

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, vertreten durch RA, vom 21.04.2017 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO des Finanzamtes Wien 1/23 vom 05.04.2017, Steuernummer SN, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der am x1 errichteten B.GmbH.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom x1, wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes vom x2 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die Gesellschaft wurde mittlerweile gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Vorhalt vom 23.01.2017 brachte das Finanzamt dem Bf. zur Kenntnis, dass am Abgabenkonto der Gesellschaft Abgaben in der Höhe von 16.191,53 Euro (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01 und 02/2013, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2013, Umsatzsteuer 07/2013 und Verspätungszuschläge 03 und 04/2013) unberichtigt aushafteten. Der Bf. sei im Zeitraum der Nichtentrichtung der Abgaben Geschäftsführer der Gesellschaft und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Infolge der Löschund der Gesellschaft im Firmenbuch sei der Rückstand bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen.

Der Vertreter der Gesellschaft habe nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitspunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Der Bf. werde ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, sofern die Gesellschaft nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe. Mit der Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeit gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln.

Rechnerisch sei darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß die jeweils fälligen Verbindlichkeiten durch Zahlungen gegenüber einzelnen Gläubigern reduziert wurden. Diese Tilgungsquoten seien der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Dem Vorhalt beigelegt wurden der an die Masseverwalterin im Insolvenzverfahren der Gesellschaft ergangene Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer 2013 vom 24.01.2014, der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013 vom 24.01.2014, der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.01.2014, ABNr. AB, sowie die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen vom 29.08.2013.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2017 führte der Bf. durch seinen Vertreter aus, er sei zwar handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.GmbH gewesen, tatsächlich habe die Geschäfte aber F (nach Kenntnis des Bf. derzeit in Haft) geführt. Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Einnahmen und Ausgaben des Unternehmens gehabt.

Da ein weiteres Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 01.02.2017, in dem der Bf. aufgefordert wurde, geeignete Unterlagen für seine behauptete Entlastung vorzulegen, unbeantwortet blieb, zog das Finanzamt den Bf. mit dem Haftungsbescheid vom 05.04.2017 gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der B.GmbH im Ausmaß von 16.191,53 Euro heran.

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung seien nicht erbracht worden. Der Bf. sei seiner Verpflichtung als gesetzlicher Vertreter der GmbH, für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben Sorge zu tragen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter am 21.04.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und begründete dieses wie folgt:

1. Der Bf war zwar handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.GmbH, tatsächlich geführt wurden die Geschäfte aber von F (nach Kenntnis des Bf. derzeit in Haft). Der Bf hatte zu keinem Zeitpunkt die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Einnahmen und Ausgaben des Unternehmens.

2. Unabhängig davon wurden die Positionen Lohnsteuer 01-02/2013 im Betrag von EUR 7.531,37 und Dienstgeberbeitrag 01-02/2013 im Betrag von EUR 4.189,58 und Dienstgeberzuschlag 01-02/2013 im Betrag von EUR 392,21 entsprechend dem Vorhalt vom 23.01.2017 erst am 15.01.2014 fällig.

Über die Gesellschaft wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom x1 das Insolvenzverfahren eröffnet und MV zur Masseverwalterin bestellt. Im Zeitpunkt der Fälligkeit war nur noch die Masseverwalterin Verfügungsbefugt, sodass schon aus diesem Grund keine Schlechterbehandlung der Finanzverwaltung durch den Bf erfolgt sein kann. Der Bf konnte nach Insolvenzeröffnung weder rechtlich noch faktisch über Gesellschaftsmittel verfügen.

Es ergeht daher der Antrag der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Haftungsbescheid dahingehend abzuändern, dass der Bf für die unter 2. genannten Positionen nicht haftet.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit der Beschwerdeverentscheidung vom 25.04.2018 als unbegründet ab.

Mit dem Schriftsatz vom 02.05.2018 (Vorlageantrag) beantragte der Bf. durch seinen Vertreter ohne weitere Ausführungen, die Beschwerde dem zuständigen Gericht zur Entscheidung vorzulegen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde 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.

Vertreterstellung

Gemäß § 15 Abs. 1 GmbHG erfolgt die Bestellung zum Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter.

Mit dem Gesellschafterbeschluss vom x1 (Tag der Erklärung der Errichtung der Gesellschaft) bestellte die Alleingesellschafterin der B.GmbH, die C.GmbH, den Bf. zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer mit Wirkung ab dem Tag der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch.

Die Gesellschaft wurde am x1 in das Firmenbuch eingetragen Der Bf. fungierte daher ab diesem Tag als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.GmbH (Firmenbuchauszug FN FN).

