

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter/in in der Beschwerdesache Bf., Adresse, Ort, vom 16. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 13. September 2013, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung für die Umsatzsteuer 2001 auf € 988,71 sowie für die Umsatzsteuer 2002 auf € 1.223,18, somit insgesamt auf € 2.211,89 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. September 2013 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der B-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 8.847,56, nämlich Umsatzsteuer 2001 von € 3.954,83 und Umsatzsteuer 2002 von € 4.892,73, zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide wurden beigelegt.

In der dagegen am 16. Oktober 2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) beantragte die Bf., ihre Unwissenheit und finanzielle Lage zu berücksichtigen. Weiters führte sie aus, dass sie vom 14. April 2000 bis 18. November 2002 Geschäftsführerin der Gesellschaft gewesen wäre. Allerdings wäre sie mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht betraut gewesen, da sie ihr damaliger Ehemann M.H. sowie der zweite Geschäftsführer R.M. – die sie dazu verleitet hätten, Geschäftsführerin zu werden – nicht darüber aufgeklärt hätten. Außerdem hätte sie keine Rechtsschutzversicherung erhalten. Sie hätte erst 2012 erfahren, dass ihr diese zustehe.

Ohne ihr Wissen wäre sie vom 31. Dezember 2000 bis 1. Juni 2001 bei der Sozialversicherungsanstalt abgemeldet und am 1. Juni 2001 wieder angemeldet worden. Diese Information hätte die Bf. 2004 über ihre Versicherungsdaten erhalten. Zu dieser Zeit hätte sie sich außerdem viel mit ihrem heute 15jährigen Sohn beschäftigt. Dieser wäre zwei Jahre alt und sehr krank gewesen, 2001 hätte er eine schwere Lungenentzündung bekommen. Im September 2002 hätte sie bei D. gearbeitet, um ihr Geld dort zu verdienen. Als Geschäftsführerin hätte sie keines von der Firma erhalten. Zurzeit arbeite sie und wäre alleinstehende Mutter, sie beziehe keine Alimente und lebe in einer Wohnung mit 35 Quadratmetern.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 7. November 2013 wurde die Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenerhebungen unbestritten wären. Da die Gesellschaft im Firmenbuch am 23. September 2006 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden wäre, wären die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Die Bf. wäre vom 14. April 2000 bis 18. November 2002 im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH und in dieser Zeit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen.

Wenn nun die Bf. damit argumentiere, dass sie mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht betraut gewesen wäre, werde dem dahingehend widersprochen, dass der Umstand, dass der bestellte Vertreter in abgabenrechtlichen Angelegenheiten und den sich im Vorfeld der Abgabenerhebung ereignenden und zu bewältigenden, abgabenrechtlich bedeutsamen Dingen (wie etwa in der Buchhaltung, Lohnverrechnung, Bilanzierung) nicht ausgewiesen, ausgebildet, ohne Kenntnisse und unerfahren wäre, den Vertreter nicht von seiner Haftung exkulpiere, wenn es zur Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten komme. Er müsse entweder auf diese Funktion verzichten und die Vertreterbestellung ablehnen, von der bereits eingenommenen Vertreterstellung zurücktreten oder sich entsprechender Hilfskräfte bedienen (*Stoll*, Kommentar BAO).

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 7. Dezember 2013 die Vorlage der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr durch das Bundesfinanzgericht) und brachte ergänzend vor, dass sie im Jahr 2000 als Geschäftsführerin einer GmbH vorgeschoben worden wäre. R.M. hätte die Firma geleitet. Sie hätte nie eigenständige Entscheidungen treffen können und hätte keine Überweisungen durchgeführt.

Als sie nach Österreich gekommen wäre, hätte sie keine Absicht gehabt, ein Unternehmen oder sonstiges zu gründen. Außerdem hätte sie das Geld dafür nicht gehabt. Ihre Absicht wäre es gewesen, ihren Ex-Mann M.H. zu heiraten, wodurch sie ausgenutzt worden wäre. Die Bf. hätte nicht gewusst, was eine GmbH oder eine Geschäftsführerin wäre. Sie hätte keinen Anwalt oder Rechtsschutzversicherung gehabt.

