

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A., vertreten durch W-KG, gegen den Bescheid des FA Kufstein Schwaz vom 05.09.2011 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

1.1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Zeitraum vom 6.6.2007 bis zum 12.8.2009 als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der im Mai 2007 errichteten X-GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Nachdem der Konkurs über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom ...2010 mangels Vermögens abgewiesen worden war, wurde in der Folge der Konkurs mit Gerichtsbeschluss vom ....2010 eröffnet und am .....2010 gemäß § 166 KO aufgehoben. Am ....2012 wurde die GmbH gemäß § 40 FBG aus dem Firmenbuch gelöscht.

1.2. Mit Schreiben vom 28.3.2011 teilte das Finanzamt der Bf. mit, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH näher aufgegliederte Abgabenschulden im Gesamtbetrag von 53.724,82 Euro unberichtigt aushafteten. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO, dass der Bf. als zur Vertretung der GmbH nach außen berufenem Organ die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft obliegen sei. Da die Abgaben während der Funktionsperiode der Bf. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig

nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe im Hinblick auf die Aufhebung des Konkurses fest.

Falls die GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle Gläubiger der GmbH sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Der Bf. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der erstschuldnerischen Gesellschaft zu den Abgabenfälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Art und Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe die Bf. den Nachweis zu erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass die Bf. ihre Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihr verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte die Bf. für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Wenn der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werde, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, um vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer die Bf. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung der Bf. geltend zu machen.

1.3. Im Antwortschreiben vom 20.4.2011 wurde die Vertreterereigenschaft der Bf. außer Streit gestellt und vorgebracht, dass der Grund für ihre Bestellung als Geschäftsführerin ihr damaliges Naheverhältnis zu C. gewesen sei. Die Bf. habe die Geschäftsführungsfunktion „aus reiner Gutgläubigkeit und nach Zureden“ übernommen. Sie habe weder eine Stammeinlage geleistet noch einen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit ausgeübt. Für ihre „pro forma“ Bestellung habe die Bf. lediglich 1.000 € monatlich erhalten. All dies zeige, dass sie in der GmbH keine maßgebliche Funktion ausgeübt habe.

Laut Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der erstschuldnerischen GmbH (AZ....) seien Forderungen im Gesamtbetrag von 645.271,35 Euro festgestellt und bedingte Forderungen in Höhe von 119.677 Euro angemeldet worden. Da diese Forderungen zum Teil auf das Jahr der Gründung der GmbH zurückgegangen seien, wäre die rückständige Körperschaft- und Umsatzsteuer 2007 bis 2008 auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung der Bf. uneinbringlich gewesen. Untermauert werde dies dadurch, dass bereits ein früherer

Konkursantrag mangels Vermögens der GmbH abgewiesen worden sei. Somit könne der Bf. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden, weil die Abgaben infolge Vermögenslosigkeit der GmbH auch dann uneinbringlich gewesen wären, wenn die Bf. einen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der GmbH ausgeübt hätte. Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung ergäbe sich aus den Insolvenzakten. Zusätzliche Unterlagen würden (soweit greifbar) noch übermittelt werden. Im Übrigen sei die Bf. aufgrund ihrer Einkommenssituation zur Begleichung der rückständigen Abgaben der GmbH gar nicht in der Lage. Vielmehr müsste im Fall der Haftungsinanspruchnahme der Bf. ein Privatisolvenzverfahren eröffnet werden.

