Abgabe versäumt worden sei.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2016, welche mit Bescheid vom 05.07.2018 im Schätzungsweg veranlagt worden sei, sei anzumerken, dass der Bf. keinen Einfluss auf die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2016 gehabt habe, da die Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2016 erst nach dem Zeitpunkt seines Austritts überhaupt technisch möglich gewesen sei. Dass keine Steuererklärungen für das

Jahr 2016 abgegeben worden seien und somit die Veranlagung im Schätzungsweg erfolgt sei, liege ebenfalls nicht in seinem Einflussbereich, sondern treffe zur Gänze die Folgegeschäftsführung. Gleich wie für die Körperschaftsteuer 2015 sei der Bf. zudem ebenfalls zu dem Zeitpunkt, der für die Beurteilung, ob die Gesellschaft die erforderlichen Mittel zur Entrichtung gehabt habe, herangezogen worden (gemäß Bescheid somit der 13.08.2018 als Fälligkeitstag), zu dem er weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der Gesellschaft gewesen sei. Aus diesem Grund sei auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2016 keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung seitens des Bf. gegeben.

Verschulden des Vertreters:

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit, zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Für die Haftung des Vertreters sei allerdings weder seine Mitwirkung am Entstehen der Abgabenverbindlichkeit noch sein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen, von Belang.

Die Norm des § 9 Abs. 1 BAO sei auch nicht als Begründung einer Erfolgshaftung zu verstehen. Das Verschulden des Vertreters müsse sich konkret auf die Herbeiführung jener Umstände beziehen, die dazu geführt hätten, dass die betreffende Steuerschuldigkeit nicht mehr (vollständig) einzubringen gewesen sei (*Tanzer/Unger*, BAO 2014/2015, 25).

Das tatbestandsmäßige Verschulden könne in einem vorsätzlichen oder einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Hierbei rechtfertige bereits eine leichte Fahrlässigkeit die Haftungsinanspruchnahme (*Tanzer/Unger*, BAO 2014/2015, 25; vgl. auch *Ritz*, BAO § 9 Tz 18, und *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, *Unger in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 9 BAO, Seite 49 Anm 3; sowie zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Wie bereits dargestellt, könne dem Bf. keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung vorgeworfen werden, geschweige denn eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten.

Mehrheit von Vertretern:

Seien mehrere Geschäftsführer bestellt, könnten die Aufgaben der Geschäftsführung unter ihnen verteilt werden. Aufgrund der geschlossenen Ressortverteilung sei Herr P-1 für die kaufmännische Administration zuständig gewesen. Der Bf. sei für die technische Administration verantwortlich gewesen. Da sich die beiden Geschäftsführer ständig gegenseitig über die ihnen zugeteilten Ressorts ausgetauscht hätten, habe seitens des Bf. kein Anlass zur Annahme bestanden, dass Herr P-1 die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder nicht vollständig erfüllt habe. Somit habe er seine Überwachungspflicht erfüllt (VwGH 18.11.1991, 90/15/0123).

Eine Geschäftsverteilung könne einen Vertreter exkulpieren, wenn er sich nach Lage des Falles auf den intern für Abgabenangelegenheiten zuständigen Vertreter verlassen habe dürfen. Primär sei jener Vertreter, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut sei, zur Haftung heranzuziehen (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Da der Bf. auch laufend über den Stand der Buchhaltung und der Jahresabschlüsse informiert gewesen sei und darüber hinaus Herr P-1 ihn auch über sämtliche abgabenrelevante Tatsachen informiert habe, habe für ihn jedenfalls kein Anlass zur Annahme bestanden, dass Herr P-1, als intern zuständiger Vertreter, seinen Aufgaben nicht oder unvollständig nachgekommen sei.

Kausalität:

Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung müsse zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so bestehe keine Haftung (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 137; sowie VwGH 15.9.1995, 93/17/0404, VwGH 23.1.1997, 95/15/0163; und VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073).

Da dem Bf., wie bereits ausgeführt, keine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorgeworfen werden könne, bestehe daher auch keine Kausalität mit der Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Zeitlicher Umfang der Haftung:

Die Vertreterhaftung bestehe insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (z.B.: Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Entscheidend sei also, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht worden sei.

Da die im Haftungsbescheid erwähnten Abgaben im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. (wie bereits unter der Überschrift Pflichtverletzung dargestellt) nicht fällig gewesen seien, könne also der Haftungstatbestand nicht verwirklicht worden sein.

Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Bei der Ermessensübung seien beispielsweise zu berücksichtigen

- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen (vgl. zB VwGH 14.1.2003, 97/14/0176; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040), etwa die Höhe seines Einkommens (VwGH 26.11.2002, 99/15/0199),
- der Grad des Verschuldens des Vertreters (vgl. zB VwGH 15.9.1995, 93/17/0404; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040),

- Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316),
- Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038) oder wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben,
- der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. zB Art. 126b Abs. 5 B-VG), daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich sei.

