



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des V, vertreten durch Mag. Klaus Zorn, Rechtsanwalt, 4053 Haid, Salzburger Straße 5, vom 11. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 6. November 2008 zu StNr. 000/0000 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 17.3.2006 war die primärschuldnerische Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet worden. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter wurde M im Firmenbuch ausgewiesen. Dem Berufungswerber kam weder die Funktion eines handelsrechtlichen Geschäftsführers noch die eines Prokuristen zu.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 2.1.2008 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Im ersten Bericht des Masseverwalters vom 11.1.2008 hielt dieser fest, dass eine Kontakt- aufnahme mit dem handelsrechtlichen Geschäftsführer trotz mehrerer Versuche nicht möglich gewesen sei. Nach Informationen der Vermieterin der ehemaligen Wohnung des Geschäftsführers habe sich dieser zwischenzeitig nach Bosnien abgesetzt. Der Masseverwalter habe dann mit dem Berufungswerber, der als "de-facto"-Geschäftsführer anzusehen sei, Kontakt

aufgenommen. Auch im Bericht zur Prüfungstagsatzung vom 27.2.2008 stellte der Masseverwalter fest, dass die faktische Geschäftsführung dem Berufungswerber obliegen sei.

Mit Beschluss vom 1.10.2008 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens (Konkursquote rund 2 %) gemäß § 139 KO aufgehoben.

In einem Vorhalt vom 8.9.2008 hatte das Finanzamt den Berufungswerber darauf hingewiesen, dass er faktischer Machthaber der primärschuldnerischen Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln gewesen sei. Näher bezeichnete Abgaben in Höhe von insgesamt 35.958,09 € wären bei der Gesellschaft, soweit sie nicht durch die Konkursquote abgedeckt würden, uneinbringlich. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In einer Stellungnahme vom 13.10.2008 wurde dazu ausgeführt, dass der Berufungswerber zu keinem Zeitpunkt Geschäftsführer bzw. faktischer Machthaber der Gesellschaft gewesen wäre. Er sei Bauleiter und in dieser Position für einige betriebliche Bereiche zuständig gewesen. So seien von seiner Seite Vorschläge hinsichtlich Personal oder auch Lieferanten gekommen, er habe jedoch in keiner Weise etwas mit der Position eines Geschäftsführers zu tun gehabt. Sämtliche wesentlichen Entscheidungen wie Einstellung von Personal, Zusammenarbeit mit Subfirmen, Investitionsentscheidungen oder Auftragsannahmen seien vom Geschäftsführer M getroffen worden. Von ihm seien auch die Unterschriften auf den Aufträgen erfolgt. Eine Geltendmachung der Vertreterhaftung sei daher schon aus diesem Grund unmöglich. Darüber hinaus habe das Finanzamt der Gesellschaft durch Pfändung der offenen Forderungen sämtliche Mittel entzogen. Die Frage einer eventuellen Aufteilung der Mittel habe sich daher nicht mehr stellen können. Der Berufungswerber sei im Mai 2007 (zu Unrecht) verhaftet worden. Auch aus diesem Grund erübrigten sich die im Vorhalt gestellten Fragen.

Mit Haftungsbescheid vom 6.11.2008 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für aushaftende Abgaben der Gesellschaft in Höhe von insgesamt 78.382,21 € in Anspruch. Zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des Berufungswerbers stellte das Finanzamt fest, dass dieser "tatsächlicher Geschäftsführer und faktischer Machthaber" der Gesellschaft gewesen sei. Er habe anlässlich seiner Vernehmung als Beschuldigter vor dem Landesgericht Linz am 4.6.2007 angegeben, dass er seit Gründung der Gesellschaft deren Geschäftsführer gewesen sei. Im Firmenbuch scheine jedoch als handelsrechtlicher Geschäftsführer sein

Freund M auf. Dieser scheine innerhalb der Firma praktisch nur auf dem Papier auf und habe sonst keine Funktion. Ferner verwies das Finanzamt auf ein Urteil des Landesgerichtes Linz vom 4.10.2007, Zl. 21 Hv 142/07a, mit dem der Berufungswerber wegen "Sozialbetruges" verurteilt worden war. Auch im Zuge des Konkursverfahrens sei vom Masseverwalter eindeutige die de-facto Geschäftsführung des Berufungswerbers festgestellt worden. M sei demzufolge nur Scheingeschäftsführer gewesen.