1.4. In einem weiteren Schreiben vom 15.6.2011 teilte der Rechtsvertreter der Bf. dem Finanzamt mit, dass der Jahresabschluss der erstschuldnerischen GmbH zum 31.12.2007 sowie die „Konten des Jahres 2008“ samt Kontoauszügen des Geschäftskontos der GmbH beigeschlossen seien. (Anm.: Im Haftungsakt befinden sich nur 3 Auszüge betreffend das Geschäftskonto der GmbH per 16.2.2009, 15.5.2009 und 2.6.2009.) Zwar wiese das Geschäftskonto zum Teil positive Salden auf, jedoch sei insgesamt ersichtlich, dass die GmbH bereits im Jahr 2008 überschuldet gewesen sei. Weitere Unterlagen seien nicht mehr greifbar, weil die Bf. im Jahr 2009 die Geschäftsführung zurückgelegt habe und ihr Nachfolger (C.) unbekannten Aufenthaltes sei.

1.5. Mit Bescheid vom 5.9.2011 zog das Finanzamt die Bf. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH heran:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Körperschaftsteuer	2007	2.6.2009	28.314,20
Umsatzsteuer	1-5/2009	15.7.2009	21.258,77
Körperschaftsteuer	4-6/2009	15.5.2009	2.908,37
Umsatzsteuer	2008	16.2.2009	1.243,48
Summe			53.724,82

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides führte das Finanzamt nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO (zusammengefasst) aus, dass die Bf. als GmbH-Geschäftsführerin zu dem in den §§ 80 ff BAO genannten Personenkreis gehört habe. Die Bf. habe die Abgabenzahlungspflicht verletzt, weil die haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht entrichtet worden seien. Eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger sei von der Bf. nicht nachgewiesen worden. Die Pflichtverletzung der Bf. sei für die Uneinbringlichkeit der Abgaben ursächlich gewesen. Die Geltendmachung der Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der Grenzen zu halten habe, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen

(§ 20 BAO). Die Heranziehung der Bf. zur Haftung erscheine zweckmäßig, weil sie als Geschäftsführerin die Abgaben der Primärschuldnerin nicht entrichtet habe. Gegen eine Haftungsinanspruchnahme der Bf. sprechende Billigkeitsgründe seien laut Aktenlage nicht feststellbar. Kopien der dem Haftungsbescheid vorangegangenen Abgabenbescheide seien an die Bf. übermittelt worden.

1.6. Die Bf. erhob gegen den laut Aktenlage am 27.9.2011 zugestellten Haftungsbescheid mit einem am 25.10.2011 zur Post gegebenen Schreiben Berufung. In einem am 2.11.2011 beim Finanzamt eingegangenen ergänzenden Schriftsatz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die erstschuldnerische GmbH im Jahr 2007 errichtet worden sei und C. zunächst Alleingesellschafter und Geschäftsführer gewesen sei. Obwohl die Bf. als diplomierte Ordinationsgehilfin im Bereich der Geschäftsführung keine Erfahrung gehabt habe, habe sie über Ersuchen des C., mit dem sie liiert gewesen sei, die Gesellschaftsanteile unentgeltlich übernommen und sich als zweite Geschäftsführerin im Firmenbuch eintragen lassen („zur Sicherheit, falls ihm etwas zustoßen würde“). Der Bf. sei nicht klar gewesen, welche Verantwortung sie damit übernommen habe. Sie habe C. vertraut, weil er den Eindruck eines professionell agierenden Geschäftsführers erweckt habe, der genau wisse, was zu tun sei. Der Bf. sei versichert worden, dass sie keinerlei Verantwortung zu tragen habe. Sie sei lediglich mit Verwaltungs- und Sekretariatsarbeiten befasst gewesen und mit zirka 1.000 Euro pro Monat entlohnt worden. Sämtliche Aufwendungen einschließlich Sozialversicherung und Einkommensteuer habe sie selbst tragen müssen.

C. habe sich um die Rechnungslegung und Abgabenentrichtung gekümmert. Dieser Aufgabenbereich, von dem die Bf. „komplett ausgeschlossen“ gewesen sei, sei eindeutig ihm zugeordnet gewesen. Der Bf. sei nur mitgeteilt worden, dass „sämtliche Obliegenheiten in Ordnung“ seien. Die Bf. habe keine Bedenken gehegt, zumal ihr von C. versichert worden sei, dass sie keine weiteren Verpflichtungen habe.

