



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vom 29. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 31. August 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftungsschuld betreffend Kapitalertragsteuer 01-12/2003 von € 49.363,00 auf € 20.000,00 herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des LG vom 1. Dezember 2004 wurde der über das Vermögen der U-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen.

Mit Bescheid vom 31. August 2010 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 80 BAO](#) als ehemalige Geschäftsführerin der U-GmbH im Zeitraum vom 6. September 2002 bis 9. April 2004 für Kapitalertragsteuer 01-12/2003 in der Höhe von € 49.363,00 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätte eingebracht werden können.

In der dagegen am 29. September 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass sie sich zum Zeitpunkt der Abgabeforderung in Karenz befunden und Herr F. als Geschäftsführer und Treugeber die alleinige Berechtigung gehabt hätte, alle Agenden und Aufgaben die Gesellschaft betreffend zu erledigen. Als Beweis legte sie den Gesellschafts-

vertrag, das Abtretungsanbot und den Treuhandvertrag zwischen der Bw. und Herrn F.F. jeweils vom 25. Juni 2001 sowie einen Auszug der Abtretung des Gesellschaftsanteils von F.F. an Herrn J.T. laut Gesellschafterbeschluss vom 13. Dezember 2004 vor.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages vom 29. September 2010 teilte die Bw. mit Schreiben vom 27. Oktober 2010 mit, dass der Haftungsbescheid in allen Punkten angefochten und die Änderungen zu ihren Gunsten in allen Punkten beantragt werde. Die weitere Begründung ist wortgleich mit der der zuvor eingebrachten Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu führte das Finanzamt aus, dass laut Firmenbuchauszug Herr F.F. vom 27. Juli 2001 bis 27. September 2002 als Geschäftsführer und ab 15. Dezember 2004 bis zur Löschung der Gesellschaft am 27. September 2009 als Liquidator bestellt gewesen wäre.

Die Bw. hingegen wäre vom 6. September 2002 bis zur Funktionslöschung am 9. April 2004 Geschäftsführerin der Primärschuldnerin gewesen.

Die in Haftung gezogene Kapitalertragsteuer 01-12/2003 betreffe daher zweifelsfrei den Zeitraum ihrer Geschäftsführung. Zeitlich erstrecke sich die Haftung vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Beginn und Ende der Vertretertätigkeit würden sich dabei nach den zivilrechtlichen Bestimmungen für die jeweilige Funktion richten. Das bedeute, dass die Haftung auch für Abgabenschulden bestehen könne, deren bescheidmäßige Festsetzung oder Anmeldung nach Beendigung der Vertretertätigkeit erfolge, wenn die Fälligkeit ex lege bereits im Zeitraum der aufrechten Vertretung (zB Nachforderungen aus Außenprüfungen) eingetreten wäre.

Gemäß [§ 18 GmbH-Gesetz](#) würden die Geschäftsführer die GmbH vertreten. Nicht zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte „faktische Geschäftsführer“ würden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern im Sinne des [§ 80 BAO](#) werden und würden den bestellten Geschäftsführer nicht von seinen Pflichten entheben.

Übertrage der verantwortliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person, werde er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. Es würden ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten treffen, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach [§ 9 BAO](#) führen könne (VwGH 20.9.2006, [2001/14/0202](#)).

Für das Verschulden im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften wäre nicht maßgeblich, ob der Geschäftsführer seine Funktion tatsächlich ausgeübt hätte, sondern ob er als Geschäfts-

fürher bestellt gewesen und ihm daher die Ausübung der Funktion obliegen wäre. Der vertretungsbefugte Geschäftsführer wäre von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht befreit, weil die Geschäftsführung – sei es auf Grund eines eigenen Willensentschlusses des Geschäftsführers, über Weisung von Gesellschaftern oder auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen – anderen Personen zustehe und der Geschäftsführer dadurch entweder der rechtlichen und/oder faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben entrichtet würden, beraubt wäre, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setze oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktrete oder die nicht eingeschränkte Kontrollmöglichkeit nicht in ausreichender und effektiver Weise wahrnehme.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 11. Dezember 2010 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und monierte ergänzend, wozu es notariell beglaubigte Verträge gebe, wenn sie dann nicht akzeptiert werden würden.

