

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache N.N., Adresse1, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Herbert Eichensedler, Auerspergstraße 2/4, über die Beschwerde vom 31.5.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 2.5.2016, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2.5.2016 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemaliger Geschäftsführer der für deren aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 577.031,17, nämlich Kapitalertragsteuer 1-12/2010 in Höhe von € 184.710,80 und Kapitalertragsteuer 1-12/2011 in Höhe von € 392.320,37 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. im Zeitraum Datum1 bis Datum2 handelsrechtlicher Geschäftsführer der XY-GmbH und damit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mitteln zu entrichten.

Die Haftung stütze sich auf den beiliegenden abgabenbehördlichen Prüfungsbericht vom 19.1.2015.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter des Bf. unter Berufung auf die erteilte Vollmacht Berufung ein, die vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde gewertet wird.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bereits aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch der Haftungszeitraum unrichtig festgestellt worden sei.

Der Bf. sei vom Datum1 bis Datum3 aus "Gefälligkeit" im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen gewesen.

Tatsächlich sei das Unternehmen von seinem im Firmenbuch aufscheinenden Nachfolger geleitet worden. Der Bf. sei lediglich für die Betreuung der Baustellen zuständig gewesen

und habe keinerlei Tätigkeit im Zusammenhang mit den eingehenden Rechnungen, Abgaben, etc. gehabt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.6.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Einwand, der Bf. hätte aufgrund einer internen Vereinbarung keinerlei Geschäftsführungskompetenz inne gehabt, ihn nicht vom Verschulden befreie.

Ein für die Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre, bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache.

Für die Geschäftsführerhaftung sei entscheidend, ob während der Geschäftsführertätigkeit die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer eingetreten sei.

Der allfällige Einwand, die erstmalige Feststellung der Kapitalertragsteuer sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem der Bf. nicht mehr Geschäftsführer gewesen sei, gehe ins Leere.

§ 4 BAO knüpfe das Entstehen des Abgabenanspruches an ein tatbestandsmäßiges Geschehen, dessen Übereinstimmung mit der Wirklichkeit erst im nachfolgenden Abgabenverfahren festgestellt werde. Stelle sich heraus, dass ein steuerauslösender Tatbestand verwirklicht worden sei, so sei der Abgabenanspruch bereits in jenem Zeitpunkt entstanden, in dem das tatbestandsmäßige Handeln, Unterlassen oder das den sonstigen Abgabentatbestand erfüllende Ereignis eingetreten und nicht erst in einem Zeitpunkt, in dem es verifiziert worden sei.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer könne deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen habe, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen komme. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichte, liege nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 24.9.1954, 1254/52, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Dagegen beantragte der Bf. mit Eingabe vom 27.6.2016 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, ohne das bisherige Vorbringen zu ergänzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

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.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind 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. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Dies ist dann der Fall, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Lehre und Rechtsprechung ergibt sich aus der Konkursöffnung allein zwar noch nicht die Uneinbringlichkeit. Diese kann jedoch dann angenommen werden, wenn feststeht, dass die Abgaben im Konkurs der erstschuldnerischen Gesellschaft mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden können (vgl. Ritz, BAO/5, § 9 Tz 6, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde das mit Beschluss des Gerichtes vom Datum4 eröffnete Konkursverfahren mit Beschluss vom Datum5 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Mit Gesellschafterbeschluss vom Datum1 hat der Bf. als alleiniger Gesellschafter der GmbH den bisherigen Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung abberufen und sich selbst zum neuen Geschäftsführer bestellt.

Mit Notariatsakt vom Datum6 trat der Bf. seinen Gesellschaftsanteil an J. ab, der den Bf. am selben Tag als Geschäftsführer abberief.

Der Bf. begründete sein Begehr, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, damit, dass er bei der erstschuldnerischen GmbH keine Funktion innegehabt habe, nur aus

Gefälligkeit im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen und mit den finanziellen und steuerlichen Angelegenheiten der GmbH nicht betraut gewesen sei. Vielmehr sei das Unternehmen von seinem im Firmenbuch aufscheinenden Nachfolger geleitet worden.

Dass die Bestellung eines "Geschäftsführers auf dem Papier" an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nicht das Geringste ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 13.4.2005, 2001/13/0190, und vom 27.2.2008, 2005/13/0084). Das Einverständnis, nur formell bzw. nur auf dem Papier als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 24.2.2004, 99/14/0278, vom 29.3.2007, 2005/15/0081, und vom 28.11.2007, 2007/15/0164). Als bestellter Geschäftsführer hat er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 2.7.2002, 96/14/0076, und vom 13.4.2005, 2001/13/0190; zur Haftung eines "willfährigen" Geschäftsführers vgl. weiters das Erkenntnis vom 14.12.2006, 2006/14/0044, mwN).

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Mit der Bestellung des Bf. zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der GmbH wurde ihm die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Maßgeblich ist demnach nicht, dass der Bf. seine Geschäftsführungsfunktion nicht ausgeübt hat, sondern dass ihm als bestelltem Geschäftsführer die Ausübung dieser Funktion obliegen wäre. Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten wurde der Bf. nicht dadurch befreit, dass er nur Scheingeschäftsführer war und an seiner Stelle sich andere Personen als faktische Geschäftsführer gerierten.