Dass C. die Bf. nur zu seinem Vorteil benutzt habe, zeige auch der Umstand, dass er nach der Trennung von der Bf. die Gesellschaftsanteile wiederum unentgeltlich übernommen habe.

Weiters sei zu erwähnen, dass die Bf. gegenüber der X-Bank persönliche Haftungen für C. habe übernehmen müssen, obwohl der Bank die Mittellosigkeit der Bf. bekannt gewesen sei. Weiters sei sie zur Ersteigerung einer Liegenschaft des C. angehalten worden, wofür ihr ein Kredit in Höhe von 260.000 Euro gewährt worden sei. Die Bf. habe aus dem anschließenden Verkauf der Liegenschaft keinen Vorteil gezogen, weil der „Überschuss“ auf Konten des C. überwiesen worden sei.

Die Bf. habe niemals „vorsätzlich oder grob fahrlässig Abgaben hinterzogen“ oder Gläubiger „übergrobt“. Vielmehr sei sie selbst zum Hauptopfer des eigentlichen Geschäftsführers C. geworden. Der dadurch entstandene finanzielle Schaden der Bf. sei immens.

Die Bf. sei als Angestellte mit einer weit unterdurchschnittlichen Entlohnung an die Weisungen des C. gebunden gewesen. Da sie für ihn und die GmbH Verbindlichkeiten eingegangen sei, habe sie einen Kredit aufnehmen müssen, wovon noch zirka 10.000 Euro offen seien. Aufgrund der Kreditrückzahlungen verbleibe der Bf. von ihrem durchschnittlichen Nettoeinkommen nur das Existenzminimum. Da ein zeitlich begrenztes Wohnrecht der Bf. im Haus ihres Bruders demnächst ende, müsse sie in Zukunft auch noch Miete bezahlen. Zusätzlichen Zahlungsverpflichtungen könne die Bf. nicht mehr nachkommen.

1.7. Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Haftungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 13.7.2012 ab. Für die Vertreterhaftung sei die organschaftliche Bestellung der Bf. zur Geschäftsführerin der erstschuldnerischen GmbH maßgeblich. Habe 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, begründe bereits ein solches Verhalten ein haftungsrelevantes Verschulden. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreie demnach nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen. Im Übrigen habe die Bf. trotz diesbezüglicher Aufforderung vom 28.3.2011 keinen Nachweis für eine Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger erbracht.

1.8. Die Bf. brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem der Berufungsstandpunkt wiederholt und ergänzend vorgebracht wurde, dass zwischen der Bf. und C. eine Arbeitsteilung vorgenommen worden sei, um sich auf die den jeweiligen Fähigkeiten entsprechenden Tätigkeiten konzentrieren zu können. Die Bf. habe sich gegen betrügerische Handlungen des C., an dessen Redlichkeit sie niemals gezweifelt habe, nicht schützen können. „Licht ins Dunkel“ sei erst gekommen, als sich C. zu Lasten der Bf. aus der Verantwortung habe ziehen wollen und das „gesamte Desaster“ zu Tage getreten sei. Erst zu diesem Zeitpunkt habe die Bf. erfahren, dass C. den Behörden bereits länger „negativ bekannt“ gewesen sei; gewarnt worden sei die Bf. allerdings nicht.

Das Finanzamt habe den für die Haftung maßgeblichen Sachverhalt nicht ermittelt und dabei wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt: Weder seien die Bf. und C. befragt noch „wesentliche Zeugen“ einvernommen worden. Auch sei keine „exakte Nachprüfung der Buchungsfälle“ erfolgt und keine „Verschuldensprüfung“ vorgenommen worden. Das Finanzamt habe wesentliche gesetzliche Regelungen außer Acht gelassen und der Bf. „in wenigen Sätzen pauschal eine Antwort“ erteilt.

