

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Dr. Martin Deuretsbacher, Oppolzergasse 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2.12.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 31.10.2013, Steuernummer XY, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Es wird festgestellt, dass die Haftung für nachstehende Abgabenschulden in Höhe von € 8.674,00 zu Recht besteht:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	08/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	09/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	10/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	11/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	12/2011	1.474,00

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 31.10.2013 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der GmbH-1 für Umsatzsteuern 08-12/2011 in der Höhe von € 8.674,00 zur Haftung herangezogen und begründend ausgeführt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden könnten.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Betreffend ihre Angaben in der Vorhaltsbeantwortung, dass Herr Person-1 de facto Geschäftsführer gewesen sei, der der Bf. keinen Einblick in die finanziellen Gebarungen gelassen habe, werde festgestellt: Sehe sich ein Vertreter an der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder dritte Personen behindert, habe er im Rechtsweg sofort die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Vertreter auszuscheiden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe keine Haftung bei einem Rücktritt nach zwei bis drei Monaten (VwGH 19.6.1989, 88/15/0089; VwGH 25.6.1990, 89/15/0159; VwGH 25.9.1992, 91/17/0134). Demzufolge sei es in ihrem Interesse gelegen gewesen, persönlich dafür Sorge zu tragen, die Löschung als handelsrechtliche Geschäftsführerin beim Firmenbuch zu beantrag, wenn Urgenzen bei Dritten keinen Erfolg zeigten.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Die Bf. sei unbestritten Geschäftsführerin der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen sei. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die in der Rückstandsaufgliederung angeführten Zeiträume sei die Umsatzsteuer nicht korrekt selbstbemessen und nicht beglichen worden. Der Umsatzsteuerbescheid 08-12/2011 liege bei.

Da die Bf. ihren Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

In der dagegen am 2.12.2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wandte die Bf. ein, bereits in ihrer Stellungnahme vom 16.09.2013 vorgebracht zu haben, dass sie von Unregelmäßigkeiten in der Selbstberechnung der Umsatzsteuer durch den de facto Geschäftsführer Person-1 keinerlei Kenntnis gehabt habe. Regelmäßig habe sich die Bf. beim de facto Geschäftsführer Person-1 erkundigt, ob von diesem die Abgaben und Steuern korrekt berechnet und abgeliefert würden. Dies sei von Person-1 regelmäßig bejaht worden. Von Unregelmäßigkeiten in der Entrichtung von Steuern und Abgaben, insbesondere der hier verfahrensgegenständlich selbst zu berechnenden Umsatzsteuer, habe die Bf. keinerlei Kenntnis gehabt. Es handle sich dabei um finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalte, die der Bf. vorenthalten worden seien. Sie sei in dem Glauben gelassen worden, dass die Steuern und Abgaben, insbesondere die Selbstberechnung der Umsatzsteuer, korrekt durchgeführt werde. Seitens der Behörde sei der Bf. ebenfalls keine Unregelmäßigkeit mitgeteilt worden, sodass sie keinen Grund zur Annahme gehabt habe, Person-1 würde die Umsatzsteuer hinterziehen.

Wesentlich sei, dass die Bf. kein Verschulden daran treffe, dass Umsatzsteuerbeträge nicht ordnungsgemäß berechnet und abgeführt worden seien. Aus dem gegen Person-1 zu Strafnummer YZ beim Finanzamt Wien im Auftrag der Staatsanwaltschaft Wien eingeleiteten Finanzstrafverfahren GZ ergebe sich, dass Person-1 im Nachhinein je nach Bedarf Einnahmen und Ausgaben verschiedenster juristischer Personen auf diese „verteilt“ habe. Wenn Person-1 Einnahmen der GmbH-2 nachträglich als Einnahmen der GmbH-1 dargestellt habe, treffe die Bf. mangels jeglichen Verschuldens an der Unkenntnis dieser Vorgänge keinerlei Haftung. Dazu hätte die Behörde erster Instanz den de facto Geschäftsführer Person-1 wie beantragt zur Entlastung der Bf. einvernehmen müssen. Dies stelle einen gravierenden Verfahrensmangel dar.

