



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 5

GZ. RV/0574-G/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Wolf Grezesch, Rechtsanwalt, 28053 Bremen, Wachtsstraße 24, vom 12. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Karlheinz Kotschar, vom 12. Oktober 2004 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Vorlageantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die in Deutschland wohnhafte Bw war die handelsrechtliche Geschäftsführerin der in Deutschland ansässigen R-GmbH.

Die R-GmbH war auf dem Gebiet der Veranstaltung von Reisen (insbesondere Verkaufsveranstaltungen in Österreich) tätig. Dabei wurden in Österreich an Privatpersonen diverse Produkte (Heizdecken, Kocher, Uhren, Messer etc.) verkauft, wobei die Produkte innerhalb des Unternehmens in Form einer innergemeinschaftlichen Lieferung verbracht wurden. Weiters wurden diverse Produkte von der M. GmbH steuerfrei innergemeinschaftlich an die R-GmbH geliefert bzw. wurde laut Aussagen der deutschen Finanzverwaltung auch Versandhandel an Privatpersonen in Österreich betrieben. Trotz hoher Umsätze in Österreich brachte die Bw. weder Erklärungen noch Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Nach Durchführung einer Buch- und Betriebsprüfung, in der die Umsätze auf Grundlage der Daten aus Abfragen im Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem und den von der deutschen

Finanzverwaltung übermittelten Unterlagen sowie unter Berücksichtigung von Verwaltungs- und Vertriebskosten geschätzt wurden, setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 18. Dezember 2002 die Umsatzsteuer fest, wodurch sich folgende Umsatzsteuernachforderungen ergaben: 10.183,72 € (1999), 79.596, 96 € (2000) und 528.789,05 € (2001). Die dagegen erhobene Berufung wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 28. Mai 2004, RV/0239-G/03, ohne Änderungen der Bescheide als unbegründet abgewiesen. Die R-GmbH ist seit dem Jahr 2003 insolvent.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 12. Oktober 2004 machte das Finanzamt die Haftung der Bw für die genannten Abgabennachforderungen geltend.

Dagegen erhob die Bw mit Faxschreiben ihres Rechtsvertreters (ein deutscher Rechtsanwalt) vom 12. November 2004 ohne weiteres Vorbringen Berufung.

Mit Bescheid vom 7. April 2005 trug das Finanzamt der Bw auf, die Mängel der Berufung zu beheben.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2005 ergänzte die inzwischen durch einen anderen deutschen Rechtsanwalt vertretene Bw die Berufung, wendet sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen die Haftungsinanspruchnahme und beantragt die Aufhebung des Haftungsbescheides. Zur Begründung führt der Rechtsvertreter der Bw aus:

*Meine Mandantin bestreitet nicht, die im Handelsregister eingetragene Geschäftsführerin der Firma R-GmbH gewesen zu sein. Sie hat diese Funktion mehr als 10 Jahre bekleidet. Sofern in den Jahren 1999 bis 2001 in Österreich im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts Graz-Stadt abgabenpflichtige Aktivitäten der R-GmbH stattgefunden haben, fallen diese unzweifelhaft in die Zeit, als meine Mandantin formal Geschäftsführerin war.*

*Über die Art und Weise, wie meine Mandantin Geschäftsführerin geworden ist, gibt das in Fotokopie beigelegte Vernehmungsprotokoll Aufschluss. Dieses Vernehmungsprotokoll ist im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens der Republik Österreich (Landesgericht für Strafsachen, GZ: 16 Ur 6/05 t) erstellt worden.*

*Frau F weist in dieser Vernehmung darauf hin, dass sie sich während der gesamten Zeit der Existenz der Gesellschaft keine Gedanken über die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung machen musste. Sie vertraute darauf, dass die maßgeblichen Gesellschafter bzw. der faktische Geschäftsführer Mario Krohn alle gesetzlichen Verpflichtungen einhalten würde. In diesem Glauben wurde sie auch dadurch bestärkt, dass ihr für ihre Geschäftsführung jährlich Entlastung erteilt wurde und in der sie erreichenden Korrespondenz zu keinem Zeitpunkt Anhaltspunkte dafür erkennbar waren, dass möglicherweise gegen irgendwelche gesetzlichen Vorschriften verstößen würde.*