Dem Finanzamt lägen „höchstwahrscheinlich“ Nachweise für eine gleichmäßige Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger (Buchhaltung, Belege etc.) vor, weil andernfalls die haftungsgegenständlichen Steuerbeträge gar nicht hätten festgesetzt werden können. Falls Schätzungen erfolgt seien, mangle es an einer Begründung. Eine „profunden Studie“

dieser Unterlagen würde zum Ergebnis führen, dass die Bf. niemals eine Benachteiligung einzelner Gläubiger veranlasst bzw. beabsichtigt habe.

Die Fehlentscheidung betreffend eine Zusammenarbeit mit C. könnte der Bf. nicht zum Vorwurf gemacht werden. Sie müsse auch keinen Nachweis für eine gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger erbringen, zumal dies im Insolvenzfall nicht möglich sei, wenn „keine Liquidität“ vorhanden gewesen sei. Die Bf. könnte jedoch versichern, dass sie weder Gläubiger übervorteilt noch die Konkurseröffnung schuldhaft verschleppt habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO i. d. F FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Da die vorliegende Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist sie als Beschwerde zu erledigen.

2.2. 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.

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.

2.3. Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Entgegen der Ansicht der Bf. kommt es dabei nicht darauf an, ob ihr zur Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung oder grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Vielmehr genügt zur Haftungsinanspruchnahme der Vorwurf bloßen – vom Geschäftsführer zu widerlegendem – Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

2.4. Die im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Abgaben wurden gegenüber der erstschuldnerischen Gesellschaft bescheidmäßig festgesetzt – und zwar mit Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 23.4.2009, Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2009 vom 23.4.2009, Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 11.1.2011 und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1-5/2009 vom 7.8.2009. Somit ist im Verfahren über die Heranziehung der Bf. zur Haftung für eine Beurteilung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen kein Raum. Vielmehr besteht Bindung an die Abgabenbescheide und hat sich die Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung an diese Bescheide zu halten (vgl. z. B. VwGH 17.12.1996, 94/14/0148; VwGH 30.10.2001, 98/14/0142).

2.5. Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Streitfall gegeben, weil der Konkurs über das Vermögen der GmbH gemäß § 166 KO aufgehoben und die Gesellschaft in der Folge wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht wurde (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9, Tz 5).

2.6. Die Bf. war im eingangs angeführten Zeitraum, in welchem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, als alleinige Geschäftsführerin der GmbH im Firmenbuch eingetragen. Dem Vorbringen in der Vorhaltbeantwortung vom 20.4.2011, die Bf. habe als „pro forma“ bestellte Geschäftsführerin keinen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit gehabt, weil die Geschäftsführung während ihrer Zeit als Geschäftsführerin tatsächlich von C. wahrgenommen worden sei, ist zu entgegnen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nicht das Geringste ändert (vgl. VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 29.3.2007, 2005/15/0081; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Mit der Bestellung der Bf. zur handelsrechtlichen Geschäftsführerin der GmbH wurde ihr die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Maßgeblich ist nach der obigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, dass die Bf. ihre Geschäftsführungsfunktion nicht ausgeübt hat, sondern dass ihr als bestellter Geschäftsführerin die Ausübung dieser Funktion obliegen wäre. Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten wurde die Bf. nicht dadurch befreit, dass sie nur Scheingeschäftsführerin war und an ihrer Stelle sich C. als faktischer Geschäftsführer gerierte.

Ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsmäßigen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, muss entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 17). Wie schon das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, liegt ein für die Haftung 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 (vgl. VwGH 19.2.2002, 2001/14/0205; VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168; VwGH 10.7.1989, 89/15/0021). Das Einverständnis der Bf., als formelle Geschäftsführerin auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine solche Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar. Gerade in einer derartigen Untätigkeit gegenüber der Gesellschaft ist das Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden zu erblicken (vgl. VwGH 17.2.2004, 2003/14/0097; VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278).