Zahlungen wären ohne ihr Wissen und Einverständnis erfolgt. Die Geschäftsbriefe wären nicht von ihr verfasst worden. Die Bf. hätte nie gewusst, was diese Firma verdiene. Sie hätte nie geahnt, dass die Umsätze so hoch gewesen wären. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001 und 2002 hätte sie das erste Mal im September 2013 gesehen. Wie bereits gesagt hätte sie für diese Jahre kein Geld von der Firma erhalten. Ihr erstes Konto bei einer österreichischen Bank hätte sie im Jahr 2002 eröffnet. Das Geld, das sie auf diesem Konto gehabt hätte, hätte sie bei D. verdient.

Wie die Bf. bereits in der Berufung geschrieben hätte, wäre sie ohne ihr Wissen von der Sozialversicherungsanstalt abgemeldet worden. In der Zeit hätte ihr Sohn eine Lungenentzündung bekommen. Die Behandlung hätte € 2.000,00 gekostet, dieses Geld hätte sie mit Ratenzahlungen abbezahlen müssen. Sie ersuche daher, die Schulden zu reduzieren, da sie mit dem Gewinn dieser Firma nichts zu tun gehabt hätte.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6. März 2014 wurde das Finanzamt um Bekanntgabe ersucht, in welcher Weise das Ermessen geübt wurde, da im gleichen Zeitraum wie die Bf. auch R.M. Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen, jedoch nicht zur Haftung herangezogen worden wäre.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 11. März 2014 mit, dass mit dem Geschäftsführer R.M. am 24. März 2005 eine Zahlungsvereinbarung getroffen worden wäre, die bis 2007 auch eingehalten worden wäre. Insgesamt wären von ihm 44 Raten á € 300,00 sowie acht Raten á € 600,00, somit gesamt € 18.000,00 geleistet und damit Abgabenschulden beglichen worden.

Hinblickend auf die jeweilige persönliche und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beiden potenziell Haftungspflichtigen und auf den Verschuldensgrad, mit dem die Pflichtverletzung begangen worden wäre, wäre die Bf. lediglich für € 8.847,56 herangezogen worden.

#### **Über die Beschwerde 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 die B-GmbH bereits am 23. September 2006 im Firmenbuch von Amts wegen infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unbestritten ist, dass die Bf. im Zeitraum 14. April 2000 bis 18. November 2003 Geschäftsführerin der Gesellschaft war. Im nahezu identen Zeitraum, nämlich vom 29. September 1999 bis 18. November 2003, war auch R.M. Geschäftsführer der GmbH. Bestritten wurde, dass der Bf. die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Das glaubwürdige Vorbringen der Bf., dass sie keine eigenständigen Entscheidungen getroffen und keine Überweisungen durchgeführt hätte sowie in Wahrheit R.M. die Firma geleitet hätte und

sie nur als Geschäftsführerin vorgeschoben gewesen wäre, wurde seitens des Finanzamtes nicht in Zweifel gezogen und daher dem Sachverhalt zu Grunde gelegt.

Daraus lässt sich jedoch für die Bf. nichts gewinnen. Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben zwar verteilt werden, wobei dann die Geschäftsverteilung einen Vertreter exkulpieren kann, wenn er sich diesbezüglich auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies ist aber nicht möglich, wenn wie im gegenständlichen Fall in Wahrheit gar keine Aufgabenverteilung vorgenommen wurde, sondern die gesamte Geschäftsführung praktisch in der Hand des zweiten Geschäftsführers R.M. lag. Einen Geschäftsführer ohne die ihm nach dem GmbH-Gesetz zugewiesenen Aufgaben kann es aber nicht geben, weshalb die Bf. sich nicht auf ihre mangelnde Zuständigkeit berufen kann.

Der Bf. oblag daher sehr wohl die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Darüber hinaus liegt ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch 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 gegenüber, 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).

Nach der ständigen 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). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; 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 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bf. jedoch keine triftigen Gründe vor, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass der Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden und dass sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden wären.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. 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.

