

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, über die Beschwerde vom 25.08.2010 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 26.07.2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird für Abgaben in Höhe von insgesamt EUR 120.658,63 in Anspruch genommen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberbeitrag	01/10	1.306,43
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	01/10	831,2
Umsatzsteuer	02/10	23.765,19
Lohnsteuer	03/10	19.962,82
Dienstgeberbeitrag	03/10	8.747,70
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	03/10	835,89
Säumniszuschlag 1	2010	173,97
Säumniszuschlag 1	2010	190,8
Säumniszuschlag 1	2010	150,92
Säumniszuschlag 1	2010	375,4
Lohnsteuer	04/10	18.311,96
Dienstgeberbeitrag	04/10	8.590,82
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	04/10	820,91
Umsatzsteuer	03/10	8.814,53
Säumniszuschlag 1	2010	375,66
Säumniszuschlag 1	2010	166,6

Säumniszuschlag 1	2010	601,2
Säumniszuschlag 1	2010	399,26
Säumniszuschlag 1	2010	174,95
Lohnsteuer	06/10	16.454,49
Dienstgeberbeitrag	06/10	8.350,60
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	06/10	797,95
Säumniszuschlag 2	2010	86,75
Säumniszuschlag 1	2010	366,24
Säumniszuschlag 1	2010	6,39
<b>Summe</b>		<b>120.658,63</b>

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum vom 16.8.1982 bis zu ihrer Auflösung infolge Eröffnung des Konkursverfahrens am 23.7.2010 alleiniger Geschäftsführer der A GmbH mit der Firmenbuchnummer FN1. Über das Vermögen der A GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck zu AZ1 vom 23.7.2010 der Konkurs eröffnet. Über das Vermögen des Beschwerdeführers wurde mit Beschluss des Landesgerichts Innsbruck zu AZ2 vom 23.7.2010 der Konkurs eröffnet.

Nach einem Vorhalteverfahren, in dem der Beschwerdeführer keine Stellungnahme abgab, wurde der Beschwerdeführer mit dem hier bekämpften Bescheid vom 26.7.2010 gemäß § 9 BAO zur Haftung für aushaftende Abgaben der A GmbH in Höhe von insgesamt EUR 146.118,68 zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberbeitrag	01/10	1.306,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/10	831,20
Umsatzsteuer	01/10	10.418,08
Umsatzsteuer	02/10	30.060,19
Lohnsteuer	03/10	19.962,82
Dienstgeberbeitrag	03/10	8.747,70

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/10	835,89
Säumniszuschlag 1	2010	173,97
Säumniszuschlag 1	2010	190,80
Säumniszuschlag 1	2010	150,92
Säumniszuschlag 1	2010	375,40
Lohnsteuer	04/10	18.311,96
Dienstgeberbeitrag	04/10	8.590,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/10	820,91
Umsatzsteuer	03/10	8.814,53
Lohnsteuer	05/10	8.746,97
Säumniszuschlag 1	2010	375,66
Säumniszuschlag 1	2010	166,60
Säumniszuschlag 1	2010	601,20
Säumniszuschlag 1	2010	399,26
Säumniszuschlag 1	2010	174,95
Lohnsteuer	06/10	16.454,49
Dienstgeberbeitrag	06/10	8.350,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/10	797,95
Säumniszuschlag 2	2010	86,75
Säumniszuschlag 1	2010	366,24
Säumniszuschlag 1	2010	6,39
<b>Summe</b>		<b>146.118,68</b>

Mit Eingabe vom 25.8.2010 erhab der Beschwerdeführer Berufung gegen den Haftungsbescheid und bestritt das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2014 wies das Finanzamt die Berufung ab und stellte die Haftungsvoraussetzungen dar. Im Vorlageantrag vom 6.3.2014 gab der Beschwerdeführer erstmals an, dass die A GmbH "sämtliche - auch künftige Forderungen gegen Dritte, insbesondere Kundenforderungen an Reisebüros, Privatgäste, Veranstalter und dergleichen unwiderruflich an" ihren Gesellschafter B abgetreten habe. Als Beweis dafür lege er eine Abtretungserklärung vom 9.11.2003 vor. Die Abtretung der Forderungen sei auch in den Büchern ersichtlich gemacht worden. Sämtliche Einnahmen seien auf das Konto des B geflossen. Sämtliche Aufwendungen seien von eben diesem Konto bezahlt und von B bestritten worden. Ein Beschluss der Gesellschafter der A GmbH

habe dem Beschwerdeführer untersagt, Zahlungen für die GmbH zu tätigen, da er über keine Einkünfte verfügen sollte. B sei der "de facto Geschäftsführer" der A GmbH gewesen und in dieser Funktion mit dem Rechnungswesen und dem Zahlungsverkehr beauftragt gewesen. Verwiesen werde auf eine Beilage, aus der ersichtlich sei, dass B EUR 18.849,56 am 19.3.2010 an Lohnsteuer und Lohnnebenkosten an das Finanzamt überwiesen habe. Aufgrund der Konkurseröffnung seien B diverse Geldbeträge nicht mehr zur Verfügung gestanden. Es bestehে kein Kausalzusammenhang zwischen Steuerausfall und Handlungen des Beschwerdeführers.