In Anbetracht dieser Rechtsprechung ist es offensichtlich, dass sich die Bf. mit ihrem Vorbringen, sie habe als bloße Scheingeschäftsführerin keinerlei Einfluss auf die operative Geschäftstätigkeit der GmbH ausgeübt, nicht von der Vertreterhaftung nach § 9 BAO befreien kann.

Dass sich die Bf. ihrer Verantwortung als Geschäftsführerin (aus welchen Gründen immer) nicht bewusst war, entschuldigt sie nicht, weil sie mit der Übernahme der Geschäftsführung auch verhalten war, sich mit den ihr zustehenden Rechten und Pflichten entsprechend vertraut zu machen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion kommt es nicht an.

2.7. Erst in der Berufung und im Vorlageantrag modifizierte die Bf. ihre Verantwortung dahingehend, dass zwischen ihr und C. eine Geschäftsverteilung bestanden habe, der zufolge die Bf. mit Verwaltungs- und Sekretariatsarbeiten befasst und C. für die Abgabenentrichtung verantwortlich gewesen sei. Da die Bf. keinen Anlass gehabt habe, an der Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeit des C. zu zweifeln, habe sie seinen Mitteilungen, „sämtliche Obliegenheiten“ seien in Ordnung, vertraut.

Diese Argumentation übersieht, dass die Überwachungspflicht bei einer Betrauung Dritter nicht mit derjenigen im Rahmen einer Aufgabenverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern gleichgesetzt werden darf. Mit dem Vorbringen, es sei kein Anlass vorgelegen, an der Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeit des C. zu zweifeln, will die Bf. offenbar jene Grundsätze für sich reklamieren, die der Verwaltungsgerichtshof zur Haftung in Fällen einer Kompetenzverteilung zwischen mehreren handelsrechtlichen Geschäftsführern entwickelt hat. Danach besteht für den Geschäftsführer, der für die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der Gesellschaft nicht zuständig ist, keine Kontrollpflicht, wenn im Zuge einer Geschäftsverteilung ein anderer Geschäftsführer mit

den steuerlichen Angelegenheiten beauftragt wurde, es sei denn, der mit den steuerlichen Agenden nicht betraute Geschäftsführer hätte Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung haben müssen (vgl. Ritz, a. a. O., § 9, TZ 23, und die dort zitierte Judikatur).

Im Unterschied dazu wurden im vorliegenden Streitfall die steuerlichen Angelegenheiten von einer gesellschaftsrechtlich nicht geschäftsführenden dritten Person wahrgenommen, weshalb für die Bf. eine umfassende Kontrollpflicht bestand. Danach hätte sie C. in solchen Zeitabständen überwachen müssen, dass ihr die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten nicht verborgen blieb (vgl. VwGH 26.6.2000, 95/17/0612; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164). Mit der bloßen Entgegennahme von Zusicherungen des C., er verhalte sich ordnungsgemäß, hat die Bf. ihrer Kontrollpflicht keinesfalls entsprochen (vgl. VwGH 20.9.2006, 2001/14/0202).

2.8. Soweit sich die Bf. als Opfer betrügerischer Handlungen des C. sieht, der sie zu seinem Vorteil benutzt habe, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Haftung des Vertreters im Fall der Verletzung von Überwachungspflichten auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten der mit den abgabenrechtlichen Pflichten betrauten Personen besteht (vgl. VwGH 22.12.2011, 2009/16/0109).

Wenn sich die Bf. nicht nur zur Übernahme der Geschäftsführung, sondern auch zu persönlichen Haftungen für C. sowie zur Ersteigerung seiner privaten Liegenschaft unter Zuhilfenahme von Fremdmitteln überreden (oder gar "zwingen") ließ, so sind dies Umstände, die für ihre Entlastung ohne rechtliche Bedeutung sind. Dies gilt auch für das Verhalten der Hausbank im Zusammenhang mit diesen Vorgängen und den von der Bf. erlittenen Schaden, der nicht den Gegenstand des Haftungsverfahrens betrifft. Dass die Bf. gegen C. Strafanzeige erstattet hat, ändert an ihrer haftungsrechtlichen Verantwortung nichts.