Der von der Bf. geltend gemachte "Billigkeitsgrund", dessen Berücksichtigung sie bei der Ermessensübung vermisst, nämlich ihre wirtschaftliche Situation, nicht zuletzt auf Grund der Krankheit ihres Kindes, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit die Bf. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihr ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist sie darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

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).

Im Ermessen war aber auch zu berücksichtigen, dass praktisch zeitgleich mit der Bf. auch R.M. als Geschäftsführer der GmbH fungierte, der jedoch nicht zur Haftung herangezogen wurde. Allerdings konnte der Argumentation des Finanzamtes, dass dieser außerhalb einer formellen Haftungsinanspruchnahme Ratenzahlungen geleistet hätte, im Wesentlichen gefolgt werden, da laut Aktenkonto im Zeitraum vom 10. März 2005 bis 29. Oktober 2007 saldowirksame Zahlungen von insgesamt € 9.000,00 eingingen. Zwar konnte die Behauptung des Finanzamtes, es wären Ratenzahlungen in Höhe von € 18.000,00 geleistet worden, nicht verifiziert werden, da jedoch die vom Mitgeschäftsführer getätigten Zahlungen in etwa dem Betrag entsprechen, für den die Bf. zur Haftung herangezogen wurde, war von einer ordnungsgemäßen Ermessensübung auszugehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist jedoch auch dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Dazu ist festzustellen, dass spätestens ab der amtswegigen Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am 23. September 2006 die Uneinbringlichkeit der am 13. Jänner 2005 festgesetzten haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH feststand. Da mit dem potenziell Haftungspflichtigen R.M., der zu diesem Zeitpunkt – wie die Bf. – schon lange nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft war, aber bereits im März 2005 in Vorwegnahme einer Haftungsinanspruchnahme Ratenzahlungen vereinbart wurden, war dem Finanzamt die Uneinbringlichkeit offenbar schon länger bekannt.

Obwohl auch in weiterer Folge Einhebungsmaßnahmen gesetzt wurden, die die Einhebungsverjährung jeweils für fünf weitere Jahre unterbrachen, wurden nach der Aktenlage erst ab 2012 Vollstreckungsversuche bei der Bf. selbst (Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse) gesetzt.

Um die vom Verwaltungsgerichtshof aufgezeigten Unbilligkeiten angesichts lange verstrichener Zeit hintanzuhalten, ist eine Haftungsinanspruchnahme geboten, die zeitnah zum Feststehen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin erfolgt. Die Angemessenheit

hängt dabei von den Umständen des Einzelfalles ab. Wird beispielsweise vom Finanzamt ein umfangreiches Ermittlungsverfahren zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des potenziell Haftungspflichtigen durchgeführt, rechtfertigt dies selbstverständlich eine dadurch bedingte spätere Geltendmachung der Haftung. Denkbar ist auch, dass eine Haftungsinanspruchnahme zunächst deswegen nicht möglich ist, weil sich der potenziell Haftungspflichtige seiner Verantwortung zu entziehen versucht und sein tatsächlicher Aufenthalt erst nach längerer Zeit festgestellt werden kann. Eine späte Haftungsinanspruchnahme kommt auch dann in Betracht, wenn die Einhebung der Abgaben aufgrund einer Berufung der Primärschuldnerin über einen langen Zeitraum gemäß § 212a BAO ausgesetzt war (vgl. UFS 28.10.2003, RV/0258-I/02). Derartige Gründe lagen im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor. Die aufgezeigte Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts der bereits lange verstrichenen Zeit überwog daher die vom Finanzamt in Treffen geführte Zweckmäßigkeitserwägung, wonach die Geltendmachung der Haftung eine geeignete Maßnahme wäre, um den Abgabenausfall zu verhindern (UFS 6.5.2010, RV/0492-L/09).

Unter Berücksichtigung einer ordnungsgemäßen Ermessensübung kommt daher eine Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der B-GmbH im Ausmaß von lediglich 25 %, somit Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 988,71 und Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 1.223,18 (insgesamt € 2.211,89) in Betracht.

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 (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.