Es werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie hätten

insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Gemäß Firmenbuch sei die Beschwerdeführerin vom Datum-1 bis Datum-2 als selbständige handelsrechtliche Geschäftsführerin iSd § 18 Abs. 1 GmbHG für die Gesellschaft tätig und vertretungsbefugt und somit im Rahmen ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung Vertreterin iSd o.a. Bestimmungen gewesen (VwGH 3.11.2005, 2004/15/0015; VwGH 21.12.2005, 2004/14/0146). Dies gelte unabhängig davon, ob sie tatsächlich als Geschäftsführerin tätig gewesen sei oder z.B. nur „pro forma“ (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Die Haftung der Vertreterin erstrecke sich auf solche Abgabenschulden, für die sie verantwortlich gewesen sei. D.h. auch, dass sie für Abgaben in Anspruch genommen werden könne, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten seien (VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Unbestritten und in der Berufung vom 2.12.2013 angeführt worden sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben in den Zeitraum der Tätigkeit der Bf. als Geschäftsführerin fielen und auch in diesem fällig geworden seien.

Es sei Sache der Geschäftsführerin, die Gründe darzulegen, die sie ohne ihr Verschulden daran gehindert hätten, die ihr obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Als schuldhaft im Sinne dieser Bestimmung gelte jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (zB. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Derartige abgabenrechtliche Pflichten bestünden insbesondere in der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen durch die Vertreterin (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/ 0006) sowie in der Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die die Vertreterin verwaltete (vgl. § 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Gemäß § 1298 ABGB obliege demjenigen, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert gewesen sei, der Beweis.

Eine wirksam bestellte Vertreterin einer juristischen Person iSd § 80 Abs. 1 BAO hafte dafür, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben abzuführen und könne daher für die Nichtentrichtung in Anspruch genommen werden, wenn sie nicht beweise, dass die Abgaben ohne ihr Verschulden nicht entrichtet werden hätten können. Insofern treffe sie

eine qualifizierte Mitwirkungspflicht an der Feststellung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts.

Da im Zeitraum 08-12/2011 laufende Umsätze erwirtschaftet worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass Geldmittel zur Bezahlung von Abgabenschuldigkeiten vorhanden gewesen wären. Eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der Abgaben sei somit nicht gegeben gewesen. Daher hafte die Geschäftsführerin für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihr für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, sie weise nach, dass sie diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Dieser Beweis habe aus der vorliegenden Beschwerde nicht schlüssig erbracht werden können.

Bei schulhafter Pflichtverletzung spreche zudem die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Das heiße, die Abgabenbehörde dürfe mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit sei (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051).

Auch habe die Vertreterin für die Möglichkeit des Nachweises ihres pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Insbesondere treffe auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Vertretenen nicht mehr deren Vertreter seien, die Pflicht darzutun, weshalb sie nicht dafür hätten Sorge tragen können, ihren abgabenrechtlichen Pflichten nachzukommen, bzw. weshalb sie nicht dafür hätten Sorge tragen können, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

In der Regel werde nur die Geschäftsführerin jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihr entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche, weshalb sie nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die GmbH die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte. Den Haftenden treffe die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen (§ 77 Abs. 2 BAO iVm § 119 Abs. 1 BAO), sodass dieser zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen habe (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Nach einer Entscheidung des UFS (30.4.2012, RV/0943-W/12) sei es bei der abgabenrechtlichen Haftung von Geschäftsführern nicht relevant, ob zwischen mehreren Vertretern unterschiedliche Zuständigkeitsbereiche vereinbart würden. Eine derartige Zuständigkeitsverteilung könne lediglich im Rahmen der Ermessensübung bei der Auswahl eines Haftungspflichtigen berücksichtigungswürdig sein. Jedoch verhindere sie nicht die Möglichkeit einer Inanspruchnahme.

Auch seien zivilrechtliche Vereinbarungen und Beschlüsse, wonach ein Geschäftsführer von jeglicher Haftung ausgeschlossen oder aufgrund des Ausscheidens aus der Geschäftsführung entlastet werde, für Zwecke der abgabenrechtlichen Haftung gegenüber dem Fiskus nicht maßgeblich.

