



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 10

GZ. RV/0360-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RP, vertreten durch JP, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 17. November 2005 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 19. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf € 55.841,60 anstatt € 72.024,98 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 17. November 2005 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH im Ausmaß von € 72.024,98 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung führte der Bw. aus, dass TF (100% Gesellschafter der F-GmbH) mit dem Bw. einen Treuhandvertrag abgeschlossen habe, in dem er dem Bw. auch zugesichert habe, dass er ihn während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer schad- und klaglos halten werde, da die tatsächliche Geschäftsführung auch von TF getötigt worden sei.

Der Bw. beantrage, den Haftungsbescheid vom 17. November 2005 aufzuheben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend vor, dass TF ihm immer versichert habe, dass alles in Ordnung sei und er sich keine Sorgen machen brauche, da er durch den Treuhandvertrag abgesichert sei, sodass ihm nichts passieren könne.

Der Bw. habe guten Glaubens gehandelt und TF vertraut. Wie sich nun herausstelle, sei das ein Fehler gewesen. Wie der Bw. erfahren habe, sei das beim Bw. kein Einzelfall gewesen, sondern dürfte dies eine Methode von TF gewesen sein, gutgläubige Menschen zu täuschen. Der Bw. sei auch nicht in der Lage, den offenen Betrag zu bezahlen und müsse um seine jetzige Existenz fürchten.

Der Bw. beantrage die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 17. November 2008 führte der Bw. ergänzend im Wesentlichen aus, dass er am 10. August 2004 seine Funktion als Geschäftsführer der F-GmbH zurückgelegt habe. Er hafte daher keinesfalls mehr für die Nichtentrichtung der nach dem 10. August 2004 fällig gewordenen Abgaben. Es sei nicht von Bedeutung, ob im Firmenbuch die Eintragung als Geschäftsführer bereits gelöscht gewesen sei.

Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten de facto ausgeschlossene Geschäftsführer sei in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Wenn der nicht mit den abgabenrechtlichen Pflichten betraute Geschäftsführer trotz wahrgenommener Unregelmäßigkeiten nichts unternehme, hafte er auch bei Geschäftsverteilung. Es sei im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob dem Bw. triftige Gründe die Erfüllung der Überwachungspflicht unmöglich gemacht hätten. Es sei zu erheben, ob ein Anlass für den Bw. vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit des mit den steuerlichen Angelegenheiten betrauten TF zu zweifeln. Der Bw. hafte nur, wenn er über die seiner Verwaltung obliegenden Mittel hätte disponieren können (Verschuldenshaftung).

Genau dieser dargestellte Ausnahmefall treffe auf den Bw. zu. Er sei als sogenannter Strohmann oder Treuhänder in die Funktion eines Geschäftsführers bestellt worden und habe in materieller Hinsicht keine Rechte gehabt. Der de facto Vertretungsbefugte und Treugeber heiße TF, welcher finanzbehördlich in seinem wirtschaftlichen Verhalten bekannt sei. Der Bw. habe der genannten Person vertraut.

Gemäß Treuhandvertrag vom 8. Jänner 2004 habe sich der Bw. als im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer und Alleingesellschafter aller Rechte begeben. Gemäß Punkt

Drittens lit. a habe er über den Geschäftsanteil nicht verfügen können. Anteile am Reingewinn (lit. b) habe er an den Treugeber zur Gänze auszuzahlen oder darüber nach dessen Weisungen zu verfügen gehabt. Auch bei Beschlussfassungen habe er nur entsprechend den ihm seitens des Treugebers erteilten Aufträgen vorzugehen gehabt (lit. c). Der Bw. sei auch verpflichtet gewesen, den Geschäftsanteil - unentgeltlich – an den Treugeber oder eine oder mehrere von diesem bezeichnete dritte Personen durch Notariatsakt abzutreten. Gemäß Punkt Siebentens habe sich der Bw. verpflichtet, den Namen des Treugebers nicht preiszugeben, außer dieser Treugeber stimme zu. Gemäß Punkt Achtens sei der Treuhänder berechtigt gewesen, das Treuhänderverhältnis jederzeit ohne Angabe von Gründen aufzukündigen. Bemerkenswert sei auch, dass der Treugeber alle mit der Errichtung des Notariatsaktes verbundene Kosten übernommen habe.

Sehr wesentlich sei Punkt Siebentens, wonach sich der Treugeber verpflichte, den Treuhänder hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten, die sich aus dem Geschäftsanteil ergäben, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder die Auslagen zu ersetzen, die diesem aus seiner Tätigkeit als Treuhänder und als Gesellschafter entstünden.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall nicht an der nach außen hin erkennbaren rein formellen Funktion des Bw. als Geschäftsführers der F-GmbH zu kleben sei. Im gegenständlichen Fall zeige eine Gesamtschau unter Einbeziehung der zitierten Beweismittel und Einvernahmen, insbesondere auch des wirtschaftlichen Verhaltens und der Historie des TF eindeutig, dass der Bw. bloß als Strohmann von TF für dessen Machenschaften benutzt worden sei. Der Bw. habe TF vertraut, insbesondere habe er ihm vertraut, dass sämtliche steuerrechtlichen Angelegenheiten fristgemäß wahrgenommen würden. Dem de facto Vertretungsbefugten TF sei die Verwaltung der Mittel der Gesellschaft obliegen, welche er allerdings nicht zur Bedienung der fälligen Abgaben verwendet habe. Der de facto Vertretungsbefugte habe dem Treuhänder falsche Tatsachen, insbesondere die Ordnungsmäßigkeit der steuerrechtlichen Angelegenheiten vorgetäuscht, sodass es zu einer Abgabenverkürzung gekommen sei. Den Bw. treffe kein Verschulden an der Abgabenverkürzung, insbesondere habe er keine Überwachungspflichten verletzt. Der Bw. habe sich von falschen Weisungen und Tatsachen des TF täuschen lassen.