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

*Gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) haften die in den [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.*

*Gemäß [§ 80 Abs. 1 BAO](#) haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

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](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des LG vom 1. Dezember 2004 der über das Vermögen der U-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen wurde.

Bestritten wird, dass der Bw. als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere der Zahlungspflichten, oblag.

Aus den der Berufung beigelegten Urkunden ergab sich Folgendes:

Laut Notariatsakt vom 25. Juni 2001 wurde die U-GmbH von der Bw. als alleiniger Gesellschafterin gegründet und F.F. zum selbstständig zeichnungs- und vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Mit weiterem Notariatsakt selben Datums bot die Bw. die Abtretung ihres Geschäftsanteiles an der Gesellschaft F.F. zum Preis von € 1,00 an. Aus dem am selben Tag zwischen der Bw. und F.F. abgeschlossenen Treuhandvertrag geht hervor, dass die Bw. den Geschäftsanteil an der U-GmbH nur treuhändig für F.F. erwarb, der auch den Betrag von € 17.500,00 (zur Hälfte einbezahlte Einlage) zur Verfügung stellte.

Der weiters noch beigelegte Auszug, mit dem F.F. seinen Gesellschaftsanteil laut Gesellschafterbeschluss vom 13. Dezember 2004 an J.T. abtrat, ist für das gegenständliche Haftungsverfahren nicht entscheidungswesentlich.

Ferner gehen aus dem Firmenbuchauszug folgende Vertretungsbefugnisse und Beteiligungsverhältnisse hervor:

Geschäftsführer/in	27. 07. 2001 – 06. 09. 2002	F.F.
	06. 09. 2002 - 05. 03. 2004	U.S.
	05. 03. 2004 – 15. 12. 2004	F.F.
Liquidator	15. 12. 2004 – 27. 05. 2009	F.F.
Prokurist/in	06. 09. 2002 – 05. 03. 2004	F.F.
	05. 03. 2004 – 01. 12. 2004	U.S.
Gesellschafter/in	26. 06. 2001 - 26. 04. 2004	U.S.
	26. 04. 2004 - 27. 05. 2009	F.F.

Da gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach Zufließen fällig wird, fiel die Fälligkeit und damit die Zahlungsverpflichtung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer 01-12/2003 (8. Jänner 2003 bis 7. Jänner 2004) in die Zeit der aufrechten Bestellung der Bw. als Geschäftsführerin der Primärgesellschaft.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, [98/16/0018](#)). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer

Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, [93/17/0280](#)) und nicht der Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabe (24. Jänner 2006) noch der gemäß [§ 210 Abs. 4 BAO](#) eingeräumten Zahlungsfrist (1. März 2006).

Aus dem Einwand der Bw., dass F.F. als Geschäftsführer und Treugeber die alleinige Berechtigung gehabt hätte, alle Agenden und Aufgaben die U-GmbH betreffend zu erledigen, lässt sich nichts gewinnen, weil zum Einen F.F. im Zeitraum der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gar nicht Geschäftsführer war und zum Anderen ein Treuhandvertrag nur die jeweils betroffenen Vertragsparteien im Innenverhältnis binden kann, nicht aber Dritte wie die Abgabengläubigerin. Darüber hinaus bestimmt der vorgelegte Treuhandvertrag vom 25. Juni 2001 auch nur lediglich die treuhändige Übernahme der Geschäftsanteile von F.F. an die Bw., nicht aber die von der Bw. offenbar gemeinte treuhändige Ausübung der Geschäftsführungsfunktion. Dies wäre zum damaligen Zeitpunkt auch gar nicht erforderlich gewesen, weil F.F. ja bis 6. September 2002 selbst Geschäftsführer der GmbH war.

Dass die Bestellung eines "Geschäftsführers auf dem Papier" an ihrer Stellung als Organwalterin und am Bestand der sie nach [§ 80 BAO](#) treffenden Pflichten nicht das Geringste ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht (zB VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#)). Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (zB VwGH 29.3.2007, [2005/15/0081](#)).

