

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Writzmann & Partner GmbH, Schönbrunner Straße 188, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen, vom 9. September 2013, MA6/DII/R1-1762967/14, betreffend Haftung für Kommunalsteuer gemäß § 6a Abs. 1 KommStG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde über das Vermögen der N-GmbH das Sanierungsverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom Datum-2 in ein Konkursverfahren umgewandelt wurde.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2013 erging an den Beschwerdeführer (Bf.) ein Haftungsvorhalt. Nach Zitierung des § 80 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) und des § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz (KommStG) sowie Bekanntgabe der aushaftenden Kommunalabgaben und Säumniszuschläge ersuchte der Magistrat der Stadt Wien um Stellungnahme zur möglichen Haftungsinanspruchnahme.

Daraufhin führte der Bf. im Schreiben vom 4. Juli 2013 aus, dass die von ihm verlangten Rückstände laut Abgabekonto in Höhe von € 48.625,97 ausschließlich die GPLA-Prüfung 2010 bis 2012 betreffen würden. Dazu sei festzuhalten, dass die gesamte Nachforderung

zur Gänze jene Thematik betreffe, dass Kommunalsteuer (in Hinblick auf Tz 104 ESt-RL) für die Werkverträge, die die S. GmbH der N-GmbH in Rechnung gestellt habe, vorgeschrieben worden seien, weil die GPLA-Prüfung den Rechtsstandpunkt vertrete, dass die Bezüge unmittelbar an den Bf. gemäß Tz 104 ESt-RL zurechenbar seien und nicht an die S. GmbH, die der Auftragnehmer und Rechnungsaussteller der Honorare sei.

Gegen diese Bescheide werde der Bf. sowohl in seinen Abgabenangelegenheiten als auch bei der Kommunalsteuer, beim Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der N-GmbH der Instanzenzug bis zum Verwaltungsgerichtshof beschränkt werden. Er halte fest, dass seine steuerliche Vertretung von Anfang an über den gesamten Sachverhalt – Drittstellung des Geschäftsführers und Verrechnung über S. GmbH, die an die N-GmbH verrechnet worden seien – informiert gewesen sei und diesbezüglich eine entsprechende Stellungnahme an die GPLA-Prüfung im Juli 2012 übermittelt worden sei.

Diese seien seitens der GPLA-Prüfung zur Kenntnis genommen worden. Trotzdem seien die darin getroffenen rechtlichen Subsumtionen nicht zur Grundlage des Prüfungsergebnisses gemacht worden, sondern der konträre Standpunkt des Prüfers für die Kommunalsteuerpflicht eingenommen. Diese Einstufung der Honorare an die S. GmbH zur Kommunalsteuer sei seines Erachtens unrichtig und werde deswegen der Instanzenzug beschränkt.

Aufgrund der ständigen Judikatur des VwGH und der Literaturmeinungen dürfe diese Inanspruchnahme zu § 6a KommStG, gleichlautend § 9 BAO, in Verbindung mit § 80 BAO, daher die Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung nur dann vorgenommen werden, wenn ein schuldhaftes Verhalten des Vertreters vorliege.

Eine bestimmte Schuldform sei zwar nicht gefordert und es genüge schon leichte Fahrlässigkeit. Laut ständiger Judikatur gelte Folgendes: Wenn der Geschäftsführer ausschließlich durch zB eine wenn auch unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt habe (zB unrichtige Geltendmachung der Kommunalsteuerbefreiung), dann sei laut Entscheidung des VwGH vom 9.6.1986, 85/15/0069, kein Verschulden des Vertreters, auch nicht leichte Fahrlässigkeit, vorliegend. Gleichlautend sei die Entscheidung des VwGH vom 18.4.2012, 2011/16/0186, in der der gleiche Rechtssatz zitiert werde, und ebenso VwGH vom 28.6.2012, 2010/16/0264.

Da somit die vollständige Offenlegung des Sachverhaltes gegenüber seiner steuerlichen Vertretung erfolgt sei und dieser die Rechtsmeinung vertrete, dass diesbezüglich (auch jetzt) keine Kommunalsteuer abzuführen sei und auch weiterhin das Rechtsmittel ergriffen werde, liege seitens des Bf. kein schuldhaftes Verhalten vor, da er auf die Rechtsauffassungen seines Beraters vertrauen habe können. Durch das Darstellen der nichtvorhandenen schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten sei keine

Möglichkeit gegeben, den Bf. zur Haftung für die Kommunalsteuer gemäß § 6a KommStG heranzuziehen.