2.9. Im Schreiben vom 20.4.2011 wurde auch ein Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung der Bf. (Untätigkeit gegenüber der GmbH) und dem Abgabenausfall mit der Behauptung bestritten, dass die Abgaben aufgrund der Vermögenslosigkeit der GmbH auch dann uneinbringlich gewesen wären, wenn die Bf. Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft ausgeübt hätte.

Dazu ist festzustellen, dass die Bf. im Fall des rechtmäßigen Alternativverhaltens nur dann exkulpirt wäre, wenn sie entweder nachgewiesen hätte, im Zeitraum zwischen der ältesten Abgabenfälligkeit (vgl. Haftungsbescheid) und ihrem Rücktritt als Geschäftsführerin insgesamt über keine Mittel verfügt und daher keine Zahlungen geleistet zu haben, oder zwar über Mittel verfügt zu haben, aber wegen der gebotenen Gleichbehandlung mit anderen Gläubigern die Abgaben – ebenso wie die Forderungen aller anderen Gläubiger – nur zum Teil entrichtet zu haben, die Abgaben also nicht in Benachteiligung des Abgabengläubigers in einem geringeren Ausmaß als die

Forderungen aller anderen Gläubiger entrichtet zu haben (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Von einer solchen Nachweisführung kann im vorliegenden Streitfall keine Rede sein. Zum einen wurde mit dem bloßen Hinweis auf die Abweisung eines Konkursantrages mangels Vermögens am ...2010 und die Höhe der Konkursforderungen in einem am ....2010 eröffneten Konkursverfahren nicht einsichtig gemacht, dass die GmbH schon zu den im Haftungsbescheid angeführten Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben (im Jahr 2009) überhaupt keine liquiden Mittel mehr gehabt habe. Ebenso wenig ergibt sich eine solche Mittellosigkeit aus der Behauptung, dass die Konkursforderungen zum Teil schon im Jahr der Errichtung der GmbH (2007) entstanden seien. Im Übrigen ist aus den von der Bf. vorgelegten Auszügen des Geschäftskontos der GmbH (vgl. oben Pkt. 1.4.) ersichtlich, dass der GmbH liquide Mittel zur Verfügung standen (16.2.2009: 21.119,51 €; 15.5.2009: 673,98 €; 2.6.2009: 17.889,92 €).

Zum anderen hat die Bf. – trotz Aufforderung des Finanzamtes mit Schreiben vom 28.3.2011, Nachweise für eine Gläubigergleichbehandlung zu erbringen – nur allgemein auf die Insolvenzakten der GmbH verwiesen und die Ansicht vertreten, hieraus sei die Erfüllung der Gleichbehandlungspflicht ersichtlich. Weiters stellte sie die Vorlage nicht näher bezeichnete Unterlagen (soweit greifbar) in Aussicht, legte diese aber nicht vor. Auch in der Berufung und im Vorlageantrag wurde lediglich die Behauptung aufgestellt, dass es „zu keiner Zeit zu einer Gläubigerübergabe“ gekommen sei.

Mit diesen nur allgemein und pauschal gehaltenen Ausführungen hat die Bf. den ihr obliegenden Nachweis zur Gleichbehandlung nicht angetreten, sodass kein Anlass bestand, die Bf. zu einer näheren Konkretisierung dieses Vorbringens aufzufordern (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Somit wurde die Annahme, dass der Abgabenausfall im Fall der pflichtgemäßen Ausübung der Geschäftsführung durch die Bf. nicht eingetreten wäre (die Pflichtverletzung für den Abgabenausfall daher kausal war), von der Bf. nicht widerlegt.