Gemäß § 18 GmbHG vertreten die Geschäftsführer die GmbH. Nicht zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte „faktische Geschäftsführer“ werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern im Sinne des § 80 BAO und entheben den bestellten Geschäftsführer nicht von seinen Pflichten (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Das Vorbringen in der Stellungnahme vom 31.01.2017, die Geschäfte der GmbH seien tatsächlich von F geführt worden, hat der Bf. trotz Aufforderung des Finanzamtes im Auskunftersuchen vom 01.02.2017 weder näher erläutert noch glaubhaft gemacht.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass F faktischer Geschäftsführer der B.GmbH war, lässt sich für den Bf. daraus nichts gewinnen, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn sich dieser vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.01.2004, 2003/14/0097).

Sollte sich der Bf. eine Hinderung an der Erfüllung seiner Obliegenheiten gefallen lassen haben, treffen ihn die Folgen seiner Willfährigkeit (VwGH 19.01.2005, 2001/13/0168).

Es ist daher ohne rechtliche Bedeutung und bedarf keiner weiteren amtswegigen Ermittlungen, aus welchen Gründen der Bf. seiner Verpflichtung nicht nachgekommen ist. Der Bf. hat auch nicht vorgebracht, ohne seine Zustimmung zum Geschäftsführer bestellt worden oder im Zeitpunkt seiner Bestellung zurechnungsunfähig gewesen zu sein.

Als bestellter Geschäftsführer hätte er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen gehabt. Zu den Pflichten des Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft gehörten daher die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, die Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, die Abgabenerklärungspflicht sowie die abgabenrechtlichen Verpflichtungen

der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Dass die Bestellung eines "Geschäftsführers auf dem Papier" an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 30.05.2017, Ra 2017/16/0025).

Der vertretungsbefugte Geschäftsführer ist von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil die Geschäftsführung - sei es auf Grund eines eigenen Willensentschlusses des Geschäftsführers, sei es über Weisung von Gesellschaftern, sei es auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen - faktisch anderen Personen zusteht und der Geschäftsführer dadurch der Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig entrichtet werden, beraubt ist, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setzt oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktritt (VwGH 24.01.2013, 2012/16/0100).

Damit kam es aber im vorliegenden Fall auch nicht darauf an, ob der Bf. Grund hatte, an der ordnungsgemäßen Vorgangsweise des faktischen Geschäftsführers zu zweifeln (siehe dazu VwGH 23.03.2010, 2009/13/0078).

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin nach der Aktenlage infolge Vermögenslosigkeit am x3 im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Fälligkeit der Abgaben

Den Ausführungen des Bf. ist insoweit zuzustimmen, als im Vorhalt vom 23.01.2017 die Fälligkeitstage der Lohnabgaben für die Zeiträume 01-02/2013 irrtümlich mit 15.01.2014 bezeichnet wurden.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Die monatsweise Aufgliederung der Lohnabgaben war dem dem Vorhalt angeschlossenen Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Lohnabgaben vom 24.01.2014 zu entnehmen.

Im Vorhalt vom 01.02.2017 wurde die irrtümlich mit 15.01.2014 angeführte Fälligkeit auf 15.02.2013 (für die Lohnabgaben betreffend den Zeitraum 01/2013) bzw. 15.03.2013 (für die Lohnabgaben betreffend den Zeitraum 02/2013) korrigiert und dem Bf. eine berichtigte Aufstellung der aushaftenden Abgaben der GmbH übermittelt.

Im angefochtenen Haftungsbescheid wurden die gesetzlichen Fälligkeitstage der Lohnabgaben 01/2013 und 02/2013 ebenfalls korrekt angeführt, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde unter Punkt 2 ins Leere gehen.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.02.2002, 96/15/0224).

Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165).

Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der übrigen haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Bf. trotz der mehrmaligen Aufforderungen durch das Finanzamt (Vorhalte vom 23.01. und 01.02.2017 sowie Ausführungen im Haftungsbescheid vom 05.04.2017 und in der Beschwerdevorentscheidung vom 25.04.2018) nicht erbracht.

Der Bf. war auch für die Abfuhr der im Februar und März 2013 fälligen Lohnabgaben verantwortlich, weil die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft nicht erst mit

der Begründung der Vertreterfunktion beginnt. Ein Geschäftsführer ist auch verpflichtet, bis dahin angesammelte Abgabenrückstände zu begleichen (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0162). Er hat sich bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 24.02.2010, 2006/13/0094).

Diesbezüglich wurde vom Bf. kein Vorbringen erstattet, obwohl ihm das Finanzamt im Haftungsverfahren ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt hat.

Zu den in Haftung gezogenen Lohnabgaben wird auf die in der Beschwerde unwidersprochen gebliebenen Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.01.2014 verwiesen.

Hat der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt hat, darf die Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung annehmen (siehe VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108).

Die Heranziehung des Bf. zur Haftung der Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft erfolgte daher zu Recht.

Kausalität

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006).

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit ist und dieses pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen ist. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen, zumal der Bf. auch selbst nichts Gegenteiliges vorbringt.

Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung 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.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin 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).

Es war daher zweckmäßig, den bei der Gesellschaft Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund seines pflichtwidrigen Verhaltens (Nichtabfuhr) bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

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.

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 28. Juni 2018