



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder Dr. Robert Mark, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Angelika Ganser über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Bernd Schmidinger, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Meinhardstraße 5a, vom 22. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch Dr. Peter Staudacher und Elisabeth Prantl, vom 23. August 2006 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO nach der am 21. Oktober 2010 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	EURO
Kapitalertragsteuer	1998	141.059,14
Kammerumlage	1998	2.036,35
Kraftfahrzeugsteuer	1-3/98	1.204,81
Kraftfahrzeugsteuer	4-12/98	7.191,33
Umsatzsteuer	1998	16.833,86
Straßenbenützungsabg.	4/98	604,12
Lohnsteuer	1998	57.445,57
Dienstgeberbeitrag	1998	19.885,00
Dienstgeberzuschlag	1998	2.342,04
Kammerumlage	1999	308,89
Umsatzsteuer	1999	3.768,20
Kapitalertragsteuer	1999	75.208,72
Kraftfahrzeugsteuer	1999	56,38

Summe		327.944,41
-------	--	------------

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw.) war im Zeitraum vom 23. 2. 1998 bis zum 30. 5. 1999 alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin der X-Transport-GmbH (kurz: GmbH), deren Geschäftsgegenstand das Speditions- und Güterbeförderungsgewerbe war.

Ab dem 14. 11. 2000 bis zum 7. 5. 2001 wurde (mit Unterbrechungen) die GmbH einer Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG unterzogen. Diese Prüfung, die auch den Zeitraum umfasste, in welchem die Bw. GmbH-Geschäftsführerin war, führte zu hohen Abgabennachforderungen betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Kammerumlage, Kraftfahrzeugsteuer, Straßenbenützungsabgabe und Normverbrauchsabgabe. Die Umsatz- und Kapitalertragsteuernachforderungen waren auf schwerwiegende formelle und materielle Mängel der Buchführung zurückzuführen, die zu Umsatzzurechnungen, Vorsteuerkürzungen und verdeckten Gewinnausschüttungen sowie zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen zu den Besteuerungsgrundlagen der GmbH führten. Weiters war für die Jahre 1998 und 1999 keine Kammerumlage, für mehrere Fahrzeuge keine Kraftfahrzeugsteuer und (für April 1998) keine Straßenbenützungsabgabe entrichtet worden (vgl. Bp-Bericht v. 2. 7. 2001, Nr...)

Ab dem 13. 12. 2000 wurde bei der GmbH auch eine Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG umfassend die Jahre 1997 bis 2000 durchgeführt, bei der unter anderem unversteuerte Lohnzahlungen an ausländische LKW-Fahrer im Gesamtbetrag von rd. 31,7 Mio. S festgestellt wurden (vgl. Bericht v. 12. 3. 2001, Nr. ...).

Am 14. 11. 2001 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 25. 3. 2004 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 5,535 %. Am 12. 10. 2005 wurde die GmbH gemäß § 40 FBG gelöscht.

1.2. Mit Haftungsbescheid vom 23. 8. 2006 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 385.410,27 € heran. Diese Abgabenschulden wurden in einer Beilage zum Haftungsbescheid wie folgt aufgegliedert:

Abgabe	Zeitraum	ATS voller Betrag lt. Vorschreibung	ATS Jahr 1998 311 Tage	EURO	ATS Jahr 1999 150 Tage	EURO	EURO vermindert um Konkursquote 5,535 %
Kapitalertragsteuer	1998	2.411.519,00	2.054.746,33	149.324,24			141.059,14
Kammerumlage	1998	34.813,00	29.662,58	2.155,66			2.036,35

Kraftfahrzeugsteuer	1-3/98	43.875,00	17.550,00	1.275,41			1.204,81
Kraftfahrzeugsteuer	4-12/98	104.753,00	104.753,00	7.612,70			7.191,33
Umsatzsteuer	1998	915.239,00	779.833,78	56.672,73			53.535,90
Straßenverkehrsabg.	4/98	8.800,00	8.800,00	639,52			604,12
Lohnsteuer	1998	982.078,00	836.784,27	60.811,48			57.445,57
Dienstgeberbeitrag	1998	339.950,00	289.656,03	21.050,12			19.885,00
Dienstgeberzuschlag	1998	40.039,00	34.115,42	2.479,26			2.342,04
SZ zu KfzSt 1-3/98		877,00	350,80	25,49			24,08
SZ zu USt 1998		18.305,00	15.596,86	1.133,47			1.070,73
SZ zu KU 1998		696,00	593,03	43,10			40,71
SZ zu KEST 1998		48.230,00	41.094,60	2.986,46			2.821,16
SZ zu KfzSt 4-12/98		2.095,00	2.095,00	152,25			143,82
Kammerumlage	1999	17.998,00			7.396,44	537,52	507,77
Umsatzsteuer	1999	469.559,00			192.969,45	14.023,64	13.247,43
Kapitalertragsteuer	1999	2.796.289,00			1.149.159,86	83.512,70	78.890,28
Kraftfahrzeugsteuer	1999	3.285,00			1.350,00	98,11	92,68
NOVA	2-12/99	76.800,00			20.199,45 (96 Tage)	1.467,95	1.386,70
SZ zu USt 1999		9.391,00			3.859,32	280,47	264,94
SZ zu KU 1999		360,00			147,95	10,75	10,16
SZ zu NOVA 2-12/99		1.536,00			403,99 (96 Tage)	29,36	27,73
SZ zu KEST 1999		55.926,00			22.983,29	1.670,26	1.577,81
Summen			4.215.631,70	306.361,90	1.398.469,74	101.630,76	385.410,27

