



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 10

GZ. RV/3058-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Frau S.G., Wien, vertreten durch Dr. Manfred Macher, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Wohllebengasse 16, vom 27. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27. Mai 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

- I. Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um Kapitalertragsteuer 1-2/2007 in Höhe von € 25.000,00 vermindert.
- II. Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27. Mai 2008 wurde Frau S.G. (in weiterer Folge: Bw.) als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma P-GmbH im Ausmaß von € 30.800,00 zur Haftung herangezogen, nämlich

Kapitalertragsteuer 1-2/2007 in Höhe von € 25.000,00 und  
Kapitalertragsteuer 8/2006 in Höhe von € 5.800,00.

Als Begründung wurde nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und soweit für den angefochtenen Bescheid relevant ausgeführt, dass die Bw. vom 12. Oktober 2006 bis zum

7. März 2007 eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma P-GmbH und mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen sei.

Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten zur Haftungsinanspruchnahme. Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Der Geschäftsführer hafte auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere Lohnsteuer, aber auch für die Kapitalertragsteuer.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 27. Juni 2008 führte die Bw. aus, dass sie von 12. Oktober 2006 bis 7. März 2007 Geschäftsführerin der Firma P-GmbH gewesen sei. Sie sei nur kurzzeitig Geschäftsführerin dieser GmbH gewesen, da diese Investition für sie verlustreich gewesen sei, habe sie die GmbH um € 3.000,00 wieder verkauft.

Die Bw. könne sich daher eine Festsetzung einer Kapitalertragsteuer von € 30.800,00 nicht vorstellen, zudem die besagte Firma in dem Zeitraum, die dem sie Geschäftsführerin gewesen sei, sich in der Gründungsphase befunden habe. Was die GmbH nach ihrem Rücktritt erwirtschaftet habe, könne sie nicht angeben. Sie ersuche daher um Nachsicht der Kapitalertragsteuer von € 30.800,00.

In einer Ergänzung der Berufung vom 11. Dezember 2008 teilte die Bw. mit, dass sie mit der Firma keine Gewinne erzielt habe. Die Firma sei in der Gründungsphase ca. zwei Wochen in Betrieb gewesen (mit ihr als Geschäftsleitung), wobei sie in dieser Zeit einen Bauleiter beschäftigt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 13. Mai 2009 (zugestellt am 20. Juli 2009) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass die Bw. unbestritten vom 12. Jänner (gemeint wohl: Oktober) 2006 bis zum 7. März 2007 als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert habe, ihr daher generell die Obsorge für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der P-GmbH im Zeitraum ihrer handelsrechtlichen Geschäftsführung obliegen seien.

Den GmbH-Geschäftsführer treffe die Verpflichtung gemäß § 80 Abs. 1 BAO nur in jenem Zeitraum, in dem er die Vertreterstellung innehabe. Nur in diesem Zeitraum könne er eine haftungsrelevante Pflichtverletzung begehen. Bei der Kapitalertragsteuer richte sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob der Vertreter den abgabenrechtlichen Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sei, danach, wann diese Selbstbemessungsabgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten bzw. einzubehalten und abzuführen gewesen wären.

Es liege im vorliegenden Fall eine schuldhafte Pflichtverletzung darin, dass im zeitlichen Verantwortungsbereich verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen worden seien, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt zu haben.

Die Umsatzzuschätzungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden. Gemäß § 96 Abs. 1 Einkommensteuergesetz sei die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche ab Zufließen der Kapitalerträge abzuführen. Die Kapitalertragsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung, Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liege vor, weil der Konkurs der P-GmbH mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Behörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der Grenzen des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen sei.

Mit (undatiertem) Schreiben, eingelangt am 19. August 2009, brachte die Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung einen als „Einspruch“ bezeichneten Vorlageantrag ein und übermittelte die Vollmacht ihres nunmehrigen Vertreters.

### ***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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.*

Zunächst ist festzustellen, dass laut Firmenbuch die Bw. in der Zeit von 12. Oktober 2006 bis 7. März 2007 Geschäftsführerin der Firma P-GmbH gewesen ist. Auch dem vorgelegten Notariatsakt vom 8. März 2007 ist zu entnehmen, dass ab 8. März 2007 Herr S.M. zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt wurde. Das am 10. September 2007 eröffnete Konkursverfahren über das Vermögen der P-GmbH wurde am 6. Mai 2008 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin ist somit gegeben.

Laut 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, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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.

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer GmbH unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer). Im Falle von Gewinnausschüttungen, auch bei verdeckten, wäre diese 25%ige Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 vom Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen der GmbH, dem Geschäftsführer, binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an die zuständige Abgabenbehörde abzuführen, wobei innerhalb der gleichen Frist gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 eine entsprechende, den Vorgang anzeigenende bzw. offen legende Anmeldung einzureichen ist.

Dem Berufungsvorbringen, „die Bw. hätte mit der Firma keine Gewinne erzielt, da die Firma in der Gründungsphase nur ca. zwei Wochen in Betrieb gewesen wäre“, ist zu erwideren, dass es für die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt ist, nicht darauf ankommt, ob im

Rahmen der Veranlagung der GmbH tatsächlich ein Gewinn ausgewiesen ist. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) einer Körperschaft (hier der GmbH) an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen (z.B. Gesellschafter-Geschäftsführer), die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führt und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt wird.