*In der Zeit der Geschäftstätigkeit der R-GmbH in Österreich hatte die Gesellschaft ihren Sitz bereits nach Cloppenburg verlegt, während meine Mandantin immer noch in den ursprünglichen Räumen tätig war, weil sie ohnehin zu keinem Zeitpunkt in das laufende operative Tagesgeschäft eingebunden war. Auch hierzu finden Sie Einzelheiten in der beiliegenden Vernehmung.*

*Mangels kaufmännischer Kompetenz und auch mangels faktischer Eingriffsmöglichkeiten hatte meine Mandantin keine Möglichkeiten, auf den Geschäftsverkehr Einfluss zu nehmen. Es entzieht sich daher auch ihrer (und demgemäß auch meiner) Kenntnis, ob die Abgabenfestsetzung rechtmäßig erfolgt ist. Auch dürfte es angezeigt sein, als*

*Haftungsschuldner die Personen in Anspruch zu nehmen, die für das operative Geschäft tatsächlich auch verantwortlich sind. Damit stellt meine Mandantin nicht grundsätzlich in Frage, dass sie als Geschäftsführerin es in der Hand gehabt hätte, ihr Amt zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt zu beenden und die Geschäftsführung niederzulegen.*

*Ungeachtet einer formalrechtlichen Verantwortlichkeit gebietet es jedoch eine rechtmäßige Ausübung des Auswahlermessens, vorrangig solche Personen als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen, die auch die tatsächliche Verantwortung für das "Tagesgeschäft" haben. Das war jedenfalls bei meiner Mandantin tatsächlich nicht ansatzweise der Fall.*

In seiner abweisenden "Berufungsvorentscheidung" vom 12. September 2005 (per Fax am 20. September 2005 an den Rechtsvertreter der Bw übermittelt) führt das Finanzamt dazu unter Hinweis auf einige Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen aus, dass es für das Verschulden eines GmbH-Geschäftsführers nicht maßgebend sei, ob er seine Funktion tatsächlich ausübe. Werde der Geschäftsführer durch eine "interne Absprache" an der Ausübung seiner Geschäftsführerrechte behindert und bleibe er dennoch weiterhin als Geschäftsführer tätig, so verletze er auch seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH betreffenden Abgaben. Erkläre sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden oder nehme er eine solche Beschränkung in Kauf, die die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere auch der Abgabenbehörde gegenüber, unmöglich mache, so liege darin ein für die Haftung relevantes Verschulden vor.

Mit Faxschreiben vom 20. September 2005 ("Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz") begeht die Bw nochmals die Aufhebung des Haftungsbescheides. Ihrem Rechtsvertreter ergänzt das Vorbringen wie folgt:

*Die Behörde war nicht verpflichtet, die Antragstellerin als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Dieses schließt nicht aus, dass die Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin nach Ausübung pflichtgemäßen Ermessens denkbar ist. Bei der Ausübung des Ermessens sind jedoch die Umstände zu berücksichtigen, die eine Inanspruchnahme als unbillig erscheinen lassen. Derartige Erwägungen bezüglich des Entschließungsermessens hat das Finanzamt Graz-Stadt nicht angestellt, sondern sich auf die formaljuristische Feststellung der Geschäftsführerfunktion beschränkt.*

*Im Rahmen der Berufung wurde eingeräumt, dass die Antragstellerin formal zwar die Funktion einer gesetzlichen Vertreterin der Steuerschuldnerin ausgeübt hat. Sie hat diese Funktion jedoch im Vertrauen darauf ausgeübt, dass es im Vollzug der Geschäfte zu keinerlei Rechtsverstößen kommen würde.*

*Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung gab es keine "internen Absprachen" hinsichtlich der Ausübung der Geschäftsführerrechte. Die Antragstellerin ist in der Ausübung dieser Rechte nie behindert worden. Sie hat die Rechte ausgeübt Im Vertrauen darauf, dass mit ihrer Handlung das gesamte Pflichtenspektrum einer Geschäftsführerin abgedeckt war. Hätte sie auch nur geahnt, dass es im Vollzug der Geschäfte in Österreich zu Rechtsverstößen gekommen ist, hätte sie unverzüglich ihre Geschäftsführerfunktion aufgegeben oder aber Maßnahmen zur Beseitigung der Rechtsverstöße ergriffen.*

*Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung hat die Antragstellerin zu keinem Zeitpunkt ihr Einverständnis dahingehend erklärt, dass ihre Befugnisse beschränkt würden. Sie hat eine derartige Beschränkung auch nicht in Kauf genommen. Das war deshalb nicht möglich, weil es eine derartige Beschränkung überhaupt nicht gab.*

Auch hinsichtlich der geltend gemachten Abgabenforderung kann der Haftungsbescheid keinen Bestand haben. Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Hinzuschätzung ist sachlich nicht gerechtfertigt und beruht auf einer Verkennung der tatsächlichen Geschäftsabwicklung und der umsatzsteuerrechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäfte.

Die Betriebsprüfung hat in Tz. 11 des Betriebsprüfungsberichtes Hinzuschätzungen in Höhe von 50 % auf die festgestellten Umsätze vorgenommen und ist dabei von der Annahme ausgegangen, die nach Österreich gelieferten Waren seien dort (wie im Handel allgemein üblich) mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag veräußert worden. Tatsache ist jedoch, dass es keinen österreichischen Erwerber im Sinne einer Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs gegeben hat. Vielmehr hat die R-GmbH die Ware lediglich nach Österreich verbracht, um sie dort an Endverbraucher zu verkaufen. Die erzielten Verkaufserlöse sind in der deutschen Buchführung ordnungsgemäß erfasst. Die Unterlagen befinden sich auch im Umsatzsteuerakt des Finanzamts Graz-Stadt zu Steuer-Nr. 585/5306

Es handelt sich in dem vorliegenden Fall nicht, wie vorstehend bereits dargelegt, um einen innergemeinschaftlichen Erwerb im engeren Sinne. Vielmehr handelt es sich um einen Fall des Verbringens, der gern. § 3 Abs. 1 a UStG als Lieferung gilt. Verbringt danach ein Unternehmer Gegenstände in den Bestimmungsmitgliedsstaat, um die Ware dort zu verkaufen, so hat er den Verkauf der Ware im Bestimmungsland als Inlandslieferung zu versteuern. Vorher aber, und zwar solange die verbrachte Ware nicht verkauft wurde, ist sie als innergemeinschaftliche Lieferung vom Steuerpflichtigen der Bestimmungslandumsatzsteuer zu unterwerfen, wobei in gleichem Umfang dann aber auch die Vorsteuerabzugsberechtigung entsteht. Die Bemessungsgrundlage orientiert sich insoweit nicht an dem später zu erzielenden Handels- oder Verkaufspreis, sondern an den für die Warenbeschaffung aufgewendeten Kosten. Hinsichtlich des methodischen und gesetzesystematischen Ansatzes ist auch der Betriebsprüfer so verfahren (vergl. Umsatzsteuerakt Abschnitt Großbetriebsprüfung Bl. 19 -21).

Erst wenn und soweit die umsatzsteuerlich erfasste Ware an die Abnehmer verkauft wird, wird die Bestimmungslandumsatzsteuer auf diese steuerpflichtigen Umsätze definitiv. Daraus folgt, dass bei Verkäufen an Endverbraucher der tatsächlich vereinbarte Endpreis als Bruttowert zu erfassen ist, aus dem dann die Bestimmungslandumsatzsteuer herauszurechnen ist. Diese Umsatzsteuerlast mindert sich sodann auch noch um Vorsteuerbeträge, die in dem Bestimmungsmitgliedsstaat angefallen sind. Dieser Vorgang hat als vom Verbringen völlig losgelöster umsatzsteuerlicher Vorgang nicht das Geringste mit der zusammenfassenden Meldung und der darin angegebenen Bernessungsgrundlage zu tun.