Mit Bescheid vom 9. September 2013 zog der Magistrat der Stadt Wien den Bf. gemäß § 6a KommStG iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der N-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 48.625,97, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	01-12/2010	21.773,69
Säumniszuschlag		77,26
Kommunalsteuer	01-12/2011	14.550,01
Säumniszuschlag		291,00
Kommunalsteuer	01-12/2012	11.700,00
Säumniszuschlag		234,00

zur Haftung heran und führte aus, dass die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung durch die Eröffnung des Konkurses jedenfalls erfüllt sei.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafter in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung oder durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG würden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich – wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden habe – durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht werde, an der er iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG wesentlich beteiligt sei.

Liege bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG unterstelle, dann seien im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären,

für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Die Qualifikation des der Geschäftsführung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu seiner Gesellschaft auf der Basis der Kriterien außersteuerlicher Rechtsvorschriften (zB als freier Dienstvertrag oder Werkvertrag) habe für die Frage der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG keine Bedeutung (vgl. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nur in den Fällen, in denen die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den betrieblichen Organismus noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit erlauben würden, sei daher auf weitere Abgrenzungsmerkmale, wie etwa die soeben erwähnten, Bedacht zu nehmen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei bereits dann gegeben, wenn der Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung (VwGH 24.4.2001, 2001/14/0052, 0054).

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft beurteile sich nach einer funktionalen Betrachtungsweise, wobei es unerheblich sei, ob die auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft erfolge.

Der Umstand, wonach das Vertragsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer für jedes Folgejahr erneut abzuschließen sei, lasse keinen substanziellen Unterschied zu einem bei klassischen Dienstverträgen häufig vorkommenden befristeten Dienstvertrag erkennen und begründe daher ebenso wenig ein typisches Unternehmerrisiko.

Laut GPLA-Prüfung stehe fest, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Bf. nicht in der Abwicklung eines konkreten Projektes, sondern laut Aussagen der steuerlichen Vertreterin in der „Unternehmensberatung“ bestanden habe. Es handle sich somit um eine kontinuierliche Tätigkeit des Geschäftsführers im operativen Bereich der gegenständlichen Gesellschaft.

Ein weiteres wesentliches Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei der Umstand, dass der Bf. seit seiner Bestellung als Geschäftsführer die einzige rechtswirksam vertretungsbefugte natürliche Person sei.

Zum Vorbringen, dass der Beschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers ein Werkvertrag zugrunde liege, sei auszuführen, dass es nicht auf die Bezeichnung des

Vertrages, sondern auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten ankomme.

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei gegeben. Daran könne auch die Bestellung zum Geschäftsführer einer 100 %-Tochter der N-GmbH und die Bezahlung der Bezüge des Bf. über diese GmbH nichts ändern.

Ob nach dem Gesamtbild der Tätigkeit ein Dienstverhältnis vorliege, sei seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, vorrangig danach zu beurteilen, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Die von der Judikatur bislang geforderten weiteren Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung würden demgegenüber in den Hintergrund treten.

Da es zur Thematik der Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge spätestens seit dem Jahr 2004 genügend Erkenntnisse gebe, die eine Steuerpflicht für diese Bezüge bejahen würden, könne sich der Bf. nicht auf die Unkenntnis der Rechtslage und die Verantwortung der steuerlichen Vertreterin berufen.

Der Bf. sei bis Datum-1 im Firmenbuch als Geschäftsführer der angeführten Gesellschaft eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung veranlasst noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er habe somit die ihm als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der nunmehr aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte.

In der dagegen am 8. Oktober 2013 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wiederholte der Bf. sein bereits in der Stellungnahme zum Haftungsvorhalt erstattetes Vorbringen, das hier nicht nochmals wiedergegeben wird, um Wiederholungen zu vermeiden.

Zugleich brachte der Bf. auch gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde gemäß § 248 BAO ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. November 2014 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 45.871,95 eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
--------	----------	--------

Kommunalsteuer	01-12/2010	21.773,69
Säumniszuschlag		77,26
Kommunalsteuer	01-12/2011	14.550,01
Säumniszuschlag		291,00
Kommunalsteuer	01-12/2012	9.000,00
Säumniszuschlag		234,00

Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass Voraussetzungen für die Haftung eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung seien.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestünden, stehe nach der Aktenlage fest.

Weiters stehe unbestritten fest, dass der Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre.

Ferner werde nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich seien.

Es sei außerdem Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei.