Mit Vorhalt vom 14.5.2018 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer zur Beantwortung folgender Fragen auf:

- 1) *Zum Vorbringen im Vorlageantrag, die A GmbH habe sämtliche - auch künftige - Forderungen an RA B abgetreten, wird ersucht, den Zessionsvertrag in Kopie vorzulegen. Die dem Vorlageantrag als Beilage 31 beigelegte Kopie einer "Abtretungserklärung" dokumentiert kein zweiseitiges Rechtsgeschäft (§ 1392 ABGB). Insofern der Zessionsvertrag mündlich abgeschlossen wurde, wird um Übermittlung zweckdienlicher Unterlagen zur Dokumentation des Vertragsinhaltes ersucht.*
- 2) *Welche Beschränkungen waren dem C in Bezug auf die Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit gemäß § 20 Abs 1 GmbHG auferlegt? Um Vorlage sämtlicher in diesem Zusammenhang ergangener Gesellschafterbeschlüsse bzw. des Gesellschaftsvertrages wird ersucht.*
- 3) *Zum Vorbringen im Vorlageantrag, B sei "der de facto Geschäftsführer der RIM und in dieser Funktion auch mit dem Rechnungswesen und Zahlungsverkehr beauftragt" gewesen und ihm seien weitreichende Befugnisse übertragen worden, wird ersucht, diesbezügliche Vereinbarungen zwischen der A GmbH und B darzustellen und ihren Inhalt durch geeignete Beweismittel zu belegen.*
- 4) *Aus dem als Beilage 33 zum Vorlageantrag übermittelten Schreiben des B an F geht unter anderem hervor, dass B nicht als Treuhänder der A GmbH auftrat, sondern lediglich "jene Funktion besetzt [haben], die normalerweise von einer finanziierenden Bank ausgeübt wird". Nehmen Sie dazu Stellung.*
- 5) *Aus Beilage 3 zum Vorlageantrag lässt sich nicht ableiten, aus welchem Rechtsgrund und aus welcher Veranlassung B am 19.3.2010 die Beträge von EUR 18.849,56 und EUR 549,37 unter Hinweis auf die Steuernummer der A GmbH an das Finanzamt überwiesen hat. Aus den bisher vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, dass B weitere Zahlungen namens der A GmbH vorgenommen hätte. Ebenso wenig ist aus den bisher vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass B Lagerbestände in Höhe von EUR 192.358,03 finanziert hätte. Nehmen Sie dazu Stellung und übermitteln Sie allenfalls geeignete Beweismittel.*

Der Beschwerdeführer brachte in seiner Stellungnahme vom 22.5.2018 zusammengefasst vor,

1) die Betriebsliegenschaft (EZ1) sei im November 2009 an die A GmbH verpachtet worden. B habe einen Kredit für die Fortführung des Hotels aufgenommen, er habe sich "sowohl schriftlich als auch mündlich" sämtliche Einnahmen aus dem Betrieb des Hotels durch die A GmbH abtreten lassen. Sämtliche Einnahmen aus dem Hotelbetrieb im Zeitraum November 2009 bis Oktober 2010 seien auf das Betriebskonto des B geflossen und dieser habe sämtliche Ausgaben getätigt.

2) dass "lediglich der operative Betrieb" des Hotels und die "fortlaufende Information aus den Einnahmen und Ausgaben sowie der Buchhaltung zu erfassen und B zur Erledigung weiterzuleiten" in seinem Aufgabenbereich gelegen sei. Es habe dazu keine Gesellschafterbeschlüsse gegeben.

3) dass auf die Stellungnahme zu 2) oben verwiesen werde.

4) B sei eben nicht Treuhänder der A GmbH gewesen, sämtliche Einnahmen aus dem Hotelbetrieb seien ihm zur Besicherung abgetreten worden.

5) er könne nicht zu den beiden Überweisungen vom 19.3.2010 Stellung nehmen. B habe jeweils monatlich die USt- und Lohnsteuermeldungen von der Buchhaltung zur Erledigung erhalten und zumindest teilweise durchgeführt. Er könne nicht sagen, weshalb nicht alle Zahlungen von B durchgeführt worden seien. B habe von seinem Konto Zahlungen für Lagerbestände an den Masseverwalter der Hotel KG geleistet. Entsprechende Nachweise müsse der Masseverwalter der Hotel KG beibringen können.

