



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn N.N., Wien, vertreten durch Dr. Werner Goeritz, Rechtsanwalt, 1080 Wien, Laudongasse 20/2, vom 3. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 15. Mai 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 92,89,  
Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 72.456,81,  
Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von € 779,87,  
Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 51.637,00 und  
Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 81.645,16

im Gesamtbetrag von € 206.611,73 vermindert.

II. Darüber hinaus wird die Berufung für

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 21.125,19 und  
Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von € 176.578,40  
im Gesamtbetrag von € 197.610,70

als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 15. Mai 2009 (zugestellt am 5. Oktober 2009) wurde Herr N.N. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH. im Ausmaß von € 404.222,43 zur Haftung herangezogen, nämlich

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 21.125,19,  
Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 72.456,81,  
Umsatzsteuer 03/2003 in Höhe von € 177.358,27,  
Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 51.637,00 und  
Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 81.645,16.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und soweit für den angefochtenen Bescheid relevant ausgeführt, dass der Bw. vom 15. Oktober 2000 bis 6. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH. und mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen sei.

Schuldhafter Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten zur Haftungsinanspruchnahme. Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabenermittlung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten: Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des [§ 16 UStG 1994](#) selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid – sei die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

Der Geschäftsführer hafte auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 3. November 2009 wird der Bescheid zur Gänze angefochten. Der Bw. sei im fraglichen Zeitraum zwar handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen, habe aber nur als „Strohmann“ für zwei andere Personen fungiert, die die Geschäfte der Gesellschaft faktisch geführt haben. Mit der Abfuhr von Steuern, mit der Abgabe von Steuererklärungen etc. habe der Bw. nie etwas zu tun gehabt. Es sei ihm daher auch nicht bekannt, wie die Behörde zu den in dem angefochtenen Bescheid genannten Beträgen (Umsatz- und Körperschaftsteuer) gekommen sei. Nach Einschätzung des Bw. könne die Gesellschaft im fraglichen Zeitraum nur einen Bruchteil der von der Behörde herangezogenen (geschätzten?) Beträge umgesetzt bzw. eingenommen haben. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 9. Dezember 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. in der Zeit vom 15. Oktober 2000 bis 6. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH. gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) angenommen werden darf.

Es sei Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte Pflichtverletzung der ihm auferlegten Pflichten anzunehmen sei. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen gehören die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Es obliege dem Haftungspflichtigen nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach,

dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden. Es sei am Geschäftsführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Es wäre am Bw. gelegen im Vorhinein den Nachweis zu erbringen.

Erkläre sich ein Vertreter bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden oder nehme eine solche Beschränkung in Kauf, die ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich mache, so liege hierin ein haftungsrelevantes Verschulden. Wer dessen ungeachtet die Funktion des Geschäftsführers übernehme, handle schon deswegen schuldhaft, weil ihm bewusst sein müsse, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht nicht entsprechen könne. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stelle eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar. Eine Haftungsinanspruchnahme könne nur einen handelsrechtlichen Geschäftsführer treffen, ein Einbekennen, dass zwei andere Personen tatsächlich als Machthaber die Gesellschaft geführt haben, könne daher nicht zu einer Haftungsübertragung an diese führen. Eine im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung könne einen handelsrechtlichen Geschäftsführer somit nicht von seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen entbinden, bei Übertragung seiner Pflichten habe er zumindest Auswahl- und Kontrollpflichten wahrzunehmen, deren Verletzung die Konsequenz einer Haftungsinanspruchnahme nach [§ 9 BAO](#) nach sich zieht.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAG) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2009 beantragt der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*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 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, 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.*

Zunächst ist festzustellen, dass der Bw. in der Zeit vom 15. Oktober 2000 bis 6. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH. gewesen ist. Mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 28. Juni 2006, GZ. 001, wurde der Konkurs über das Vermögen der Firma A-GmbH. nach Schlussverteilung der in der Verteilungstagsatzung vereinbarten Quote von 0,439716 % aufgehoben. Laut Eintragung vom 19. Oktober 2006 wurde die GmbH wegen Vermögenslosigkeit von Amtswegen gelöscht.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Aufgrund des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens steht die Uneinbringlichkeit der die Quote von 0,439716 % übersteigenden Abgabenbeträge zweifelsfrei fest.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038), widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Werden sowohl der Haftungsbescheid als auch die Bescheide über den Abgabenanspruch mit Berufung angefochten, ist laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 20.8.1998, [97/16/0512](#); VwGH 16.12.1999, [97/15/0051](#); VwGH 25.4.2001, [2001/13/0001](#)). Eine Verbindung der beiden Berufungen gemäß [§ 277 BAO](#) ist nicht zulässig (vgl. z.B. VwGH 11.5.2000, [2000/16/0347](#); VwGH 28.6.2001, [2000/16/0886](#)).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können in einem Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg erhoben werden, wenn gegenüber der Primärschuldnerin ein Bescheid ergangen ist, was aus dem Akteninhalt nachgewiesen ist. Diesfalls besteht gemäß [§ 248 BAO](#) ohnehin die Möglichkeit, auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch zu berufen. Ein näheres Eingehen auf die Einwendungen im Bezug auf die möglicherweise unrichtige Höhe der im angefochtenen Haftungsbescheid bezeichneten Abgabenschuldigkeiten ist daher obsolet.