Der Bf. habe in seiner Beschwerde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Sachverhalt der Verrechnung des Geschäftsführers über die S. GmbH und weiterer Dienstleistungen dieser Gesellschaft, die an die N-GmbH weiterverrechnet worden wären, nicht ausreichend gewürdigt worden wären. Weiters habe er eingewendet, nicht schuldhaft gehandelt zu haben, da er auf die Rechtsauffassung seines Beraters vertrauen hätte können.

Zur Frage der Verrechnung der Geschäftsführerbezüge des Jahres 2012 werde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. März 2014 verwiesen, in dem klar hervorgehe, dass eine Steuerpflicht für die Geschäftsführerbezüge des Bf. vorliege. Das Vorbringen, der Sachverhalt der Verrechnung des Geschäftsführers und weiterer Dienstleistungen würde nicht gewürdigt, gehe somit ins Leere.

Ebenso verhalte es sich bei den Geschäftsführerbezügen der Jahre 2010 und 2011, die von der N-GmbH nicht der Kommunalsteuer unterzogen worden seien. Es bestünden

somit keinerlei Zweifel an der Rechtsrichtigkeit der bei der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben festgestellten Abgabebeträge.

Zur schuldhaften Pflichtverletzung sei festzustellen, dass seitens der steuerlichen Vertreterin der Gesellschaft an den Bf. keine vertretbare Rechtsansicht aufgezeigt worden sei.

Der Bf. habe auch keinen Versuch unternommen, etwaige Zweifel an den Aussagen seiner steuerlichen Vertreterin zu hinterfragen, geschweige denn eine Rechtsauskunft bei der Abgabenbehörde einzuholen. Es liege somit eine Verletzung der Sorgfaltspflicht am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum vor, da er es verabsäumt habe, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen. Daher habe er auch das Risiko des Rechtsirrtums zu tragen.

Der Bf. habe in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen sei.

Die Pflichtverletzung des Bf. ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Er hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde.

Aufgrund dieser Tatsachen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die Abänderung des angefochtenen Bescheides werde damit begründet, dass die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2012 mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes auf € 300.000,00 reduziert worden sei. Dieser Rechtsmeinung schließe sich der Magistrat der Stadt Wien an und reduziere ebenfalls die Bemessungsgrundlage auf dieselbe Höhe, wodurch sich eine Reduzierung der Kommunalsteuer für den Geschäftsführerbezug des Bf. im Jahr 2012 auf € 9.000,00 ergebe. Für die Jahre 2010 und 2011 ergebe sich aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses und der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben keine Änderung der Haftungsbeträge.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 10. Dezember 2014 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass mit dem Antrag vom 8. Oktober 2014 nicht nur die Kommunalsteuerhaftung, sondern auch die Grundlagen der Kommunalsteuer mittels Beschwerde angefochtenen worden seien, dh die Bescheide über den Abgabenanspruch Kommunalsteuer 2010-2012 seien ebenso von ihm beeinsprucht worden. Darüber sei bis dato keine Entscheidung ergangen. Die Heranziehung zur Haftung sei ebenso unrichtig.

Insbesondere weise der Bf. darauf hin. Dass im Hinblick auf eine neue geänderte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema Zurverfügungstellung des Geschäftsführers (Tz 104 EStRL) vom 4.9.2014, 2011/15/0149, die Drittanstellung des Geschäftsführers grundsätzlich zulässig sei. Dies sei inzwischen auch dem Bundesministerium für Finanzen bekannt und habe dieses eine Überdenkung der Tz 104 EStRL angekündigt.

Der VwGH habe in der Entscheidung vom 4.9.2014 festgehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei sei eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgeblich, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspreche. Der VwGH habe ausgeführt, unter Hinweis auf die Vorjudikatur, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden könne, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlichen Anstellung zu unterscheiden sei. Diesbezüglich werde auf einen Artikel von *Arnold* in der *ÖStZ*, Heft 6/2009, Seite 120, hingewiesen. Werde der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt, stehe er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führe (Bestellungsverhältnis) und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt sei und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleihe (Anstellungsverhältnis). Die schuld- und arbeitsrechtliche Beziehung des Geschäftsführers, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehöre, würden im Anstellungsverhältnis festgelegt werden. Der Geschäftsführer erhalte die Bezüge in seiner Eigenschaft als Angestellter von der verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung.