In der mündlichen Verhandlung am 7.8.2018 wurde C als Zeuge einvernommen. Er gab an, er habe nur den Hotelbetrieb geführt. B habe alle wirtschaftlichen Angelegenheiten betreut, er habe die gesamte Finanzierung übernommen. Die Buchhaltung sei im Hotel durch C geführt worden, alle Einnahmen und Auszahlungen seien durch B getätigten worden. Über Frage zu Einschränkungen seiner Geschäftsführungsbefugnis gab C an, dass ihm keine Unterlagen dazu vorlägen. Er kenne keine Gesellschafterbeschlüsse, die seine Geschäftsführungsbefugnis eingeschränkt hätten. Er habe als Geschäftsführer mit B die Zession sämtlicher Einnahmen an diesen vereinbart. Über Frage des Finanzamtes, ob er die Entrichtung der Abgaben durch B überprüft habe, gab er an, dass er dies - soweit ihm Unterlagen dazu vorlagen - getan habe. B sei nicht Treuhänder der A GmbH gewesen.

## Feststellungen zum Sachverhalt

Die beiden im Haftungszeitraum neben dem Beschwerdeführer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter der A GmbH sind verstorben. B ist am 6.9.2011 verstorben. D ist am 28.2.1993 verstorben.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der A GmbH uneinbringlich.

B hat nicht als Geschäftsführer der A GmbH gehandelt und ist nicht als solcher aufgetreten. Er wurde nicht mit der Geschäftsführung für die A GmbH beauftragt. Der Beschwerdeführer hat im haftungsgegenständlichen Zeitraum die Geschäfte der A GmbH

tatsächlich geführt. Es kann nicht festgestellt werden, dass dem Beschwerdeführer Beschränkungen in der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit auferlegt worden wären. Der Beschwerdeführer hat als Geschäftsführer der A GmbH deren sämtliche Forderungen gegen Dritte an B mit 9.11.2009 abgetreten.

Die Umsatzsteuer 01/2010 in Höhe von EUR 10.418,08 und die Lohnsteuer 05/2010 wurden nach Erlassung des Haftungsbescheides entrichtet. Die Umsatzsteuer 02/2010 wurde nach Erlassung des Haftungsbescheides im Ausmaß von EUR 6.295,- entrichtet, sodass noch EUR 23.765,19 aushaften.

## Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Geschäftsführung ergibt sich aus dem Firmenbuchstand, aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen und aus den Angaben des C in der mündlichen Verhandlung. Der Beschwerdeführer hat die Abtretungserklärung vom 9.11.2009 als Geschäftsführer unterfertigt. B führt im Schreiben vom 4.11.2010 ausdrücklich an, dass er "nicht Treuhänder der A GmbH..." sei, sondern lediglich jene Funktion besetzt habe, "die normalerweise von einer finanzierenden Bank ausgeübt wird". Auch aus der mit der Stellungnahme vom 22.5.2018 vorgelegten Kopie der Seite 2 eines von E als Masseverwalter im Konkurs 19 S 129/10h gezeichneten Schreibens geht hervor, dass ein Kreditkonto des B "mehr oder weniger ausschließlich zur Abwicklung/ Finanzierung des Betriebes und zur wirtschaftlichen Erhaltung des Hotels Alpenkönig in Reith bei Seefeld, welches zum Zeitpunkt der Kreditgestion von der A GmbH unter der Geschäftsführung des C betrieben..." worden sei, gedient habe.

Die Behauptung im Vorlageantrag, B sei der de facto Geschäftsführer der A GmbH gewesen und in dieser Funktion mit Rechnungswesen und Zahlungsverkehr beauftragt gewesen, wurde seitens des Beschwerdeführers durch sein eigenes Vorbringen in der Stellungnahme vom 22.5.2018 widerlegt, wo er angibt, er habe im von ihm zu besorgenden operativen Bereich für die fortlaufende Information an B aus den Einnahmen und Ausgaben sowie die Buchhaltung gesorgt. In der mündlichen Verhandlung gab er zudem an, dass er - soweit ihm bezughabende Unterlagen übermittelt wurden - die Entrichtung der Abgaben durch über das Konto von B überprüft habe.