Eine Geschäftsführerin könne sich überdies nicht darauf berufen, von den übrigen Geschäftsführern bzw. de facto Geschäftsführern an der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten gehindert worden zu sein.

Nehme die Geschäftsführerin die steuerlichen Agenden nicht selbst wahr, sondern übertrage sie an Dritte, werde sie dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Es träfen sie Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung Haftungsfolgen zeitigen könnten.

Die Tätigkeit der herangezogenen Personen sei zumindest in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschlössen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insb. die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, dem Geschäftsführer verborgen bleibe (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Auch ein Steuerberater sei bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass der Abgabepflichtigen Steuerrückstände nicht verborgen blieben (VwGH 2.8.1995, 94/13/0095; VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; VwGH 29.6.1999, 98/14/0172).

Somit vermöge die Vertreterin auch Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen nicht zu exkulpieren, sodass zumindest von fahrlässigem Handeln auszugehen sei (z.B. VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Vertretungsbefugte und im Rahmen dieser Vertretungsmacht haftungspflichtige Geschäftsführer seien daher von ihrer Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil sie die Geschäftsführung anderen Personen überließen und die Geschäftsführer dadurch entweder der rechtlichen und/oder faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben entrichtet würden, beraubt seien.

Wenn die zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert seien, hätten sie die Behinderung der Ausübung ihrer Funktion sofort abzustellen und - wenn sich dies als erfolglos erweise - ihre Funktion niederzulegen. Täten sie dies nicht, sei ihnen ein gemäß § 9 BAO relevantes Verschulden anzulasten. Dies gelte auch dann, wenn sich die Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung ihrer Befugnisse einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hätten, dass ihnen die Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht werde (Hinweis *Stoll*, BAO-Kommentar, 125 f, und *Ritz*, BAO, § 9 Rz 17; VwGH 29.6.1999, 98/14/0172).

Ein für die Haftung gemäß den §§ 9 und 80 BAO relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich eine Geschäftsführerin schon bei der Übernahme ihrer Funktion mit einer Beschränkung ihrer Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich mache (VwGH 10.7.1989, 89/15/0021;

VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0089).

Es sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe der Geschäftsführerin, darzutun, weshalb sie nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Die Vertreterin treffe dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (VwGH 28.4.2004, 99/14/0120; VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Zur Angabe, dass sich die Beschwerdeführerin in ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin zu ihrer Unterstützung Erfüllungsgehilfen bedient habe, sei festzuhalten, dass, wenn die Vertreterin Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut habe, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt würden, eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege (VwGH 26.6.2000, 95/17/0612). Kontrollen hätten daher in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschlössen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen blieben (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Was sogar dann gelte, wenn ein Wirtschaftstreuhänder mit den Abgabenangelegenheiten betraut sei (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Die Beschwerdeführerin bringe in der gegenständlichen Berufung vom 2.12.2013 keine triftigen Gründe, aus denen ihr die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Somit könne infolge der schuldhaften Pflichtverletzungen der Beschwerdeführerin davon ausgegangen werden, dass diese Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gewesen sei.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei unter Anbetracht aller Umstände des Falles innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen worden.

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 5.5.2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

In Beantwortung eines Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 7.11.2017 um Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 08-12/2011 teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 15.11.2017 mit, dass im Betriebsprüfungsbericht die Schätzungsgrundlagen dargestellt seien, wonach sich rechnerisch für die Monate 01-11/2011 jeweils eine Zahllast von € 1.800,00 und für 12/2011 eine Zahllast von € 1.474 ergebe.

Über die Beschwerde 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 eingebraucht 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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (08-12/2011) für die Umsatzsteuern nicht zulässig (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208), weshalb eine monatsweise Aufgliederung vorzunehmen war:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	08/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	09/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	10/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	11/2011	1.800,00
Umsatzsteuer	12/2011	1.474,00

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-3 das beantragte Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und die Gesellschaft am Datum-4 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Bestritten wurde, dass der Bf. als Geschäftsführerin der GmbH-1 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen, oblag, da Person-1 als wahrer Machthaber der Gesellschaft fungiert habe.