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer GmbH unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Im Falle von Gewinnausschüttungen, auch bei verdeckten, wäre diese 25%ige Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine entsprechende, den Vorgang anzeigenende bzw. offen legende Anmeldung einzureichen ist.

Obwohl der Bf. zwar zur haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kein konkretes Vorbringen erstattet, wird zur Verschuldensfrage auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO verwiesen, der zu entnehmen ist:

"TZ. 1 Verdeckte Gewinnausschüttung 2010-2012

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde durch die Bp festgestellt, dass durch das geprüfte Unternehmen in den Jahren 2010 bis 2012 "Fremdleistungen" als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, die aufgrund von Subunternehmen ausgestellt wurden, die von den zuständigen Finanzämtern bereits als Schein- bzw. Betrugsfirmen eingestuft worden sind. Die geltend gemachten "Fremdleistungen" liegen teilweise sogar über den erklärten Umsätzen. Durch das geprüfte Unternehmen konnten keine Nachweise erbracht werden, die Aufschluss darüber geben hätten können, wer die abgerechneten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden bei einigen Auftraggebern der GmbH Erhebungen durchgeführt, wobei die Auftragsvergaben an die GmbH ausnahmslos bestätigt und durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen wurden.

Aufgrund dieser Scheinrechnungen werden durch die Bp die Eingangsrechnungen folgender Subfirmen als Scheinrechnungen behandelt und sind daher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. (...)

Da das geprüfte Unternehmen im gesamten Prüfungszeitraum nicht genug (angemeldetes) Personal zur Verfügung hatte, um die in Rechnung gestellten Leistungen erbringen zu können und keine Unterlagen vorgelegt hat, die andere Schlussfolgerungen ergeben hätten, geht die Bp. davon aus, dass die in Rechnung gestellten Leistungen durch ausländisches (nicht angemeldetes) Personal erbracht wurde. Die Ermittlung des Sachverhaltes wurde auch dadurch erschwert, dass der eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer C. nicht greifbar ist, da er nie in Österreich gemeldet war und sein Aufenthaltsort unbekannt ist. An der bisherigen Geschäftssadresse ist zwar noch eine Klingel und ein Namensschild der GmbH vorhanden, das Büro wurde ausgeräumt, es können dort keine amtlichen Schriftstücke mehr zugestellt werden.

Die o.a. Feststellungen berechtigen die Bp zur Schätzung. Es wurde von der Bp die nachfolgend dargestellte Schätzungsmethode gewählt:

- a) Die erklärten Erlöse wurden durch die Bp unverändert belassen, da sie von mehreren Auftraggebern als durch das geprüfte Unternehmen durchgeführt bestätigt wurden.*
- b) Sämtliche "Fremdleistungen", die aufgrund von Scheinrechnungen geltend gemacht worden sind, werden durch die Bp nicht als Betriebsausgabe anerkannt.*
- c) Da die Bp dem geprüften Unternehmen unterstellt, mit nicht angemeldetem Personal gearbeitet zu haben, werden durch die Bp fiktive Personalkosten in Höhe von 50% der nicht anerkannten "Fremdleistungen" geschätzt und erfolgswirksam berücksichtigt. (...)*

d) Die Differenz zwischen nicht anerkannter "Fremdleistungen" und fiktiver Personalkosten stellt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer C. dar (...)."

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. liegt darin, dass er in seinem zeitlichen Verantwortungsbereich als Geschäftsführer der genannten GmbH diese verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt zu haben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass die Behörde für den Fall, dass dem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangeht daran gebunden ist und sich grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten hat (vgl. z.B. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Da der Bf. erst ab Datum1 zum Geschäftsführer bestellt wurde, der Kapitalertragsteuer Bescheid 1-12/2010 somit auch einen Zeitraum beinhaltet, der vor seiner Geschäftsführertätigkeit liegt, war zu prüfen, in welcher Höhe die Kapitalertragsteuer vor bzw. nach diesem Zeitpunkt angefallen ist.

Dazu wird hat das Bundesfinanzgericht in den Betriebsprüfungsakt Einsicht genommen und festgestellt, dass die nicht anerkannten Rechnungen des Jahres 2010 beginnend mit 24.6.2010 ausgestellt wurden, der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt somit im Zeitraum, in dem der Bf. zum Geschäftsführer (die Bestellung erfolgte am Datum1) bestellt war, verwirklicht wurde.

Der Bf. wurde daher zu Recht für die Kapitalertragsteuer 01-12/2010 zur Gänze herangezogen.

Für die Kapitalertragsteuer 1-12/2011 wurde ebenfalls kein Vorbringen erstattet. Da der Bf. auch in diesem Zeitraum als Geschäftsführer fungierte und sich aus dem o.a. Betriebsprüfungsbericht zweifelsfrei ein pflichtwidriges Verhalten des Bf. ergibt, haftet er auch für diese Abgabenschuldigkeit zur Gänze.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044)

auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung 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.

Laut Firmenbuchauszug war der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Die Vermögenslosigkeit bzw. geringes Einkommen des Bf. stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass aus der vom Bf. aufgezeigten derzeitigen Vermögenslage nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich diese in Zukunft nicht verbessert.

Im Übrigen hat die Bf. auch kein Vorbringen zum Ermessen erstattet.

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 gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Entscheidung zitierten Erkenntnisse) ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