Offensichtlich haben nicht einmal der Steuerberater der R-GmbH und die für das Rechnungswesen Verantwortlichen diese umsatzsteuergesetzlichen Zusammenhänge durchschaut.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Oktober 2005 zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben

---

infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer ist bei der R-GmbH objektiv uneinbringlich, weil diese insolvent ist.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist einer schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Eine bestimmte Schuldform ist nicht erforderlich (vgl. zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Vorweg sei angemerkt, dass die Bw die Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht bestritten hat und – zumal sie hier die Behauptungslast trifft – auch nicht vorgebracht hat, dass die bei der R-GmbH in den Jahren 1999 bis 2001 vorhandenen Mittel nur zu einer anteiligen Befriedigung des Finanzamtes ausgereicht haben. Dass eine solcher Umstand in den genannten Jahren vorgelegen war, kann der unabhängige Finanzsenat auch aus der Aktenlage nicht erkennen. Einen diesbezüglichen Erkundungsbeweis aufzunehmen waren die Abgabenbehörden nicht gehalten (vgl. VwGH 24.9.2002, 2000/14/0081).

Die Bw gesteht zu, im Handelsregister eingetragene Geschäftsführerin der R-GmbH gewesen zu sein (insbesondere auch in den Jahren 1999 bis 2001) und diese Funktion mehr als zehn Jahre bekleidet zu haben. Sie bestreitet ihr Verschulden jedoch dahin gehend, dass sie sich während der gesamten Zeit der Existenz der Gesellschaft keine Gedanken über die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung habe machen müssen und darauf vertraut habe, dass die Gesellschafter und der faktische Geschäftsführer MK alle gesetzlichen Verpflichtungen einhalten würden. Sie sei auch nie in das laufende operative Geschäft eingebunden gewesen und hätte auch mangels kaufmännischer Kompetenz keine Möglichkeit gehabt, auf den Geschäftsverkehr Einfluss zu nehmen (Seite 2 des Ergänzungsschreibens zur Berufung).

Allein mit diesem Vorbringen zeigt die Bw ganz deutlich ihr haftungsbegründendes Verschulden auf. Denn der handelsrechtliche Geschäftsführer hat sich nicht nur - wie bereits das Finanzamt in seiner (mangels ordnungsgemäßer Zustellung als Vorhalt zu wertender) "Berufungsvorentscheidung" festgehalten hat – bei Übernahme dieser Funktion darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, sondern er hat für die Gesellschaft tätige Dritte (zB Gesellschafter oder faktische Geschäftsführer) in solchen Abständen zu

---

überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben. Ein haftungsbegründendes Verschulden liegt somit auch dann vor, wenn der Geschäftsführer seine Überwachungspflichten verletzt (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Was das Zugeständnis mangelnder kaufmännischer Kompetenz betrifft, so liegt darin insoweit ein haftungsbegründendes Verschulden, als es der Bw als schuldhaft anzulasten ist, dass sie die Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer überhaupt angenommen hat, obwohl es ihr an der fachlichen Eignung zur Erfüllung der damit zusammenhängenden Verpflichtungen gemangelt hat. Unkenntnis vermag den Geschäftsführer nicht zu entschuldigen (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0122).

Die Bw sieht die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides auch in der Ausübung des Auswahlermessens durch das Finanzamt begründet und meint, dass vorrangig solche Personen als Haftungspflichtige in Anspruch zu nehmen seien, die auch die tatsächliche Verantwortung für das Tagesgeschäft hätten (Seite 2 bis 3 der Ergänzungsschreibens zur Berufung). Das Finanzamt sei nicht verpflichtet gewesen, die Bw als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Auch wenn ihre Inanspruchnahme nicht ausgeschlossen sei, so seien bei der Ausübung des Ermessens jedoch die Umstände zu berücksichtigen, die eine Inanspruchnahme als unbillig erscheinen ließen. Derartige Erwägungen habe das Finanzamt nicht angestellt, sondern sich auf die formaljuristische Feststellung der Geschäftsführerfunktion beschränkt (Seite 1 und 2 des "Vorlageantrages").