Maßgebend für die Vertreterhaftung gemäß [§ 9 BAO](#) ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer oder zum Beispiel nur als "pro forma-Geschäftsführer" (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder "nur auf dem Papier" (VwGH 19.1.2005, [2001/13/0168](#)) oder wie vom Bw. selbst ausgeführt als Strohmann tätig ist. Die Haftungsbestimmung des [§ 9 BAO](#) stellt nicht auf die faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab.

Hat sich ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf genommen oder sich (aufgrund fehlender Kenntnisse) eine derartige Beschränkung sogar selbst ausbedungen, begründete dies bereits ein für die Haftung relevantes Verschulden (vgl. VwGH 19.2.2002, [2001/14/0205](#); 22.1.2004, [2003/14/0097](#); 15.6.2005, [2005/13/0035](#); 30.3.2006/2003/15/0080). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit demnach nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen.

Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, welche die zukünftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung unmöglich macht. Der Umstand allein, dass ein Geschäftsführer seine Funktion nie ausgeübt hat, bedeutet nicht, dass er wie ein zurückgetretener Geschäftsführer zu beurteilen wäre. (VwGH 13.8.2003, [2000/08/0032](#); UFS 17.12.2003, RV/0697-W/03).

Eine Untätigkeit des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft trotz gegebener Geschäftsführerfunktion stellt ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten dar (VwGH 6.7.2006, [2006/15/0030](#)).

Wird eine zur Vertretung einer juristischen Person berufene Person an der Erfüllung abgabenrechtliche Pflicht gehindert, hat sie die Behinderung der Ausübung ihrer Funktion sofort abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – ihre Funktion nieder zu legen. Tut sie dies nicht, ist ihr ein gemäß [§ 9 BAO](#) relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 125 f und Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar<sup>2</sup>, § 9 Rz 17; VwGH 28.11.2007, [2007/15/0164](#)).

Der Bw. hat selbst erklärt, nur als „Strohmann“ vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen zu sein, wobei die faktische Geschäftsführung andere Personen ausgeübt haben. Der Bw. hat nicht dargetan, dass er eine ausreichende und effektive Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig fristgerecht entrichtet wurden, ausgeübt hätte. Ebenso hat er sich nicht gegen die unzulässige Beschränkung seiner im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben mit entsprechenden gerichtlichen Schritten zur Wehr gesetzt oder ist von seiner Geschäftsführerfunktion zurückgetreten (vgl. VwGH 30. März 2006, [2003/15/0080](#); VwGH 28.11.2007, [2007/15/0164](#)).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, [2001/14/0006](#)).

Zusammengefasst sind die Behauptungen des Bw. nicht geeignet darzulegen, dass kein Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlichen Obliegenheiten vorgelegen ist. Da auch keine weiteren Gründe namhaft gemacht wurden, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit im Rahmen einer Ermessensübung eine anders lautende Einschätzung bewirken könnten, ist von einer diesbezüglichen schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. auszugehen.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln des Vertretenen entrichtet werden. Der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben (wie hier die Umsatzsteuer) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. z.B. VwGH 16.9.2003, [2000/14/0106](#); 17.12.2003, [2000/13/0220](#); 24.2.2004, [99/14/0278](#); 15.12.2004, [2004/13/0146](#)); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon,

ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, [94/17/0229](#); 23.1.2003, [2001/16/0291](#)). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (wie hier die Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabensfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, [88/17/0216](#)).

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass die erstmalige Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 am 11. August 2004 bzw. der Körperschaftsteuer 2003 am 4. Mai 2005 erfolgt ist. Damit liegen jedoch beide Zeitpunkte nicht mehr in der Funktionsperiode des Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma A-GmbH., die am 6. Juli 2003 endete. Somit war die Haftung für die Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 51.637,00 und die Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 81.645,16 aufzuheben.

Da eine Aufschlüsselung der monatlichen Beträge der Umsatzsteuer 2003 lediglich für März 2003 erfolgte und hier ein Betrag extra ausgewiesen war, war der Berufung mangels Zuordnung einzelner weiterer Beträge der Umsatzsteuer 2003, die in der Zeit der offiziellen Geschäftsführung des Bw. mit Fälligkeit bis 15. Juni 2003 gefallen wären, in Höhe von € 72.456,81 stattzugeben, zumal die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2003 mit 15. Februar 2004 erst nach Ablauf der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer am 6. Juli 2003 eingetreten ist.

Die Fälligkeiten der Umsatzsteuer 2002 und der Umsatzsteuer 03/2003 lagen jedoch im Zeitraum der Geschäftsführerperiode des Bw., sodass nach Abzug der Konkursquote von 0,439716 % die Beträge an Umsatzsteuer 2002 (€ 21.125,19 minus € 92,89) auf € 21.032,30 und Umsatzsteuer 03/2003 (€ 177.358,27 minus € 779,87) auf € 176.578,40 einzuschränken waren und die Haftung im Gesamtausmaß von € 197.610,70 zu Recht besteht.

Wien, am 27. Oktober 2010