Dazu wird festgestellt, dass die Bf. im Firmenbuch vom Datum-1 bis Datum-5 als handelsrechtliche Geschäftsführerin eingetragen war. Außer Streit steht auch, dass Person-1 der de facto Geschäftsführer der GmbH-1 (wie auch einer Reihe von weiteren Gesellschaften) war. Dies ergibt sich aus den Feststellungen der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung vom 27.3.2013 (auszugsweise):

„Tz. 3 Faktische Machthaberschaft Person-1“

(...) In der Beschuldigtenvernehmung vom 23.3.2011 gab Person-1 an, dass bei der o.a. Gesellschaft zwar Bf. als alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin aufscheint. Im Büro in Adresse-1, war sie jedoch nicht anwesend. Die Geschäfte wurden faktisch von Person-1 und den Sekretärinnen von der Adresse-2, geleitet.

(...) Dass Person-1 bei der GmbH-1 ebenfalls als faktischer Machthaber zu bezeichnen ist, wurde in der Beschuldigtenvernehmung vom 29.5.2012 der ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau Bf. bestätigt.

Bf. gab vor der Behörde an, dass sie sich als Freundschaftsdienst bei der GmbH-1 als handelsrechtlicher Gesellschafter eintragen ließ. Das Gründungskapital kam von Person-1. Es war nicht ausgemacht, dass sie irgendeine Tätigkeit in der GmbH-1 ausüben sollte.“

Jedoch lässt sich aus dem Umstand des erwiesenen faktischen Geschäftsführers Person-1 nichts gewinnen, weil ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden auch dann vorliegt, 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. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Nach der Verantwortung der Bf. war diese tatsächlich niemals mit Geschäftsführungsaufgaben jedweder Art betraut. Wirksam bestellte Geschäftsführer ohne Tätigkeitsbereich sind aber weder denkbar noch nach den gesetzlichen Bestimmungen des GmbHG zulässig, da auch eine Geschäftsverteilung von den dem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten niemals befreien kann.

Darüber hinaus muss ihr die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegengehalten werden, nach welcher den Geschäftsführer, der sich eine solche Hinderung an der Erfüllung seiner Obliegenheiten gefallen lässt, die Folgen seiner Willfährigkeit treffen (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168). Aus welchen Gründen die Bf. ihrer Verpflichtung nicht nachkam, ist im gegenständlichen Haftungsverfahren ohne rechtliche Bedeutung. Dass sie ohne ihre Zustimmung zur Geschäftsführerin bestellt worden oder zurechnungsunfähig gewesen wäre, hat die Bf. nie behauptet. Als bestellte Geschäftsführerin hätte sie die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen

oder ihre Funktion unverzüglich niederzulegen gehabt. Hat sie das nicht getan, dann muss sie die Konsequenzen tragen (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190).

Ein Vertreter handelt schon deshalb schuldhaft, weil ihm bewusst sein muss, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht des § 25 Abs. 1 GmbHG nicht entsprechen kann, wenn er dessen ungeachtet die Funktion eines Geschäftsführers übernimmt.

Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss gemäß § 9a Abs. 1 BAO dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

Die in Abs. 1 bezeichneten Personen haften gemäß § 9a Abs. 2 BAO für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebbracht werden können.

Zur mittlerweile möglichen Haftungsinanspruchnahme des faktischen Geschäftsführers gemäß § 9a BAO wird darauf hingewiesen, dass die abgabenrechtliche Pflicht im Sinne des § 9a BAO erst mit 1.1.2013 in Kraft trat und daher auch erst ab diesem Zeitpunkt eine entsprechende Pflichtverletzung durch Erlassung eines Haftungsbescheides nach § 9a BAO geahndet werden kann. Eine Rückwirkung auf Pflichtverletzungen faktischer Machthaber (Einfluss nehmender Personen) vor dem 1.1.2013 ist vom § 9a BAO nicht erfasst, daher auch nicht für die im gegenständlichen Fall betroffenen Umsatzsteuern 08-12/2011. Da die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflicht, auf die Erfüllung der Pflichten des Abgabepflichtigen und der Vertreter Einfluss zu nehmen, erst ab Inkrafttreten dieser Bestimmung besteht, kann sie auch erst ab diesem Zeitpunkt verletzt werden (Ritz, BAO⁵, § 9a Tz 5), weshalb für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten ausschließlich der bestellte Geschäftsführer, nämlich die Bf., verantwortlich war.

