

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den vorsitzenden Richter R, den beisitzenden Richter R und die weiteren Senatsmitglieder A und B unter Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 14.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO in der Sitzung am 17.12.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.), beim FA geführt unter der Steuernummer StNr, wurde mit Schreiben (Haftungsvorhalt) der belangten Behörde vom 05.01.2017 darüber in Kenntnis gesetzt, dass er als Vertreter gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO für aushaftende und uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten der GmbH, Firmenbuchnummer FN, Adresse_GmbH (in der Folge: Primärschuldnerin) im Ausmaß von 24.017,36 Euro (Umsatzsteuer 2011: 19.798,44 Euro und Umsatzsteuer 2012: 4.218,92 Euro) im Haftungswege herangezogen werden könne. Er sei im Zeitraum Datum bis Datum Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen.

Ihm werde die Möglichkeit eingeräumt, binnen vier Wochen ab Erhalt des Vorhaltes darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgaben entrichtet werden bzw. dass allenfalls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden sind.

Der Bf. übermittelte der belangten Behörde das dem Haftungsvorhalt beiliegende Vermögensverzeichnis und gab an, dass die Haftungsinanspruchnahme auf unrichtigen Abgabenbescheiden beruhe. Der neue Geschäftsführer habe falsche Angaben gemacht. Er selbst sei zu den Vorgängen bei der Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht befragt worden.

Mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO vom 28.02.2017 wurde der Bf. zur Haftung im oben genannten Ausmaß herangezogen.

Begründet wurde der Bescheid im Wesentlichen damit, dass der Bf. im betreffenden Zeitraum handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Die vom Bf. ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid und die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 der Primärschuldnerin brachte der Bf. mit Schreiben vom 14.04.2017 Beschwerde ein. Als Begründung wird angeführt, der Bf. habe keinerlei Pflichtverletzung begangen, sondern sämtliche fälligen Schulden gleich behandelt. Er habe unmöglich vorhersehen können, dass das Finanzamt in späteren Perioden eine Außenprüfung durchführen würde, ihn als Geschäftsführer nicht befrage und dann erkläre er müsse für eine unrichtig festgestellte Umsatzsteuerschuld haften.

Der Bf. sei seit Datum nicht mehr Geschäftsführer der Primärschuldnerin und verfüge über keinerlei Unterlagen zum Nachweis der Gleichbehandlung. Aus diesem Grund würde die normalerweise von der Judikatur geforderte Umkehr der Beweislast nicht greifen.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 28.07.2017 weist der Bf. darauf hin, dass der Betriebsprüfer bei der Primärschuldnerin eine Schätzung vorgenommen habe, weil die ihm nachfolgenden Personen keine Belege und keine Buchhaltung zur Verfügung gestellt hätten. Die Aufbewahrungspflicht treffe aber nicht den Bf., sondern die Gesellschaft. Aus diesem Grund sei es als erwiesen anzusehen, dass den Bf. kein Verschulden an den haftungsgegenständlichen Beträgen treffe.

Hinsichtlich der Primärschuldnerin gab der Bf. im Schreiben vom 28.07.2017 an, dass er nunmehr eine Belegsammlung erhalten habe und diese bei der belangten Behörde persönlich einbringe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.08.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Der Bf. sei im Firmenbuch als Geschäftsführer der Primärschuldnerin aufgeschienen. Bei dieser bestehe eine Abgabenschuld von 24.017,36 Euro. Mit Beschluss vom Datum sei das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben stünde damit fest.

Dem Vertreter obliege der Nachweis, dass ihn kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben treffe, bzw. dass alle Gläubiger gleich behandelt worden seien. Diesen Nachweis habe der Bf. nicht erbracht. Bei schuldhafter Pflichtverletzung durch den Vertreter könne die Behörde davon ausgehen, dass diese auch kausal für den Abgabenausfall gewesen sei.

Mit Schreiben vom 29.08.2018 beehrte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht und beantragte die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Inhaltlich wurden keine neuen Vorbringen erstattet.

Mit Schreiben vom 02.07.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Am 17.12.2019 fand am Sitz des Verwaltungsgerichts die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

Sachverhalt

Der Bf. war im Zeitraum Datum bis Datum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Als Resultat einer abgabenrechtlichen Prüfung, welche erst nach dem Ende der Geschäftsführertätigkeit des Bf. begann, kam es bei der Primärschuldnerin zu Nachforderung von Umsatzsteuer für das Jahr 2011 mit Bescheid vom 09.11.2015 in Höhe von 31.713,02 Euro und für das Jahr 2012 mit Bescheid vom 09.11.2015 in Höhe von 6.757,84 Euro.

Diese Nachforderungen resultieren aus dem Umstand, dass die belangte Behörde - der Empfehlung des Betriebsprüfers folgend - sämtliche Vorsteuerbeträge bei der Primärschuldnerin für die Jahre 2011 und 2012 nicht anerkannt hat, weil seitens der geprüften Primärschuldnerin keinerlei Dokumente und Rechnungen vorgelegt worden sind.

Am Datum wurde der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet. Es kam zu einer Verteilungsquote von 37,57%. Mit Beschluss vom Datum wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Die dem Bf. mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Beträge ergeben sich aus der Nachforderung an Umsatzsteuer der Jahre 2011 und 2012 in Folge der abgabenrechtlichen Prüfung unter Berücksichtigung der gezahlten Konkursquote.