Die Geschäftsführerin einer im Zeitpunkt einer Betriebsprüfung mittellosen GmbH (anhängiges Konkursverfahren) haftet für nicht entrichtete Kapitalertragsteuer auch dann, wenn damals (entgegen der Meinung der Betriebsprüfung) nach ihrer Beurteilung und ihrem Wissensstand keine Kapitalertragsteuer angefallen ist, sie aber keinen ein Verschulden ausschließenden, nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum dartun kann (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweist sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall, als dadurch eine Entrichtung der Abgaben aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzungen im Anschluss an eine erst nach Konkurseröffnung abgeschlossene Betriebsprüfung zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO (lange nach Fälligkeit der Abgaben) nicht mehr möglich war. An der Kausalität der der Bw. vorzuwerfenden Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin beziehen, ändert dies nichts.

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Dem Bericht über die Außenprüfung der P-GmbH vom 29. Oktober 2007 ist diesbezüglich zu entnehmen, dass das bei Gründung der GmbH am 6. August 2006 zur Hälfte einbezahlte Stammkapital von € 17.500,00 am gleichen Tag bis auf einen Restbetrag von € 100,00 von der Bw. wieder „abgeräumt“ wurde. Da mit der Gesellschafterin (der Bw.) offensichtlich keine Rückzahlungsvereinbarung über diese entnommenen € 17.400,00 getroffen wurde, ist dieser Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung für Juni 2006 zu behandeln gewesen, wofür laut Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. März 2008 die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 5.800,00 festgesetzt wurde.

Da die Bw. den Betrag von € 17.400,00 der P-GmbH auf Dauer entzogen hat, da weder eine Rückzahlungsvereinbarung vorlag noch eine tatsächliche Rückzahlung an die GmbH erfolgt ist, war dieser Betrag mit dem Zufließen am 10. August 2006 als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Als damalige Geschäftsführerin wäre es die abgabenrechtliche Verpflichtung der Bw. gewesen, die darauf entfallende Kapitalertragsteuer von € 5.800,00 gemäß § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG in Verbindung mit § 93 Abs. 2 Z. 1 EStG eine Woche nach Zufluss an das Finanzamt zu melden bzw. zu entrichten. Die schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. liegt darin, dass sie in ihrem zeitlichen Verantwortungsbereich als Geschäftsführerin der P-GmbH diese verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt zu haben.

Aufgrund der Bindungswirkung an den Abgabenbescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. März 2008 ist insoweit von einem Haftungsbetrag für Kapitalertragsteuer Juni 2006 in Höhe von € 5.800,00 auszugehen.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften der Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde. Auch wenn die Bw. ihre derzeitige schwierige wirtschaftliche Lage dargestellt hat, trifft es keineswegs zu, dass die Haftung etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens der Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben ist (§ 20 BAO). Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu verstehen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld bei der Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176). Die Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinige Geschäftsführerin der GmbH und damit die einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige. Nach der Aktenlage spricht nichts gegen eine Heranziehung der Bw. zur Haftung, zumal die Bw. ihre abgabenrechtlichen Pflichten als GmbH-Geschäftsführerin zu ihrem eigenen Vorteil (Abräumen des Stammkapitals bis auf € 100,00) verletzt hat.

Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bw. im Ausmaß von € 5.800,00 zu Recht.

Allerdings ist dem erwähnten Bericht vom 29. Oktober 2007 über die Außenprüfung bei der P-GmbH auch zu entnehmen, dass im Prüfungszeitraum 3-8/2007 gesamt € 300.000,00 an den (Anmerkung: ab 8. März 2007 neuen) Gesellschafter verdeckt ausgeschüttet wurden, wobei die Festsetzung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in Höhe von € 100.000,00 mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. März 2008 für den (ausgedehnten) Zeitraum 1-8/2007 erfolgte.

Den GmbH-Geschäftsführer trifft die Verpflichtung gemäß § 80 Abs. 1 BAO nur für jenen Zeitraum, in dem er die Vertreterstellung innehat. Nur in diesem Zeitraum kann er eine haftungsrelevante Pflichtverletzung begehen. Bei der Kapitalertragsteuer richtet sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Vertreter den abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nachgekommen ist, danach, wann diese Selbstbemessungsabgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten bzw. einzubehalten und abzuführen gewesen wären. Legt der Geschäftsführer seine Funktion während des Jahres zurück, so haftet er bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen nur für jenen Teil der Kapitalertragsteuernachforderung, der bei einem pflichtgemäßem Verhalten in der Zeit der aufrechten Vertretungstätigkeit als Kapitalertragsteuer von den Kapitalerträgen (verdeckte Gewinnausschüttungen) einzubehalten und abzuführen gewesen wäre.

Laut TZ 2 des Berichtes der Außenprüfung war die P-GmbH bis Februar 2007 nicht aktiv. Laut Angaben des damaligen Betriebsprüfers hat die Kapitalertragsteuer von € 100.000,00 ausschließlich der der Bw. nachfolgende Geschäftsführer zu verantworten, weil die GmbH während der Zeit der Geschäftsführung der Bw. keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat. Offensichtlich wurde der Zeitraum des Haftungsbescheides für die Kapitalertragsteuer der Monate 3-8/2007 (aus welchen Gründen auch immer) auf den Zeiträume Jänner und Februar 2007 ausgedehnt. Ein für die gegenständliche Haftung erforderlicher Kausalitätszusammenhang ist aus dem Akt nicht ableitbar.

Mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO war daher der Berufung teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Haftung für die Kapitalertragsteuer der Monate 1-2/2007 in Höhe von € 25.000,00 aufzuheben.

Wien, am 25. Juni 2010