

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***1*** über die Beschwerde des ***1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch V Adresse, vom 11.01.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11.12.2018, Abgabekontonummer x, betreffend Haftung gemäß § 9a BAO zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

Mit dem Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 11.12.2018 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) als „de facto Geschäftsführer“ der E.GmbH als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der E.GmbH im Ausmaß von 5.312,01 € in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.
Begründend wurde ausgeführt, der Bf. trete nach außen als faktischer Geschäftsführer der E.GmbH auf. Er sei daher Vertreter der GmbH im Sinne der §§ 9 und 80 BAO.
Die angeführten Abgaben seien an den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Bf. als Vertreter der Gesellschaft sei somit gegeben.

Gegen diesen Bescheid erhob die steuerliche Vertreterin des Bf. am 11.01.2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.
Der Bf. sei zwar Gesellschafter der E.GmbH mit einem 25 %igen Anteil, jedoch zu keinem Zeitpunkt in die laufenden Geschäfte der GmbH involviert gewesen.

Nach dem unerwarteten und tragischen Ableben des E im April 2018 sei der Bf. im Juni 2018 als Nachfolger der ersten Kuratorin zum Kurator der Verlassenschaft nach E eingesetzt worden. Im August 2018 sei Herr D als Kurator eingesetzt worden, der im Oktober 2018 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Verlassenschaft nach E eingebracht habe.

Der Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit der Beschwerdevorentscheidung vom 16.01.2020 insoweit stattgegeben, als die nach der Vertretungstätigkeit des Bf. fälligen Abgaben (Körperschaftsteuer 07-09 und 10-12/2018 in der Höhe von 250 €) aus der Haftung ausgeschieden wurden.

Der Bf. sei von Juni bis August 2018 als Kurator der E.GmbH eingesetzt gewesen. Nach eigenen Angaben wäre es Aufgabe des Bf. gewesen, die Löhne und Gehälter auszuzahlen bzw. die Anweisung zur Auszahlung zu erteilen. Aus dieser Tätigkeit resultiere auch die Verpflichtung zur Abfuhr der damit einhergehenden Lohnabgaben.

Der Bf. sei als Kurator eindeutig als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten. Ein Vertreter habe sich bei Übernahme einer Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung ende. Im Zeitraum der Vertretungstätigkeit seien auch Umsatzsteuervoranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht worden.

Mit dem Schriftsatz vom 29.01.2020 beantragte die steuerliche Vertreterin des Bf., die Beschwerde vom 10.01.2019 „der nächsten Instanz vorzulegen.“

Der Bf. sei mit dem Beschluss des BG Weiz vom 14.06.2018 zum Kurator der Verlassenschaft nach E bestellt worden. Er habe die Kuratorschaft für die Verlassenschaft übernommen, weil ein Notgeschäftsführer für die GmbH nicht gefunden werden konnte. Er habe alle erforderlichen Entscheidungen im Einvernehmen mit dem Gerichtskommissär getroffen. Laut dem Gerichtsbeschluss habe der Bf. insbesondere Löhne und Gehälter sowie Lieferverbindlichkeiten bezahlen müssen. Er sei nicht darüber informiert worden, dass auch Altlasten bestanden, die ebenfalls zu begleichen gewesen wären.

Der Bf. habe die Bezahlung des Gehaltes des Technikers beauftragt, weil ein möglicher Verkauf der E.GmbH an die Z.GmbH im Raum gestanden sei und laut Rücksprache mit dem Gerichtskommissär nur ein bestehender Betrieb (inklusive Techniker) zu verkaufen gewesen wäre.

Ziel sei es gewesen, mit Hilfe des Technikers noch offene Leistungen abzurechnen, damit alle Verbindlichkeiten bezahlt werden konnten, so die Insolvenz der Gesellschaft zu vermeiden und den Betrieb zu verkaufen. An den Techniker seien am 15.06.2018 1.462,54 € und am

26.06.2018 1.481,70 € überwiesen worden. Danach habe der Bf. keine weiteren Überweisungen mehr veranlasst.

Nach Überprüfung sämtlicher Unterlagen und der Absage der Kaufinteressentin habe der Bf. erkannt, dass der Verlass und die E.GmbH überschuldet waren, da kein Vermögen für weitere Zahlungen vorhanden war. Für die Vermögenslosigkeit der GmbH treffe den Bf. keine Schuld, so habe er die nach dem 26.06.2018 fälligen Abgaben nicht bezahlen können. Der Bf. habe nach dem 27.06.2018 auch keine weiteren Zahlungen veranlasst.