Dass die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 30.5.2017, Ra 2017/16/0025).

Der vertretungsbefugte Geschäftsführer ist von seiner Verantwortung zur Entrichtung der Abgaben nicht deshalb befreit, weil die Geschäftsführung - sei es auf Grund eines eigenen Willensentschlusses des Geschäftsführers, sei es über Weisung von Gesellschaftern, sei es auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen - faktisch anderen Personen zusteht und der Geschäftsführer dadurch der Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig entrichtet werden, beraubt ist, sich aber gegen die unzulässige Beschränkung seiner Geschäftsführung oder zumindest seiner Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der

Abgaben nicht durch entsprechende gerichtliche Schritte zur Wehr setzt oder von seiner Geschäftsführerfunktion zurücktritt (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Damit kam es aber im Beschwerdefall - anders als bei einer Agendenverteilung zwischen bestellten Geschäftsführern - nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund hatte zu zweifeln, ob der faktische Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Gemäß § 18 GmbHG vertreten die Geschäftsführer die GmbH. Nicht zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte „faktische Geschäftsführer“ werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern iSd § 80 BAO und entheben den bestellten Geschäftsführer nicht von seinen Pflichten (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Aus der Tatsache, dass die Bf. zwar zunächst als Beschuldigte einvernommen, in weiterer Folge aber vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung ebendieser haftungsgegenständlichen Abgaben exkulpiert wurde, lässt sich nichts gewinnen, da es keine Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme bildet, ob in einem förmlichen Strafverfahren ein Schulterspruch erfolgt oder nicht, ein Freispruch den Abgabepflichtigen somit nicht von der Verpflichtung entbindet, im Haftungsverfahren die Gründe aufzuzeigen, die ihn ohne sein Verschulden an der rechtzeitigen Abgabenentrichtung hinderten (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Dem Vorbringen der Bf., dass Person-1 Einnahmen anderer verbundener Gesellschaften nachträglich als Einnahmen der GmbH-1 dargestellt habe, weshalb sie mangels jeglichen Verschuldens an der Unkenntnis dieser Vorgänge keinerlei Haftung treffe, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die schuldhafte Pflichtverletzung an der unrichtigen Selbstbemessung und Meldung sowie der unzureichenden Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben ergibt sich erneut aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 27.3.2013, wobei darauf hingewiesen wird, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer

Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (15.10.2011 bis 15.2.2012), somit unabhängig davon, ob und wann die Abgabe bescheidmäßig (2.4.2013) festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291):

„Tz. 5 Umsatzsteuernachscha

Das geprüfte Unternehmen ist im Bereich Schneeräumung tätig.

Die Arbeiten werden überwiegend von rumänischen Subleistern erbracht. Diesen Personen wurden unter Mithilfe von Person-1 Gewerbeberechtigungen verschafft. Die dazu notwendige Meldebestätigung über einen inländischen Wohnsitz wurde ihnen über die Wohnmöglichkeit in diversen Arbeiterquartieren (allesamt Wohnungen, über die Person-1 das Hauptmietrecht verfügt) ermöglicht.

Eine Überprüfung der geltend gemachten Subleistungshonorare war nicht möglich, da die rumänischen ‚Scheinselbstständigen‘ steuerlich nicht erfasst waren bzw. nach ihrer Tätigkeit wieder nach Rumänien zurückgekehrt sind.

Außerdem wurde in Befragungen von Arbeitern bestätigt, dass diese Honorarnoten unterschrieben haben, ohne dass sie den Inhalt dieser verstanden haben.

Die Höhe des Fremdleistungsaufwandes ist daher nicht überprüfbar und muss bei der Ermittlung des Jahresgewinnes für 2011 im Schätzungswege angesetzt werden.“

Die Malversationen des faktischen Geschäftsführers muss sich die Bf. als im Firmenbuch eingetragene wirksam bestellte handelsrechtliche Geschäftsführerin aufgrund der bereits umfangreich dargelegten rechtlichen Ausführungen ungeachtet ihrer Unkenntnis gegen sich gelten lassen.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch die Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Von der Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH-1 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 23. November 2017