Diese Vereinbarung sei im konkreten Fall so getroffen worden, dass die Regelung des Anstellungsverhältnisses zwischen der S-GmbH und dem Bf. vorgelegen habe. Für die daraus folgenden Bezüge seien Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die ausbezahlten Beträge abgeführt worden. Davon zu unterscheiden seien jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen würden. Das seien jene Honorare, die die Firma N-GmbH an die Firma S-GmbH entrichtet habe. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt sei und dementsprechend durchgeführt werde, seien dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen würden. Diesbezüglich werde ebenfalls auf einen Artikel von *Tanzer*, *ÖStZ*, Heft 6/2009, Seite 123, verwiesen.

Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer erfordere, gelte dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Geschäftsführer der gestellenden Kapitalgesellschaft sei, es sei denn, die Zwischenschaltung sei nur zur Umgehung der ansonsten anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgt. Diesbezüglich sei daher darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung des BFG vom 25.3.2014 zum Jahr 2012 von einem falschen Sachverhalt und somit von falschen Rechtsfolgen ausgegangen sei. Zu erwähnen sei, dass das Rechtsmittel, das zum Jahr 2012 entschieden worden sei, von der Firma N-GmbH und dem Masseverwalter betrieben worden sei. Der Bf. habe zu diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit gehabt, die BFG-

Entscheidung durch eine außerordentliche Revision an den VwGH zu bekämpfen, um dieser neuen Rechtsprechung oder den entsprechenden Verfahrensfehlern, die im Verfahren passiert seien, Nachdruck verleihen zu können. Denn auch im konkreten Fall des Bf. lägen erhebliche außersteuerliche Gründe vor, die Geschäftsführergestellung als steuerlich anzuerkennend zu machen. Insbesondere sei darauf hingewiesen, dass durch die Zurverfügungstellung des Geschäftsführers durch die S-GmbH eine Haftungsbeschränkung eingerichtet und erreicht worden sei. Überdies seien diverse Umstrukturierungen im Laufe der Zeit der Geschäftsführerbestellung vorgenommen worden, die eine teilweise Umstrukturierung des Konzerns hervorgerufen hätten, dessen weitere Umstrukturierung allerdings infolge der Insolvenz der Konzerngesellschaft N-GmbH nicht mehr vollendet worden sei. Der Bf. habe darauf hingewiesen, dass die S-GmbH Dachgesellschaft des Konzerns gewesen sei. Ebenso sei darauf hingewiesen worden, dass die S-GmbH schon seit vielen Jahren am Markt tätig sei und zwar schon lange vor der Übernahme der Geschäftsführungs- und Sanierungsaufträge für die N-GmbH. So viel als Erläuterung des Sachverhaltes, der seines Erachtens bis dato zur Kommunalsteuer 2010-2012 infolge Einspruches und Beschwerde des Bf. noch gar behandelt worden sei.

Bezüglich Heranziehung zur Haftung sei auf den führenden Kommentar zur BAO von *Ritz* verwiesen, der unter Verschulden des Vertreters zu § 9 Tz 19 wörtlich ausführe: *„Wird der Geschäftsführer ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhalts erteilt, zB zur unrichtigen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges, veranlasst, so trifft ihn kein Verschulden“* (mit Hinweis auf VwGH 9.6.1986, 85/15/0069). Diese Judikatur möge zwar im Widerspruch stehen zu dem neuen Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2014, 2012/16/0039, und Hinweis VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049, weil da lediglich die Abgabenbehörde als zuständige, haftungsbefreiende Auskunftsbehörde dargelegt worden sei. Dies könne aber nicht stimmen, da die Abgabenbehörde zur Tz 104 EStRL scheinbar derzeit eine Rechtsauffassung innehave, die der Judikatur und den Rechtsaussagen des VwGH mit Hinweis auf die Entscheidung vom 4.9.2014, 2011/1570149, widerspreche. In diesem Erkenntnis sage der VwGH eindeutig, dass die Drittanstellung grundsätzlich zulässig sei und daher die Zwischenschaltung der GmbH sowie die Zurverfügungstellung des Geschäftsführers zulässig sei. Da die Materie so komplex sei, dass selbst die Finanzverwaltung im Rahmen von Erlässen offenkundig den Sachverhalt nicht eindeutig einer Rechtsfolge zuordnen habe können, sondern das Höchstgericht eine andere Meinung vertrete, mit Hinweis auf *Arnold* und *Tanzer* in seinem Erkenntnis, könne man davon ausgehen, dass die Rechtssituation so komplex sei, dass es einem Geschäftsführer nicht zumutbar sei, diese vorab richtig beurteilen zu können. Daher sei aufgrund des führenden Kommentars zur BAO von *Ritz* die Geltendmachung der Haftung unter Berücksichtigung des § 6a KommStG analog zu § 9 BAO bzw. § 80 BAO nicht geltend machbar. Eine Pflichtverletzung des Bf. ergebe sich somit nicht aus der Missachtung abgabenrechtlicher Bestimmungen, da der Bf. einen Rechtsstandpunkt vertreten habe, der aufgrund der derzeit vorliegenden Judikatur sogar richtig sei und sich nur das BFG