In der am 19. März 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass TF über die Konten der Gesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen sei. Der Bw. sei als Disponent nur Angestellter der Gesellschaft gewesen. Er habe diese Tätigkeit übernommen, weil er ansonsten die Anstellung verloren hätte und zudem ein Firmenauto bekommen habe.

Die Überweisungen seien mittels Onlinebanking durchgeführt worden und habe der Bw. die Durchführung sehr wohl überwacht. Er habe die Onlinetransaktion gesehen bzw. auch

---

überwacht, indem Onlineauszüge in einer Mappe geordnet gewesen seien, er jedoch im nachhinein darauf gekommen sei, dass diese Buchungen entweder nicht durchgeführt worden oder von Seiten des TF wieder gelöscht worden seien.

***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.*

Unbestritten ist, dass dem Bw. laut Eintragung im Firmenbuch von 8. Jänner 2004 bis zur Zurücklegung seiner Geschäftsführerfunktion am 10. August 2004 als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Dem Einwand, dass zu erheben sei, ob ein Anlass für den Bw. vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit des mit den steuerlichen Angelegenheiten betrauten TF zu zweifeln, ist entgegenzuhalten, dass der Bw. laut Firmenbuchauszug im Zeitraum seiner Geschäftsführerfunktion einziger Geschäftsführer der Abgabepflichtigen war. Auch wurde dem Finanzamt mit Eingabe vom 16. Februar 2004 der Geschäftsführerwechsel unter Beilage eines Unterschriftenprobenblattes bekanntgegeben, aus dem hervorgeht, dass der Bw. gegenüber dem Finanzamt zeichnungsberechtigt ist. Zudem wurden die Eingaben an das Finanzamt (Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG vom 12. Februar 2004, Abgabenerklärungen für 2002) vom Bw. unterfertigt. TF vertrat laut Firmenbuchauszug von 14. Dezember 2002 bis 20. März 2003 sowie seit 31. August 2004 die Gesellschaft als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Die ebenfalls unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) spätestens mit der Eintragung der Löschung ihrer Firma im Firmenbuch gemäß § 40 FBG am 17. Jänner 2006 fest.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im

---

Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergibt sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr durch den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellt.

Dass der Gesellschaft für die Entrichtung der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. nicht behauptet. In Hinblick darauf, dass bis einschließlich Juli 2004 Umsätze (Zahllast laut der am 14. September 2004 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung: € 13.621,85) erklärt wurden und bis 25. Oktober 2004 Zahlungen (5. August 2004: € 2.387,66, 15. September 2004: € 1.065,09, 25. Oktober 2004: € 856,47) auf das Abgabenkonto der Gesellschaft geleistet wurden, ergeben sich auch aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung.

Dem Einwand, dass der Bw. nur Treuhänder bzw. Strohmann für TF gewesen sei, ist zu entgegnen, dass es sich hier nicht um eine rechtliche, jedenfalls nicht um eine Dritten gegenüber rechtlich wirksame Beschränkung handelt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057), hat ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßigen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei 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 auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Die mangelnde Einflussmöglichkeit auf die

---

Geschäftsführung der Gesellschaft vermag daher ein fehlendes Verschulden an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht zu begründen.

Der verantwortliche Vertreter wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2002, 2002/15/0152) nicht von seiner Verantwortung befreit, wenn er seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, 122 f, und Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, § 9 Tz 13, und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung). Abgesehen davon, dass vom Bw. eine Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten an TF gar nicht behauptet wurde, ist er der Überwachungspflicht im dargestellten Sinn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080) nicht nachgekommen, wenn er sich auf die Frage, ob alles in Ordnung sei, beschränkt und mit einer - im großen und ganzen - bejahenden Antwort begnügt hat, zumal auch die in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Überwachung der durchgeföhrten Überweisungen allein wohl schon mangels behaupteter Kenntnis der durchzuföhrenden Überweisungen auch nicht geeignet war auszuschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt und es zudem offensichtlich bei einer Kenntnisnahme nicht ordnungsgemäßer Durchführung der Buchungen verblieben ist.

Ob sich TF vertraglich verpflichtet hat, die Abgaben der GmbH zu tragen, hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112) keinen Einfluss auf den öffentlich-rechtlichen Haftungstatbestand des § 9 BAO. Im gegenständlichen Verfahren ist nicht zu klären, ob dem Bw. allenfalls ein zivilrechtlicher Regressanspruch gegenüber TF erwachsen ist.

Der Berufung war jedoch insoweit statzugeben, als die zweiten Säumniszuschläge 2003 in Höhe von € 130,12 und € 158,12, der erste Säumniszuschlag 2004 in Höhe von € 397,39, die zweiten Säumniszuschläge 2004 in Höhe von € 85,72 und € 94,54 und die Umsatzsteuervorauszahlung 6/2004 in Höhe von € 15.317,49 erst nach Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer am 16. August 2004 fällig wurden, sodass er entsprechend seinem Vorbringen dafür nicht zur Haftung herangezogen werden kann.

---

Sofern der Bw. mit dem Einwand, dass er nicht in der Lage sei, den offenen Betrag zu bezahlen und um seine jetzige Existenz fürchten müsse, die Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei ihm vorbringt, ist dem zu entgegnen, dass damit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177) nicht eine unzweckmäßige Ermessensübung dargelegt wird, da die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Laut Firmenbuchauszug war der Bw. im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch die Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die laut Rückstandsaufgliederung vom 19. März 2009 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH im Ausmaß von € 55.841,60 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. März 2009