2.10. Die im Vorlageantrag gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Das Vorbringen der Bf., das Finanzamt habe den Sachverhalt mangelhaft erhoben und den Grundsatz der Amtsweigigkeit verletzt, verkennt die sie treffende qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren, bei der die amtsweigige Ermittlungspflicht in den Hintergrund tritt und der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schulhaft war (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9, Tz 22, mwN).

Die Kritik, die Bf. sei „zu der ihr vorgeworfenen Verfehlung nicht befragt“ worden, ist nicht berechtigt, wurde ihr doch mit Schreiben des Finanzamtes vom 28.3.2011 ausreichend Gelegenheit zu einer Stellungnahme geboten. Wenn die Bf. die Einvernahme des C. (mit offenbar unbekanntem Aufenthaltsort) und weiterer „wichtiger Zeugen“ vermisst, so ist sie daran zu erinnern, dass derartige Beweisanträge in keinem Stadium des Haftungsverfahrens gestellt wurden. Der Vorwurf, das Finanzamt habe

„keine exakte Nachprüfung der Buchungsfälle“ vorgenommen, erscheint umso unverständlicher, als von der Bf. (mit Ausnahme der oben erwähnten 3 Kontoauszüge) keine Buchhaltungsunterlagen der erstschuldnerischen GmbH vorgelegt wurden. Im Übrigen läuft das diesbezügliche Vorbringen der Bf. auf einen Erkundungsbeweis hinaus, den aufzunehmen die Behörde nicht gehalten ist (vgl. z. B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

2.11. Dass die Bf. die Konkursöffnung nicht verzögert habe, mag zutreffen, ist aber ein Umstand, der ihrer Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen steht. Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liegt auch dann vor, wenn der Vertreter zwar den Antrag auf Konkursöffnung nicht schuldhaft verzögert (§ 69 KO), in dieser Zeit aber seiner abgabenrechtlichen Pflicht der Abgabenentrichtung aus den vorhandenen Mitteln nicht gesetzmäßig - allenfalls auch durch anteilige Begleichung der Abgabenschuldigkeiten - nachkommt (vgl. VwGH 17.8.1998, 97/17/0096).

2.12. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. 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.

Die Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinige Vertreterin der GmbH und damit die einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Der Bf. kann lediglich zu Gute gehalten werden, dass sie C. blindlings vertraut hat. Vorzuwerfen ist ihr allerdings, dass sie deshalb jegliche Kontrolle des faktischen Geschäftsführers unterlassen und dabei abgabenrechtliche Pflichten verletzt hat. Der Umstand dass die Bf. ihrer Überwachungspflicht nicht nachgekommen ist und sie auf die Geschäftsführung keinen Einfluss genommen hat, spricht nicht gegen eine Heranziehung zur Haftung (2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Soweit die Bf. mit ihrer schlechten wirtschaftlichen Lage argumentiert, welche eine Begleichung der Haftungsschuld unmöglich mache, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach persönliche Umstände wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH; VwGH 28.4.2008, 2004/13/0142). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (vgl. VwGH 25.9.2009, 2008/15/0263; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Weiters trifft es nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der

aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens der Bw. geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige (teilweise) Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Im Übrigen kann nach der Rechtsprechung die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsoberlegungen vernachlässigt werden (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Das Vorbringen, die Bf. habe für C. persönliche Haftungen übernommen, woraus ihr ein "immenser finanzieller Schaden" erwachsen sei, vermag ebenfalls nicht den Ausschlag zu Gunsten der Bf. zu geben, weil auch damit persönliche Umstände der zur Haftung herangezogenen Bf. angesprochen werden, die im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich sind (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139).

Insgesamt ist festzustellen, dass der Abgabenausfall auf ein Verschulden der Bf. zurückzuführen ist, weshalb den Zweckmäßigkeitssgründen gegenüber den Interessen der Bf. der Vorrang einzuräumen ist.

Innsbruck, am 28. April 2014