In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 11.12.2008 erhobenen Berufung wurde zur Frage der Stellung des Berufungswerbers als Vertreter der Gesellschaft im Wesentlichen ausgeführt, dass dieser weder handelsrechtlicher noch faktischer Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. M habe sich an den Berufungswerber gewandt, da dieser in Österreich eine Firma gründen wollte. Das zur Gründung erforderliche Kapital sei ausschließlich von M aufgebracht worden. Über dessen Verlangen sollte der Berufungswerber als Bauleiter in der Firma tätig sein. Als solcher sei er auch in der Folge bei der OÖ Gebietskrankenkasse angemeldet worden. Nachdem M den österreichischen Markt noch nicht gekannt habe, hätte der Berufungswerber, der bereits seit Jahren in der Baubranche tätig gewesen wäre, Aufträge an Land ziehen und die Arbeiten im Zuge der Ausführung überwachen sollen. Aufgrund der sprachlichen Schwierigkeiten und der fehlenden Kenntnisse betreffend den österreichischen Markt habe der Berufungswerber anfangs diese Aufgabe übernehmen sollen. Von Anfang an habe M jedoch klargestellt, dass er der Chef der Firma sei, da von ihm auch das Startkapital zur Verfügung gestellt worden wäre. Sämtliche Poststücke seien von diesem übernommen und nach allfälliger Besprechung mit dem Berufungswerber bearbeitet worden. Alle Aufträge, die der Berufungswerber für die Firma angeworben hätte, seien von M schriftlich abgeschlossen und unterfertigt worden. Es sei nie die Angelegenheit des Berufungswerbers gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass sämtliche Abgaben und Steuern ordnungsgemäß und fristgerecht bezahlt werden. Sämtliche Vorschreibungen wären M vorgelegt und von diesem bzw. gemeinem mit dem von ihm beauftragten Steuerberater erledigt worden. Zahlungen an das Finanzamt, die BUAK und die Gebietskrankenkasse seien sämtliche von M durchgeführt worden. Die Überweisungsbelege mit dessen Originalunterschrift lägen beim Finanzamt auf: Kein einziges Mal sei eine Überweisung vom Berufungswerber durchgeführt worden.

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 leg. cit. 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.

Juristische Personen wie eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind zwar rechtsfähig, sie können aber nicht selbst rechtswirksam handeln, sondern bedürfen dazu ihrer Organe. Wer zur Vertretung von juristischen Personen in Betracht kommt, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (§ 79 BAO), wozu auch jene des Handels- und Gesellschaftsrechtes gehören (Stoll, BAO, 787).

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Nach dieser Bestimmung wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer **organschaftlich** vertreten. *Zusätzlich* können auch **rechtsgeschäftliche** Vertreter bestellt werden. Die organschaftliche Vertretungsbefugnis selbst ist aber nicht übertragbar, sie steht ausschließlich und zwingend dem Vertretungsorgan zu, also den Geschäftsführern. Geschäftsführer sind als organschaftliche Vertreter auch zur Vertretung berufene Personen im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO (Straube, GmbHG, § 18 Tz 6 f.).

Neben den organschaftlichen Vertretern können andere Personen somit nur dann wirksame Vertretungsakte für die juristische Person setzen, wenn sie von den verfassungsmäßigen Organen (rechtsgeschäftlich) bevollmächtigt sind (z.B. Prokuristen). Diese Vertreter sind bezüglich der in § 80 BAO umschriebenen Rechte und Pflichten abgabenverfahrensrechtlich den organmäßigen Vertretern gleichgestellt. Die abgabenrechtlichen Vorschriften des § 80 BAO und die daran anknüpfenden Bestimmungen unterscheiden bei juristischen Personen nicht zwischen diesen beiden Vertretungsarten (Stoll, BAO, 788 f mit Hinweis auf VwGH 8.5.1980, [2085/79](#); ebenso VwGH 13.11.1992, [91/17/0047](#) mit Hinweis auf VwGH 31.1.1986, [85/17/0110](#)).

Das Finanzamt wies im angefochtenen Bescheid darauf hin, der Berufungswerber habe im Rahmen seiner Vernehmung als Beschuldigter im Strafverfahren vor dem Landesgericht Linz selbst angegeben, dass er seit Gründung der Gesellschaft deren "Geschäftsführer" gewesen sei, und der im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer ausgewiesene M "innerhalb der Firma praktisch nur auf dem Papier aufscheine und sonst keine Funktion habe" (Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung vom 4.6.2007 zu 18 Ur 89/06 p). Ferner