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Inanspruchnahme zur Haftung ist im Berufungsfall zweckmäßig, um zumindest einen Teil des Abgabentrückstandes der R-GmbH zu begleichen. Dass die Inanspruchnahme im Hinblick auf ihre finanzielle Situation nicht zweckmäßig ist, hat die Bw nicht behauptet. Im Hinblick auf die Tatsache, dass sie im Ausland wohnhaft ist (ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse daher für das österreichische Finanzamt nur mit erhöhtem Verwaltungsaufwand hätten festgestellt werden können), hätte sie zumindest eine diesbezügliche Behauptungslast getroffen. Dass der Inanspruchnahme Billigkeitsgründe entgegenstehen, vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen. Wenn die Bw meint, es hätten vorrangig solche Personen als Haftungspflichtige in Anspruch genommen werden müssen, die auch die tatsächliche Verantwortung für das Tagesgeschäft gehabt hätten, so zeigt sie damit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Denn es liegt im Ermessen des Finanzamtes, alle oder auch nur einzelne Personen, die eine schuldhafte Verletzung

---

abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten haben, zur Haftung heranziehen, ohne eine Reihung nach dem Grad des Verschuldens vornehmen zu müssen. Eine Nachrangigkeit der Haftung wie zwischen Abgabenschuldner und Haftendem gibt es hier nicht. Eine Ausnahme besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich in jenen Fällen, in denen eine Aufteilung der Agenden der Gesellschaft zwischen mehreren handelsrechtlichen Geschäftsführern getroffen wurde. Dies gilt aber nicht – wie im Berufungsfall – bei Wahrnehmung der Agenden der Gesellschaft durch einen faktischen Geschäftsführer, während sich der handelsrechtliche Geschäftsführer bezüglich seiner Funktion in Untätigkeit übt. In einem solchen Fall kann ohne Zweifel der handelsrechtliche Geschäftsführer (im Berufungsfall also die Bw) zuerst zur Haftung herangezogen werden, weil dieser auf Grund seiner Funktion allein die rechtliche Verantwortlichkeit gehabt hat. Dass das Finanzamt möglicherweise auch noch andere Personen zur Haftung heranzieht (zB jene, die im Innenverhältnis mit den steuerlichen Agenden betraut waren, wie zB ein faktischer Geschäftsführer oder Gesellschafter), dem steht nichts im Wege, hindert aber nicht die Inanspruchnahme des handelsrechtlichen Geschäftsführers. Abgesehen davon hat das Finanzamt allein mit der Heranziehung der Bw als völlig sorgloser Geschäftsführer zur Haftung (unbesehen der Frage der Haftungsinanspruchnahme jener Personen, die auch die tatsächliche Verantwortung für das Tagesgeschäft gehabt haben) ihr Ermessen richtig ausgeübt.

Was das Vorbringen der Bw zu den Abgabenbescheiden betrifft, so ist dieses im gegenständlichen die Haftung betreffenden Berufungsverfahren ohne Belang. Ihre Zweifel an der Rechtmäßigkeit der der Haftung zu Grunde liegenden Umsatzsteuerbescheide hätte die Bw geltend machen können, indem sie innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Umsatzsteuerbescheide berufen hätte bzw. innerhalb dieser Frist die Mitteilung des ihr noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches beantragt und danach fristgerecht gegen die Umsatzsteuerbescheide berufen hätte (§ 248 BAO). Da dies nicht geschehen ist, sind der Haftung ohne Weiteres die festgesetzten Umsatzsteuern zu Grunde zu legen. Nur angemerkt wird, dass die von der R-GmbH gegen die Umsatzsteuerbescheide erhobene Berufung erfolglos geblieben ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen. Der Vorlageantrag war mangels rechtswirksamer Berufungsvorentscheidung als unzulässig zurückzuweisen.

Graz, am 24. November 2005