Der Argumentation des Finanzamtes, dass ein vertretungsbefugter Geschäftsführer von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit wäre, weil die Geschäftsführung faktisch anderen Personen zustehe, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setze oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktrete, war vollinhaltlich zu folgen (siehe zuletzt VwGH 23.2.2010, [2009/13/0078](#)).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung traf die Bw. bereits ein für die Haftung nach [§ 9 BAO](#) relevantes Verschulden, wenn sie sich schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung ihrer Befugnisse einverstanden erklärte und dabei in Kauf nahm, dass ihr die Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (VwGH 29.6.1999, [98/14/0172](#)). Darauf, dass zivilrechtliche Vereinbarungen nicht einer Haftung nach [§ 9 BAO](#) entgegenstanden, wurde bereits hingewiesen (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)).

Für Abgabenschulden einer GmbH sind zur Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) die in [§ 80 BAO](#) angesprochenen Vertreter einer GmbH heranzuziehen. Nicht zum Geschäftsführer bestellte so genannte "faktische Geschäftsführer" werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern im Sinne des [§ 80 BAO](#) (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0084](#)). Der Umstand, dass nicht die Bw., sondern F.F. faktisch die Geschäfte geführt hat, bewirkte somit noch nicht, dass dieser zusätzlich oder an deren Stelle zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre (VwGH 21.9.2009, [2009/16/0086](#)). Damit kam es aber im gegenständlichen Fall entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht - anders als bei einer Agendenverteilung zwischen bestellten Geschäftsführern (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)) - nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund hatte, zu zweifeln, ob der faktische Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (VwGH 24.2.2004, [99/14/0278](#)).

Dass die Bw. ihren sie nach der Rechtsprechung treffenden Pflichten zur Kontrolle des "faktischen Vertreters" nachgekommen wäre, hat sie nicht behauptet. Auch ein Vorbringen, wonach sie sich darüber "vergewissert" hätte, dass die Abgabenschulden beglichen werden, hat die Bw. nicht erstattet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)) ist es Aufgabe des Vertreters darzutun, weshalb er den ihm auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insbesondere nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen darf; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 24.2.2010, [2009/13/0103](#)).

Ist allerdings ein Geschäftsführer an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten gehindert, so muss er nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.6.1990, [89/15/0159](#)) entweder sofort die Behinderung seiner Funktion - allenfalls im Rechtsweg - abstellen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden. Ob der Rücktritt "unverzüglich" erfolgte, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Weil die Verpflichtung zum Rücktritt durch die Erkennbarkeit der Behinderung und der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, ausgelöst wird, der Bw. aber von vorn herein ihre Handlungsbeschränkungen bewusst waren, muss ihr vorgeworfen werden, eine solche Vereinbarung überhaupt eingegangen zu sein.

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt eben dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegen-

über, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, [2003/14/0097](#)).

Daran vermag auch der Einwand, dass sich die Bw. zum Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe in Karenz befunden hätte, nichts ändern, weil ohnedies aus ihren Ausführungen hervorgeht, dass von vorn herein nur F.F. die alleinige Berechtigung hatte, alle Agenden und Aufgaben der Gesellschaft durchzuführen und es daher nicht entscheidungswesentlich ist, aus welchem Grund sie ihren Verpflichtungen nicht nachkommen konnte. Die Karenz war daher nicht kausal, weil sie ohnehin an der Ausübung behindert war.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des [§ 224 BAO](#) zu treffende Ermessensentscheidung iSd [§ 20 BAO](#) ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, [2006/13/0159](#)) ist allerdings dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen. Da die haftungsgegenständliche Abgabe bereits am 24. Jänner 2006 festgesetzt und schon davor im Laufe des Jahres 2003 fällig wurde, die Haftungsinanspruchnahme aber erst mit Bescheid vom 31. August 2010 erfolgte, zumal der Konkurs bereits am 1. Dezember 2004 mangels Vermögens abgewiesen wurde, war die Haftungsschuld im Rahmen des Ermessens auf € 20.000,00 herabzusetzen.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Kapitalertragsteuer 01-12/2003 der U-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 20.000,00 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Wien, am 10. Februar 2011