verwies das Finanzamt zutreffend auf das Urteil des Landesgerichtes Linz vom 4.10.2007, ZI. 21 Hv 142/07 a, mit dem der Berufungswerber wegen des Verbrechens des betrügerischen Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen und Zuschlägen nach dem Bauarbeiter-, Urlaubs- und Abfertigungsgesetz nach § 153d Abs. 1 StGB verurteilt worden war. Auch in diesem Urteil wurde festgestellt, dass der Berufungswerber de-facto Geschäftsführer bzw. faktischer Machthaber der Primärschuldnerin war. Gleichlautende Feststellungen traf auch der Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Gesellschaft. Mit der im gegenständlichen Verfahren vorgetragenen Verantwortung setzt sich der Berufungswerber in Widerspruch zu seinen eigenen Angaben im Strafverfahren und den Feststellungen des Landesgerichtes Linz bzw. des Masseverwalters im Konkursverfahren. Die nunmehrige Bestreitung seiner Stellung als so genannter "faktischer Geschäftsführer" ist daher lediglich als unzutreffend Schutzbegründung zu werten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden aber nicht zum Geschäftsführer bestellte *oder dazu bevollmächtigte* so genannte "faktische Geschäftsführer" durch das bloße Ausüben von Geschäftsführertätigkeiten *allein* noch nicht zu Vertretern im Sinne des § 80 BAO (VwGH 21.9.2009, [2009/16/0086](#) mit Hinweis auf VwGH 27.2.2008, [2005/13/0074](#) und VwGH 27.2.2008, [2005/13/0084](#)). Auch der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Ansicht, dass ein de facto Geschäftsführer nicht als Vertreter im Sinne der §§ 80 Abs. 1 BAO und 18 Abs. 1 GmbHG angesehen werden könne, da einen zwar tatsächlichen Machthaber mangels rechtlich nach außen in Erscheinung getretener Bestellung keine abgabenrechtlichen Verpflichtungen treffen können (UFS 3.4.2007, RV/0622-G/06; vgl. auch UFS 3.8.2005, RV/1238-W/04).

Die Begriffe des "fiktiven Geschäftsführers", "de-facto Geschäftsführers" bzw. "tatsächlichen Machthabers" sind den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften, nach denen sich gemäß § 79 BAO bestimmt, wer zur Vertretung der juristischen Person in Betracht kommt, fremd. Zu prüfen war, ob der Berufungswerber, der unbestritten weder handelsrechtlicher Geschäftsführer noch Prokurist der Gesellschaft war, als **Handlungsbevollmächtigter** im Sinne des § 54 UGB (bis 31.12.2006 § 54 HGB) in Betracht käme, und unter welchen Voraussetzungen ein Handlungsbevollmächtigter als verantwortlicher Vertreter im Sinne des § 80 BAO anzusehen ist.

§ 54 UGB normiert: *(1) Ist jemand ohne Erteilung der Prokura zum Betrieb eines Unternehmens oder zur Vornahme einer bestimmten zu einem Unternehmen gehörigen Art von Geschäften oder zur Vornahme einzelner zu einem Unternehmen gehöriger Geschäfte ermächtigt, so erstreckt sich die Vollmacht (Handlungsvollmacht) auf alle Geschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines derartigen Unternehmens oder die Vornahme*

derartiger Geschäfte gewöhnlich mit sich bringt; dies umfasst auch den Abschluss von Schiedsvereinbarungen. Für solche Geschäfte und Rechtshandlungen bedarf es keiner besonderen Vollmacht nach § 1008 ABGB.

(2) Zur Veräußerung oder Belastung von Grundstücken, zur Eingehung von Wechselverbindlichkeiten, zur Aufnahme von Darlehen und zur Prozessführung ist der Handlungsbevollmächtigte nur ermächtigt, wenn ihm eine solche Befugnis besonders erteilt ist.

Die Handlungsvollmacht ist jene Vollmacht, durch die ein Kaufmann einen anderen, ohne ihm Prokura zu erteilen, zum Betrieb eines Handelsgewerbes oder zur Vornahme einer bestimmten zu einem Handelsgewerbe gehörigen Art von Geschäften oder zur Vornahme einzelner zu einem Handelsgewerbe gehöriger Geschäfte ermächtigt. Erteilen kann eine Handlungsvollmacht jeder Kaufmann, auch Handelsgesellschaften, juristische Personen und Genossenschaften können Handlungsvollmacht erteilen, ebenso ihre gesetzlichen und gewillkürten Vertreter. Für die Erteilung der Handlungsvollmacht bestehen keine Formvorschriften; zum Unterschied von der Prokura kann sie auch schlüssig geschehen. Maßgebend ist dabei der Erklärungswert des Verhaltens gegenüber Dritten (Schinko in Straube, HGB, § 54 Tz 1, 2 und 5). Ein Handlungsbevollmächtigter im Sinne des § 54 Abs. 1 UGB kann daher eine gemeinhin als "faktischer Geschäftsführer" bezeichnete Person sein.