Im Protokoll vom 31.07.2018 wurde auch festgehalten, dass der Bf. nicht über die nötigen juristischen Kenntnisse verfügte, um das Verfahren ordnungsgemäß abzuwickeln. Er habe daher den Antrag gestellt, ihn seines Amtes als Verlassenschaftskurator zu entheben.

Unabhängig davon, dass der Bf. nicht Kurator der GmbH gewesen sei und aufgrund seiner Informationen durch den Gerichtskommissär einem entschuldbaren Rechtsirrtum über die von ihm zu leistenden Zahlungen unterlegen sei, hätte er auch keine Zahlungen an das Finanzamt leisten können, da der Gesellschaft keine Mittel zur Verfügung standen und der Konkursantrag gestellt werden musste.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem BFG mit dem Bericht vom 13.01.2023 zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach dem vorliegenden Beschluss des Bezirksgerichtes Weiz vom 14.06.2018, Gz., wurde der Bf. gemäß §§ 156, 173 AußStrG zum Verlassenschaftskurator bestellt. Der Verlassenschaftskurator hatte demnach folgenden Wirkungskreis zu besorgen:

„Benützung, Verwaltung und Vertretung der Verlassenschaft (§ 810 ABGB) betr. das Unternehmen „E.GmbH“ (FN)“.

Begründend wurde ausgeführt:

Die bisherige Verlassenschaftskuratorin V1 habe ersucht, sie aus gesundheitlichen Gründen als Verlassenschaftskuratorin abzuberufen. Der Bf. habe sich bereit erklärt, das Amt des Verlassenschaftskurators zu übernehmen.

Wörtlich wird ausgeführt:

„Der Verstorbene war Gesellschafter und Geschäftsführer der E.GmbH; ein Notgeschäftsführer konnte nicht gefunden werden. Für den Bestand des Unternehmens sind laut Angaben der Parteien notwendige Entscheidungen zu treffen, u.a. sind insbesondere Löhne und Gehälter bzw. Lieferanten zu bezahlen. Bei der Bank besteht das Geschäftskonto IBAN: ...“

Aus diesem Beschluss ergibt sich, dass nach dem Ableben des E vom Gericht kein (neuer) Geschäftsführer für die GmbH bestellt wurde. Der Bf. wurde als Nachfolger der V1 zum Kurator der Verlassenschaft nach E bestellt. Da im Hinblick auf die E.GmbH jedoch Entscheidungen getroffen werden mussten (geplanter Verkauf der Gesellschaft), erfolgte die Bestellung des Bf. „zur Benützung, Verwaltung und Vertretung der Verlassenschaft betreffend das Unternehmen E.GmbH“.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse (§ 80 Abs. 2 BAO).

Unter § 80 Abs. 2 BAO fallen nicht nur Vermögensverwalter, sondern auch die Liquidatoren einer GmbH.

Gemäß § 9a BAO haben Personen, soweit sie auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

Durch das AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, wurde § 9a in die BAO aufgenommen, der den Personenkreis, auf den die Haftung des § 9 BAO zutrifft, auf Personen erweitert, die faktische Geschäftsführer sind, die also de facto an Stelle des gesetzlichen Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten der vertretenen Gesellschaft erfüllen bzw. verletzen.

Gemäß § 224 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Demnach hat der Haftungsbescheid - abgesehen von den nach §§ 93 und 96 BAO erforderlichen Bestandteilen - einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten.

Im angefochtenen Bescheid vom 11.12.2018 wurde der Bf. gemäß § 9 BAO als de facto Geschäftsführer für aushaftende Abgabenverbindlichkeiten der E.GmbH zur Haftung herangezogen.

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (siehe VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064, mwN).

Der Begründung des hier angefochtenen Bescheides ist zu entnehmen, dass die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass der Bf. als faktischer Geschäftsführer der E.GmbH aufgetreten ist. Im Zusammenhang mit dieser Feststellung ist daher davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde den Bf. gemäß § 9a BAO zur Haftung herangezogen hat.

Die dem Bf. vom Gericht als Verlassenschaftskurator übertragenen Aufgaben waren im Hinblick auf die GmbH ähnlich jener eines Liquidators: nach dem Vorbringen im Vorlageantrag sollten noch offene Leistungen abgerechnet und alle Verbindlichkeiten bezahlt werden, um das Unternehmen verkaufen zu können.

Der Bf. hat aber nach eigenem Vorbringen die GmbH weder gerichtlich noch außergerichtlich als „Liquidator“ vertreten, sondern in Entsprechung des Beschlusses des BG Weiz vom 14.06.2018 am 15.06. und am 26.06. 2018 Überweisungen an den Techniker der GmbH beauftragt; weitere Zahlungen wurden nicht veranlasst.