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von Haftungsbescheiden habe nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

Der Haftungsbescheid vom 18.9.2018 enthalte keinerlei Begründung hinsichtlich der Ermessensübung und verstoße somit auch gegen diese inhaltliche Verpflichtung gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Insbesondere wenn mehrere Haftungspflichtige in Betracht kämen, so sei die Ermessensentscheidung, wer von ihnen in Anspruch genommen werde, entsprechend zu begründen. Diese fehle zur Gänze, da nicht nur der Bf., sondern auch der zweite Geschäftsführer zu denselben Abgaben in gleicher Höhe zur Haftung herangezogen worden sei.

Warum der Bf. somit gemäß § 9 BAO zur Haftung der Abgabenschulden iHv insgesamt EUR 620.263,42 herangezogen werden solle, sei aufgrund obiger Ausführungen einerseits mangels Vorliegens abgabenrechtlicher Pflichtverletzungen nicht erkennbar, andererseits da er gemäß Ressortverteilung nicht für die Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei.

Aus diesem Grund beantrage der Bf., den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.01.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, hafte für die Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei vom D-1 bis D-2 Geschäftsführer der GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu zahlen.

Er habe in seiner Beschwerde eingewendet, dass die Körperschaftsteuern 2016 und 2015 erst nach Ausscheiden des Geschäftsführers veranlagt worden seien. Die Haftung sei jedoch nur im Rahmen der Vorauszahlung geltend gemacht worden.

Aufgrund der laufenden Exekutionsmaßnahmen bei der Primärschuldnerin, des vom Finanzamt gestellten Konkursantrages sowie der Konkursaufhebung mangels Kostendeckung sei die Uneinbringlichkeit erwiesen.

Die Tatsache, dass der Bf. nur für die technische Administration verantwortlich gewesen sei, könne diesen von seiner Verpflichtung als handelsrechtlicher Geschäftsführer nicht entbinden.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, die sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Behörde habe sämtliche aktenkundigen und relevanten Fakten bei der Entscheidung der Haftungsinanspruchnahme berücksichtigt.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 23.01.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat und verwies auf das bisherige Vorbringen sowie auf eine noch einzubringende weitere Begründung.

---//---

Mit Schreiben vom 03.04.2019 wurde die angekündigte Beschwerdeergänzung nachgereicht:

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, gab es seitens des Bf. keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung hinsichtlich aller im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten. Insbesondere sei die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Begründung für die Haftung der Körperschaftsteuer 2015 und 2016 nicht nachvollziehbar. In dieser Begründung werde erklärt, dass die Haftung für die Körperschaftsteuern 2015 und 2016 nur im Rahmen der Vorauszahlungen geltend gemacht worden seien.

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 05.05.2015 seien die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2015 und Folgejahre mit EUR 1.750,00 festgesetzt und, soweit dem Finanzamtskonto zu entnehmen sei, auch bezahlt worden. Mit Vorauszahlungsbescheid vom 29.06.2016 seien die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2016 und Folgejahre mit EUR 35.000,00 festgesetzt worden. Für diese Vorauszahlungen sei mit Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vom 04.07.2016, also vor Fälligkeit, eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen worden und somit sei ebenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 Abs. 1 BAO des Beschwerdeführers auszuschließen.

Weiters sei es bemerkenswert, dass auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung betreffend Mehrheit von Vertretern in keiner Weise eingegangen worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es für die Beurteilung der Verschuldensfrage darauf anzukommen habe, welcher der Geschäftsführer mit der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten befasst gewesen sei. Eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Entrichtung der Steuern der Gesellschaft betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer komme nur in Betracht, wenn ein Anlass vorliege, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Übereinstimmend damit habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass im Fall einer Aufteilung der Agenden zwischen mehreren Geschäftsführern einer GmbH im Regelfall die mit Abgabenangelegenheiten nicht befassten Personen zur Haftung dafür nicht herangezogen werden könnten (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 03.09.2008, 2006/13/0159).

Für den Beschwerdeführer habe allerdings nie der Anlass zur Annahme bestanden, dass der für Abgabenangelegenheiten zuständige Geschäftsführer, Herr P-1, seine intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig erfülle. Es sei also für ihn kein Anlass vorgelegen, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des zweiten Geschäftsführers zu zweifeln.

Dieser Tatsache werde weder in der Begründung des Haftungsbescheides noch in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung widersprochen. Es seien keinerlei Gründe angeführt worden, die dem Beschwerdeführer Anlass für Zweifel hätten geben sollen.

Somit erweise sich sowohl der Haftungsbescheid als auch die angefochtene Beschwerdevorentscheidung schon deshalb mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrens Vorschriften belastet (vgl. VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung zur Ermessensübung habe die Behörde die Ausführungen der Beschwerde in keiner Weise gewürdigt. Es werde ausschließlich angeführt, dass die Behörde sämtliche aktenkundigen und relevanten Fakten bei der Entscheidung der Haftungsinanspruchnahme berücksichtigt habe. Dies stehe wohl eindeutig im Widerspruch zu den Ausführungen der Beschwerde.

Der Beschwerde sei daher stattzugeben.

---//---

Mit Schreiben vom 25.10.2019 zog der Bf. seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde 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.