Der Bf. hat für die Primärschuldnerin die geltend gemachten Vorsteuern in einer ordnungsgemäßen Buchführung unter Aufbewahrung der entsprechenden Rechnungen und Unterlagen abgezogen. Diese Vorsteuern wurden aus Sicht des Bf. im Streitzeitraum zu Recht abgezogen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. in der Beschwerde, dem Schreiben vom 28.07.2017 und dem Vorlageantrag sowie dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung und insbesondere aus der Vorlage der vom Bf. beigebrachten Buchhaltungsunterlagen inklusive Rechnungen für den Streitzeitraum.

Die Vertreterstellung des Bf. bei der Primärschuldnerin ist dem Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin zu entnehmen. Hinsichtlich der Vorgänge um das Konkursverfahren ist auf den Auszug aus der Ediktsdatei (Aktenzeichen AZ) zu verweisen.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ergeben sich aus den Abgabenbescheiden und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin vom 27.10.2015.

Dass die Vorsteuern der Jahre 2011 und 2012 aus Sicht des Bf. zu Recht abgezogen wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen und Rechnungen sowie den Abgabenbescheiden der Primärschuldnerin, bei denen die belangte Behörde zwar die Vorsteuern aberkannt, nicht aber die Unternehmereigenschaft der Primärschuldnerin bestritten hat.

Rechtslage

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

(1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

Erwägungen

Allgemeines

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 die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung

sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Abgabeforderung gegen die Primärschuldnerin

Ob und in welcher Höhe ein Abgabensanspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (siehe VwGH 28.2.2014, 2012/16/0050).

Im gegenständlichen Streitfall liegen solche, im Haftungsverfahren bindende Abgabenbescheide, nämlich die Umsatzsteuerjahresbescheide 2011 und 2012, jeweils vom 09.11.2015, vor.

Die Tatsache, dass Abgabeforderungen im Schätzungsweg ermittelt wurden, steht für sich allein der Heranziehung des Vertreters zur Haftung für diese Abgaben nicht entgegen. So gilt der Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Haftungsverfahren im Hinblick auf die Bestimmung des § 248 BAO keine Relevanz zukommt, auch dann, wenn die Abgabenfestsetzung im Rahmen einer Schätzung erfolgt ist (vgl. z.B. VwGH 23.5.1990, 89/13/0250, VwGH 22.2.1993, 91/15/0065; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Demnach ist vom Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, also die Primärschuldnerin, auszugehen.

Objektive Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung

Von Uneinbringlichkeit ist im Haftungsverfahren auszugehen, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum wurde der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft zweifelsfrei nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben nach Abzug der Konkursquote bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

Stellung als Vertreter

Der Bf. war laut Firmenbuch ab Datum bis Datum handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Damit steht dessen Stellung als Vertreter ebenfalls fest.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer war der Bf. im Zeitraum seiner Geschäftsführung verpflichtet, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen. Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von richtigen Abgabenerklärungen.

Zur Frage, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die z.B. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259).

Dem Vertreter obliegt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen (vgl. z.B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann jedoch die Annahme eines Verschuldens ausschließen (VwGH 29.01.2015, 2011/16/0136, vgl. auch VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Auch, wenn der Bf. davon ausgeht, dass die Abgabenbescheide inhaltlich unrichtig sind, ist darauf hinzuweisen, dass die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (vgl. VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142 mVa VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094). Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber 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 29.01.2015, 2011/16/0136 mVa VwGH 23.05.2007, 2004/13/0073; 23.06.2009, 2007/13/0005, 0006 und 0007).

Im Streitfall ist jedoch zu beachten, dass die gegenüber der Primärschuldnerin erlassenen Abgabenbescheide (Umsatzsteuer 2011 und 2012) deshalb im Schätzungswege zustande gekommen sind, weil der belangten Behörde im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestellt worden sind.

Dass die Buchhaltungsunterlagen seitens der Primärschuldnerin im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung nicht vorgelegt worden sind, kann den Bf., der diese Belege gesammelt und verbucht hat, aber nicht zur Last gelegt werden, denn

im Zeitraum der Betriebsprüfung war der Bf. nicht mehr für die Primärschuldnerin tätig. Dass der Bf. die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hätte, ist angesichts der vorgelegten ordnungsgemäßen Buchhaltungsunterlagen auszugeschließen.

Es steht fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen ohne Verschulden des Bf. wegen von Dritten nicht vorgelegter Unterlagen festgesetzt wurden. Es steht ebenso fest, dass die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen unter Einbeziehung eben dieser Unterlagen nicht zustande gekommen wären. Daher ist nach Ansicht des erkennenden Senates, von einer das Verschulden ausschließenden Rechtsansicht des Bf. auszugehen. Wenn bereits eine irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung das Verschulden im Sinne des § 9 BAO ausschließen kann, gilt dies für eine objektiv richtige Rechtsauffassung umso mehr.

Da dem Bf. der Nachweis gelungen ist, dass ihm keine schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten ist, war der angefochtene Bescheid mangels Voraussetzungen einer Haftung nach §§ 9 iVm 80 BAO ersatzlos aufzuheben.

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.

Ob den Bf. ein schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen ist, ist eine im Rahmen der Beweiswürdigung zu klärende Sachverhaltsfrage. In rechtlicher Hinsicht folgt dieses Erkenntnis der zitierten reichhaltigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt demnach nicht vor, weshalb die Revision gegen dieses Erkenntnis unzulässig ist.

Wien, am 3. Jänner 2020