Die Feststellung zur Uneinbringlichkeit ergibt sich aus der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der A GmbH und aus dem Inhalt der Ediktsdatei AZ1. Mit Beschluss vom 8.10.2010 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet. Der Masseverwalter hat angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Beschluss vom 16.2.2015). Ein Abschluss des Konkursverfahrens ist nach Auskunft des Masseverwalters nicht absehbar, da ein zivilgerichtliches Verfahren anhängig ist.

Die Feststellung, dass dem Beschwerdeführer keine Beschränkungen bei der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit auferlegt waren, ergibt sich aus dessen Ausführungen in

der Stellungnahme vom 22.5.2018. Über ausdrückliche Frage machte er diesbezüglich keine Angaben und legte auch keine Gesellschafterbeschlüsse vor. Er gab jedoch an, dass es dazu keine Gesellschafterbeschlüsse gegeben habe. Gemäß § 20 GmbHG können sich Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis im Innenverhältnis nur aus dem Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss ergeben.

Die Feststellung zur Abtretung sämtlicher Forderungen ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und des C in der mündlichen Verhandlung, aus der vorgelegten einseitigen Abtretungserklärung vom 9.11.2009, aus dem Schreiben des B vom 4.11.2010, in welchem er auf die erfolgte Abtretung Bezug nimmt und aus den auszugsweise vorgelegten Buchhaltungsunterlagen (Beilage 1 zum Vorlageantrag).

## **Rechtslage und Judikatur**

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

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

Voraussetzungen für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind demnach eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Geschäftsführer darzutun, weshalb er die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der vertretenen Gesellschaft ohne eigenes Verschulden nicht erfüllen konnte. Erbringt er diesen Nachweis nicht, kann die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100).

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist jedenfalls von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung der Abgabenschulden der GmbH zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft als Pflichtverletzung dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat vorzusorgen, dass die Bedienung der Abgabenschulden nicht beeinträchtigt wird (siehe etwa VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Die Abgabenbehörde muss mit der Haftungsinanspruchnahme nicht bis zur vollständigen Abwicklung eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Hauptschuldners zuwarten, jedoch bedarf es konkreter Feststellungen über die Befriedigungsaussichten beim insolventen Hauptschuldner (VwGH 13.3.2004, 2003/13/0153).

Die Entrichtung der Haftungsschuld durch den Haftungspflichtigen führt nicht zum Erlöschen der Haftung, da sie als Tilgung einer Abgabenschuld unter der Bedingung des Verbleibens des Haftungsbescheides im Rechtsbestand steht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191; VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

## **Erwägungen**

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind bei der A GmbH uneinbringlich. Aufgrund der Masseunzulänglichkeit ist unwahrscheinlich, dass im Insolvenzverfahren eine Konkursquote erzielt werden kann. Daher ist die Haftungsinanspruchnahme geboten, auch wenn das Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen ist.

Dem Beschwerdeführer als alleinigem Geschäftsführer der A GmbH oblag im haftungsgegenständlichen Zeitraum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der vertretenen GmbH. Er hat diese Pflichten mehrfach verletzt, so wurden fällige Abgaben nicht entrichtet und sämtliche Forderungen der A GmbH an einen ihrer Gesellschafter abgetreten.

Die Nichtabfuhr fälliger Lohnsteuerbeträge begründet jedenfalls ein Verschulden des Beschwerdeführers. Der Abschluss des Zessionsvertrages ohne Vorsorge dafür zu treffen, dass liquide Mittel für die Entrichtigung fälliger Abgaben bereitstehen, dokumentiert ebenfalls ein haftungsrelevantes Verschulden des Beschwerdeführers. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer keine Umstände angeführt, die ihn ohne sein Verschulden an der Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der A GmbH gehindert hätten.

Selbst wenn sich die Beschwerdebehauptungen, B sei "de-facto-Geschäftsführer" der A GmbH gewesen und dem Beschwerdeführer seien Einschränkungen bei der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit auferlegt worden, nicht schon auf Sachverhaltsebene als unhaltbar erwiesen hätte, dann wäre dem Beschwerdeführer insofern ein haftungsrelevantes Verschulden vorzuwerfen: Er hätte jegliche Behinderung bei der Ausübung seiner Funktion beseitigen oder aber seine Funktion zurücklegen müssen (siehe VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Daher ist die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftungspflichtiger zu Recht erfolgt.

Da die Umsatzsteuer 01/2010 und die Lohnsteuer 05/2010 zwischenzeitlich entrichtet wurden, war hinsichtlich dieser Abgaben der Beschwerde statzugeben. Da die Umsatzsteuer 02/2010 teilweise entrichtet wurde, war die Haftungssumme insoweit zu reduzieren.

## **Zulässigkeit einer 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. Dieses Erkenntnis folgt in der rechtlichen Beurteilung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Innsbruck, am 9. November 2018