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 fest, da m it Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-4 der über das Vermögen der G-1 am D-5 eröffnete Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. im Zeitraum vom D-1 bis D-2 (gemeinsam mit P-1) Geschäftsführer der genannten GmbH (zunächst G-3, vom D-6 bis D-7 G-2, danach G-1) war.

Daraus ergibt sich bereits, dass der Bf. für die erst am 30.07.2018 bzw. 13.08.2018 fälligen Körperschaftsteuern 2015 und 2016 (erstmalige Festsetzung) mangels Geschäftsführungsbefugnis nicht zur Haftung herangezogen werden kann, zumal auch die Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärungen noch nicht abgelaufen war (2015) bzw. noch nicht begonnen hatte (2016).

Anders verhält es sich bei der Umsatzsteuer 2015 und Körperschaftsteuer 2014, die bereits am 15.02.2016 bzw. 27.05.2016 fällig wurden.

Dem Vorbringen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, dass „die Haftung nur im Rahmen der Vorauszahlung geltend gemacht“ worden sei, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach es sich bei den haftungsgegenständlichen Abgaben ausschließlich um Jahresbescheide handelt.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen. Allerdings können ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Hinsichtlich der mit Bescheid vom 21.06.2018 festgesetzten Umsatzsteuer 2015 wandte der Bf. ein, dass sich die Nachzahlung von € 4.217,64 vor allem aus der nicht abzugsfähigen Vorsteuer im Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsatzerlösen ergeben habe, welche üblicherweise erst im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses berechnet werde und somit Eingang in die Umsatzsteuerjahreserklärung finde.

Daraus lässt sich jedoch für den Bf. nichts gewinnen, weil es eine pflichtwidrige Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt, wenn die nicht abzugsfähigen Vorsteuern in den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen zu Unrecht geltend gemacht und erst später durch Abgabe der Jahreserklärung (02.06.2017) berichtigt werden.

Auch der Einwand des Bf. hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014, dass er wegen Zahlungsproblemen um Ratenzahlung angesucht habe, kann ihn nicht exkulpieren. Bleiben Abgaben nämlich unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Allerdings war das Vorbringen des Bf., dass er nicht für die Betrauung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten zuständig gewesen sei, sondern der zweite Geschäftsführer P-1, geeignet, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten seinerseits auszuschließen, da eine interne Geschäftsverteilung durch Vorlage des Umlaufbeschlusses vom D-3 nachgewiesen wurde:

Demnach war P-1 für die kaufmännische Administration (Controlling, Unternehmensplanung, Forderungsmanagement, Finanz- und Rechnungswesen und Steuern) verantwortlich, hingegen der Bf. für die technische Administration (Projektentwicklung und –kalkulation, Erwerb von Liegenschaften, Planung/Koordination von baulichen und Sanierungsmaßnahmen sowie Verwertung von Liegenschaften) zuständig.

Eine Abgabenbehörde darf sich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (*Ritz*, BAO⁶, § 6 Rz 9; VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 19.12.2002, 99/16/0405).

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist.

Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Verletzt jedoch der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabentrachtung betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0166).

Der Bf. wandte dazu ein, laufend über den Stand der Buchhaltung und Jahresabschlüsse informiert gewesen zu sein und dass für ihn kein Anlass zur Annahme bestanden habe, dass Herr P-1 seinen Aufgaben nicht (vollständig) nachgekommen wäre.

Dieser Argumentation kann hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2015 gefolgt werden, da die bescheidmäßige Festsetzung dieser Abgabe am 21.06.2018 erfolgte und die Nachfrist zur Entrichtung gemäß § 210 Abs. 4 BAO erst am 30.07.2018 endete, daher erst nach der Konkurseröffnung vom D-5, weshalb ein Anlass, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des Mitgeschäftsführers zu zweifeln, hinsichtlich der Umsatzsteuer 2015 – noch dazu angesichts des geringen Nachforderungsbetrages – für den Bf. nicht vorliegen konnte.

Ebenso war dem Einwand hinsichtlich der am 19.04.2016 festgesetzten und am 27.05.2016 fälligen Körperschaftsteuer 2014 nicht zu widersprechen, da die Ratenzahlungsvereinbarung (für den gesamten Rückstand) vom 04.07.2016 (monatliche Raten von € 35.400,00) bis zum Ausscheiden des Bf. aus der Geschäftsführung am D-2 eingehalten wurde, weshalb auch hier kein Anlass für Zweifel bestand:

<i>Zahlung vom</i>	<i>Betrag</i>
20.06.2016	20.000,00
29.06.2016	120.000,00
18.07.2016	35.400,00
01.08.2016	35.400,00
12.09.2016	35.400,00
10.10.2016	35.400,00

Die Umstände, dass aufgrund der unvollständigen Entrichtung der Raten 01-02/2017 Terminverlust eintrat und ab dem Zeitpunkt der letzten unvollständigen Ratenentrichtung vom 28.02.2017 bis zur Konkurseröffnung vom D-5 überhaupt keine Zahlungen mehr auf das Abgabenkonto der GmbH geleistet wurden, betreffen den Bf. mangels Geschäftsführerfunktion nicht mehr.

Auf Grund des mangelnden Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 25. Oktober 2019