Ob die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten (Erklärungs- und Zahlungspflichten einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) im Rahmen einer bloßen Handlungsvollmacht im Sinne des § 54 Abs. 1 UGB wirksam auf einen Dritten übertragen werden kann, ist jedoch aus mehreren Gründen zweifelhaft. Zum einen beschränkt sich die Handlungsvollmacht schon nach dem Wortlaut dieser Bestimmung auf Geschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Unternehmens oder die Vornahme derartiger Geschäfte gewöhnlich mit sich bringt. Damit sind in erster Linie die im Rahmen eines solchen Geschäftsbetriebes anfallenden zivilrechtlichen Rechtsgeschäfte zu verstehen. Die Wahrnehmung der im öffentlichen Recht normierten abgabenrechtlichen Pflichten zählt dagegen nicht zu diesen "Geschäften und Rechtshandlungen". Darüber hinaus ist die Erteilung einer so genannten Generalvollmacht, die den Handlungsbevollmächtigten einem organ-schaftlichen Vertreter gleichstellen würde, unzulässig (Gaggl in Straube, GmbHG, § 28 Tz 16). Zum anderen sind Handlungsbevollmächtigte gemäß § 54 Abs. 2 UGB ohne besondere Ermächtigung nicht zur Prozessführung legitimiert, während etwa der Prokurist Prozesse führen und damit den Geschäftsherrn vor Gericht und auch vor Verwaltungsbehörden vertreten kann (Schinko in Straube, HGB, § 49 Tz 3 und 4).

Die Übertragung der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten kann daher nicht im Rahmen einer allgemeinen und auch allein durch konkludentes

Handeln begründbaren Handlungsvollmacht im Sinne des § 54 Abs. 1 UGB erfolgen, sondern bedarf in sinngemäßer Anwendung des § 54 Abs. 2 UGB jedenfalls einer besonderen Ermächtigung durch die Gesellschaft bzw. deren organschaftlichen Vertreter. Ebenso wie der Handlungsbevollmächtigte zur Prozessführung und damit zur Vertretung der Gesellschaft vor Gericht nur ermächtigt ist, wenn ihm eine solche Befugnis besonders erteilt wurde, ist er auch zur Vertretung der Gesellschaft vor der Abgabenbehörde nur befugt, wenn ihm von der Gesellschaft bzw. deren Geschäftsführer dazu eine besondere Ermächtigung erteilt wurde. Der Handlungsbevollmächtigte im Sinne des § 54 UGB kommt daher dann als Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO und damit als potenziell Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO in Betracht, wenn er von der Gesellschaft bzw. dessen Geschäftsführer zur Vertretung der Gesellschaft vor den Abgabenbehörden besonders ermächtigt wurde.

Das Vorliegen einer solchen Ermächtigung wurde vom Berufungswerber im gegenständlichen Fall jedoch bestritten. Es finden sich im vorliegenden Fall auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer dem Berufungswerber eine besondere Ermächtigung zur Vertretung der Gesellschaft vor den Abgabenbehörden bzw. zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten erteilt hätte. Derartige Feststellungen hat auch das Finanzamt nicht getroffen. In der Niederschrift über die Erhebung anlässlich der steuerlichen Neuaufnahme der Primärschuldnerin vom 13.4.2006 wurde als Geschäftsführer der auch im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführer angeführt, der Berufungswerber wurde ausdrücklich lediglich als "Bauleiter" bezeichnet. Am Unterschriftenprobenblatt, welches gemeinsam mit dem Fragebogen (Formblatt Verf 15) betreffend Betriebseröffnung eingereicht worden war, wird ebenfalls nur der handelsrechtliche Geschäftsführer als gegenüber dem Finanzamt zeichnungsberechtigt ausgewiesen. Nebenbei bemerkt werden in diesem Formblatt als Beispiele für zulässige Funktionen des Zeichnungsberechtigten angeführt: "zB Geschäftsführer, Gesamtprokurist, Handlungsbevollmächtigter". Der Berufungswerber ist auch nie gegenüber der Abgabenbehörde als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten. Es wurde in sämtliche Überweisungsbelege betreffend Zahlungen der Gesellschaft an das Finanzamt vor Konkursöffnung Einsicht genommen. Auf allen diesen Belegen findet sich die Unterschrift des handelsrechtlichen Geschäftsführers, nicht jedoch jene des Berufungswerbers.

Bei dieser Sachlage kann nicht davon ausgegangen werden, dass dem Berufungswerber eine Ermächtigung zur Vertretung der Gesellschaft vor den Abgabenbehörden eingeräumt worden wäre, sodass er nicht als Vertreter im Sinne des § 80 BAO anzusehen ist. Die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung gemäß § 9 BAO erweist sich daher im vorliegenden Fall schon aus diesem Grund als rechtswidrig. Eine persönliche Haftungsanspruchnahme des Berufungswerbers könnte bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nur auf die

Bestimmung des § 11 BAO gestützt werden. Eine solche Haftung kann auch den bloß faktischen Geschäftsführer treffen (vgl. VwGH 28.4.2009, [2006/13/0197](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Jänner 2010