In der Tagsatzung vom 31.07.2018 erklärte der Bf., dass seiner Ansicht nach sowohl der Nachlass als auch die E.GmbH überschuldet und zahlungsunfähig seien und daher ein Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt werden müsse. Mangels entsprechender juristischer Kenntnisse sehe er sich außer Stande, das Insolvenzverfahren ordnungsgemäß einzuleiten und ersuche daher das BG Weiz, ihn als Verlassenschaftskurator zu entheben (Protokoll vom 31.07.2018, Gz.).

Dem Bf. ist daher zuzubilligen, dass er sich mit der finanziellen Situation der GmbH auseinandergesetzt und daraus den Schluss gezogen hat, über die Gesellschaft sei ein Insolvenzverfahren zu eröffnen. Dass der Bf. während der Zeit seiner Bestellung als Verlassenschaftskurator auf die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft Einfluss genommen hat, wird vom Finanzamt mit dem Hinweis auf die Auszahlung von Löhnen und der Einbringung von Umsatzsteuervoranmeldungen bejaht. Konkrete Feststellungen traf es dazu nicht.

Weitere Ermittlungen zu diesem Punkt erübrigen sich aus folgendem Grund:

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat ein Geschäftsführer, der - aus welchen Gründen auch immer - nicht in der Lage ist, die Geschäftsführerfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, welche zu der Behinderung führen, zu beseitigen, seine Funktion zurückzulegen. Welcher Zeitraum zwischen dem Erkennen der Behinderung bzw. der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen und dem Rücktritt haftungsrelevant ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 30.01.2003, 2000/15/0018, mwN). So wurde eine Zurücklegung nach zwei Monaten vom VwGH als ausreichend beurteilt (VwGH 19.06.1989, 88/15/0089). Selbst ein Zeitraum von fast drei Monaten zwischen der Bestellung zum Geschäftsführer und dessen Rücktritt wegen einer Behinderung in der Ausübung seiner Funktion schließt eine Beurteilung als „unverzüglich“ nicht von vornherein aus, weil die Verpflichtung zum Rücktritt erst durch die Erkennbarkeit der Behinderung und der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, ausgelöst wird.

Auch die Abgabenbehörde geht nicht davon aus, dass der Bf. nach dem 31.07.2018 weiter als de facto Geschäftsführer der E.GmbH tätig war. Anhaltspunkte dafür finden sich auch nicht in den vorliegenden Aktenunterlagen. So hat der Bf. lediglich zwei Überweisungen an den Techniker der GmbH veranlasst und nach dem 26.06.2018 mangels liquider Mittel keine Zahlungen für die GmbH getätigt. Im Zuge der Tagsatzung am 31.07.2018 hat der Bf. um Enthebung als Verlassenschaftskurator ersucht.

Geht man daher – wie das Finanzamt – von einer de facto Geschäftsführung des Bf. aus, ist zu berücksichtigen, dass der Bf. die Tätigkeit als Verlassenschaftskurator bereits 1 ½ Monate nach seiner Bestellung zurückgelegt hat. In dieser kurzen Zeitspanne kann dem Bf. hinsichtlich der Nichtabfuhr von Abgaben der Gesellschaft eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht angelastet werden, zumal er sich über die finanzielle Lage der Gesellschaft eine Übersicht verschaffen musste und nach Erkennen der Überschuldung und der Notwendigkeit, ein Insolvenzverfahren einzuleiten, unverzüglich das Gericht um Abberufung als Verlassenschaftskurator ersucht hat.

Die Heranziehung zur Haftung ist 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. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Im Rechtsmittelverfahren hat die Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, BAO, 213).

Neben der Nachrangigkeit sind bei der Ermessenübung beispielsweise die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages sowie die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO § 7 Tz 7). Bei der Ermessenübung ist auch das Gebot

der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (Verwaltungsökonomie) zu beachten (vgl. Ritz, BAO5 § 20 Tz 9). Weiters kann die Unterscheidung nach Vorsatz und (grober oder leichter) Fahrlässigkeit bei Ausübung des Ermessens zu berücksichtigen sein (vgl. VwGH 15.9.1995, 93/17/0404).

Bei der Nichtabfuhr der Lohnabgaben für die Zahlungen im Juni 2018 handelt es sich laut Meldung um 150,96 € Lohnsteuer und 143,50 € Dienstgeberbeitrag. Selbst wenn man daher, wie das Finanzamt, zumindest von einer Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnsteuer anlässlich zweier Zahlungen an den Techniker durch den Bf. ausgeht, wäre eine Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer in der Höhe von 150 € im Rahmen der Ermessensübung aufgrund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie wegen der Geringfügigkeit des Betrages als nicht zweckmäßig anzusehen.

Der Haftungsbescheid war daher aufzuheben.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 3. April 2023