im März 2014 zum Jahr 2012 mit dem Fall nicht mehr komplett auseinandersetzen habe können, da mangels entsprechender Vertreter des Verfahrens (Masseverwalter etc.) eine mögliche Vertretung im Verfahren bis zum Höchstgericht seitens des Masseverwalters nicht gewünscht gewesen und daher das Erkenntnis nur aus diesem Grund in Rechtskraft erwachsen sei.

Abschließend monierte der Bf., dass eine jahresweise Zuordnung im Spruch fehle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

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.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Nach § 6a KommStG kommt eine Haftung für Kommunalsteuer nur dann in Betracht, wenn diese nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann. Im gegenständlichen Fall liegt diese Voraussetzung zufolge des am Datum-1 eröffneten Insolvenzverfahrens vor.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der N-GmbH im Zeitraum vom 18. August 2009 bis zur Insolvenzeröffnung die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Der Einwand des Bf., dass eine jahresweise Zuordnung der haftungsgegenständlichen Abgaben im Spruch fehle, geht ins Leere, weil diese Aufteilung in der Begründung des Haftungsbescheides vorgenommen wurde und im Falle bestehender Zweifel über den Inhalt des Spruches zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen ist (zB VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182).

§ 1 KommStG: Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2 lit. a KommStG: Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Über die an der N-GmbH beteiligten Gesellschaften R-GmbH (50 %), an der die S-GmbH zu rund 70 % beteiligt ist, und S-GmbH (50 %), deren alleiniger Gesellschafter der Bf. ist, ist dieser an der N-GmbH wesentlich beteiligt (mehr als 25 % gemäß § 22 Z 2 EStG).

Strittig ist, ob für die Geschäftsführerbezüge des Bf. gemäß § 1 und 2 lit. a KommStG iVm § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 Kommunalsteuern zu entrichten sind.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Berufungsverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Dem Vorbringen des Bf., dass über die Berufung (Beschwerde) gegen die der Haftung zugrunde liegenden Kommunalsteuerbescheide noch nicht abgesprochen worden sei, muss entgegengehalten werden, dass zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist, wenn der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Berufungen (Beschwerden) einbringt (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Da aber im vorliegenden Beschwerdefall die Frage, ob ein Verschulden des Beschwerdeführers an der Nichterfüllung seiner ihm gesetzmäßig überbundenen Verpflichtungen vorliegt, oder ob dies deshalb nicht der Fall ist, weil er auf die unrichtige Anleitung seines Steuerberaters vertrauen konnte, der in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes gehandelt hat (vgl. VwGH 28.3.2011, 2010/17/0159), strittig ist, war dieser Einwand im Rahmen der Verschuldensprüfung zu berücksichtigen.

Fraglich ist daher, ob dem Bf. ein Rechtsirrtum anzulasten oder ob ihm ein solcher nicht vorzuwerfen ist, weil es sich um eine vertretbare Rechtsansicht handelt.

Dazu ist festzustellen, dass die steuerliche Vertretung des Bf., die Vertretungsvollmachten lediglich für den Bf., die S-GmbH sowie die R-GmbH innehatte, nicht jedoch für die N-GmbH, in seiner Beschwerde beteuerte, von Anfang an über den gesamten Sachverhalt informiert gewesen zu sein. Zum Thema der Zurverfügungstellung eines Geschäftsführers durch eine zwischengeschaltete GmbH habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, entschieden, dass eine Drittanstellung des Geschäftsführers grundsätzlich zulässig sei.

Dieses lautet auszugsweise:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, ausgesprochen hat, kann der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden, weil nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden ist (vgl. auch Arnold, ÖStZ 2009/229, 120, mit weiteren Nachweisen). Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt (Bestellungsverhältnis), und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleiht (Anstellungsverhältnis). Die schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen des Geschäftsführers, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehört, werden im Anstellungsverhältnis festgelegt. Der Geschäftsführer erhält die Bezüge in seiner Eigenschaft als Angestellter der ihn verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung. Davon zu unterscheiden sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009/230, 123). Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, mit weiteren Nachweisen), gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn, die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO).“

Daraus lässt sich allerdings nichts gewinnen, weil diese Entscheidung des VwGH erst Jahre nach der Verpflichtung des Bf. zur Versteuerung seiner Geschäftsführerbezüge ergangen ist und der Bf. wie auch seine steuerliche Vertretung dieses Erkenntnis noch gar nicht in ihre Überlegungen einbeziehen konnten.

Die damalige Judikatur des VwGH erläutert das Erkenntnis vom 25.6.2008, 2008/15/0014 (auszugsweise):

„Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 GmbHG nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern einer GmbH bestellt werden können. Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³, § 15 Rn 18ff mwN). Dies hat aber - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht - nicht zur Folge, dass die Organstellung des Geschäftsführers auf den Dritten übergeht. Mag. S. war demnach sowohl vor als auch nach dem 1. Juli 1998 Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und hat dafür bis jedenfalls Juni 1998 eine der Kommunalsteuer unterzogene Geschäftsführervergütung von S 115.000,00 monatlich erhalten. Dass die Vergütungen ab Juli 1998 an die S. GmbH fließen und Mag. S die Geschäftsführertätigkeit ab diesem Zeitpunkt im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH ausüben sollte, legt nahe, dass dieser Weg nur gewählt wurde, um die Subsumtion der Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verhindern und damit Abgaben zu sparen. Daran vermag auch das Beschwerdevorbringen, wonach der Wechsel in der Geschäftsführung wegen eines kurzfristig höheren Personalbedarfs der S. GmbH, der nur durch Mag. S. habe abgedeckt werden können, erforderlich gewesen sei, nichts zu ändern, zumal es Mag. S. unbenommen geblieben wäre, die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin durch die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten zu besorgen. Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie als erwiesen annahm, dass die vorliegende Konstruktion der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht dient.“

Aus beiden Erkenntnissen folgt, dass eine Versteuerung nur dann unterbleiben kann, wenn die Konstruktion der zwischengeschalteten Gesellschaft nicht der Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben gedient hat.

Dazu führte der Bf. aus, dass erhebliche außersteuerliche Gründe vorlägen, da durch die Zurverfügungstellung des Bf. als Geschäftsführer der N-GmbH durch die S-GmbH eine Haftungsbeschränkung erreicht habe werden können.

Daraus lässt sich jedoch nichts gewinnen, weil dadurch geradezu (auch) eine Umgehung der Kommunalsteuerpflicht einbekannt wurde. Ein ausschließliches Vorliegen von steuerlichen Gründen wird nach der Judikatur des VwGH auch gar nicht gefordert.

Dass es sich im Zeitraum 2010 bis 2012 um eine damals vertretbare Rechtsansicht gehandelt hat, ergibt sich jedoch aus den (damals wie heute geltenden) Einkommensteuerrichtlinien. Tz 104 EStRL 2000 in der für den genannten Zeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für ‚zwischengeschaltete‘, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:

Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft

- 1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und*
- 2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.“*

Dazu brachte der Bf. in seiner Beschwerde vor, dass die S-GmbH schon seit vielen Jahren am Markt tätig gewesen sei und zwar schon lange vor der Übernahme der Geschäftsführungs- und Sanierungsaufträge für die N-GmbH .

Diese Verantwortung wird durch den Firmenbuchstand bestätigt, da die S-GmbH am 24. Juni 2005 errichtet wurde, nach Durchsicht der Bilanzen seit der Errichtung auch tatsächlich aktiv war, jedoch deren Beteiligung an der N-GmbH als deren 50 %-Gesellschafterin (neben der R-GmbH) erst im Oktober 2010 erfolgte.

Ein Durchgriff auf den von der zwischengeschalteten Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geschäftsführer wäre daher auch nach den Einkommensteuerrichtlinien nicht zu Gebote gestanden.

Darüber hinaus war auch dem Vorbringen des Bf., dass er auf die Rechtsauskunft seines steuerlichen Vertreters vertrauen habe können, zu folgen, da ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient, grundsätzlich auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen darf. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären oder an diesen bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen (UFS 21.3.2006, RV/0328-L/05).

Davon konnte im vorliegenden Fall jedoch nicht ausgegangen werden. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern 2010-2012 fehlte es daher an einer schuldhaften Pflichtverletzung seitens des Bf.

Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 KommStG nicht vorliegen, erfolgte die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der N-GmbH nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 12. Juni 2015