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides wurde ausgeführt, dass die Bw. als Geschäftsführerin der GmbH verpflichtet gewesen wäre, die Steuern zu berechnen, zu melden und zu entrichten. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten, die bei der GmbH uneinbringlich seien, resultierten aus einer Betriebsprüfung und einer Lohnsteuerprüfung, auf deren Feststellungen verwiesen werde. Bei der GmbH seien gesetzliche Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt und Selbstbemessungsabgaben nicht richtig berechnet worden. Verschiedene Privataufwendungen naher Angehöriger seien als Betriebsausgaben abgezogen worden, wobei Vorsteuern geltend gemacht worden seien. Aus steuerlichen und gewerberechtlichen Gründen seien Firmen in Belgien gegründet worden; nach den Feststellungen bei der Lohnsteuerprüfung seien die LKW-Fahrer aber Arbeitnehmer der erstschuldnerischen GmbH gewesen. Aufgrund dieser Punkte und im Hinblick auf die Erhebungen im Zuge der Prüfungstätigkeiten sei die Bw. zur Haftung für die Abgabenschulden der GmbH heranzuziehen.

1.3. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 22. 9. 2006 wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Ausgeführt wurde, dass die Bw. vom 23. 2. 1998 bis zum 30. 5. 1999 selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei. Die Bw. habe diese Funktion über Drängen ihres Vaters F... aus familiärer Solidarität übernommen. Die tatsächliche Geschäftsführung habe während dieses Zeitraumes

ausschließlich F... ausgeübt. Die Bw. habe weder über die notwendige Ausbildung und die erforderlichen Fachkenntnisse noch über ausreichende Autorität gegenüber ihrem Vater verfügt, sodass sie nicht in der Lage gewesen sei, auf dessen Geschäftsführung in irgendeiner Weise Einfluss zu nehmen. Vielmehr sei die Bw. unter dem ausschließlichen und dominanten Einfluss ihres Vaters gestanden.

Am 25. 3. 2002 habe das Finanzamt Innsbruck gegen F... Strafanzeige wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung erstattet. In dieser Anzeige sei unter anderem ausgeführt worden, dass F... das Transportgewerbe im Zeitraum 1991 bis 2001 mit drei österreichischen (darunter die primärschuldnerische GmbH) und zwei belgischen Gesellschaften ausgeübt habe.

Aufgrund der vorgefundenen Unterlagen (insbesondere Spezialvollmachten) und der festgestellten Geschäftsabwicklung sei das Finanzamt zur Ansicht gelangt, dass F... „der einzige und alleinige Geschäftsführer und Verantwortliche“ der erstschuldnerischen GmbH gewesen sei.

Die Bw. habe lediglich als „Strohfrau“ fungiert. Auf Grund der ihrem Vater erteilten Vollmachten sei die Bw. nicht einmal berechtigt gewesen, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Ein finanzstrafrechtlich relevantes vorsätzliches Handeln der Bw. sei vom Finanzamt nicht festgestellt worden.

Nach den weiteren Feststellungen in der Strafanzeige vom 25. 3. 2002 habe der Vater der Bw. in der Transportbranche „eine Art Vorreiterrolle in Sachen Vermeidung von Lohnnebenkosten und Minimierung der Arbeitslöhne“ eingenommen. Er habe zumindest seit dem Jahr 1994 durchwegs ungarische Lkw-Fahrer beschäftigt, die mittels Anzeigen in ungarischen Zeitungen, zum Teil über Vermittlung des ungarischen Staatsangehörigen I. angeworben und von den im Einflussbereich des Vaters der Bw. stehenden belgischen Firmen E...b.v.b.a.. bzw. N...b.v.b.a. beschäftigt worden seien. Ab Mitte 1998 sei die Firma C. als Personalleasingfirma dazwischengeschaltet worden. Die Bw. habe mit diesen Firmen nie etwas zu tun gehabt, weil ihr Vater mit den ihm erteilten Spezialvollmachten die alleinige Geschäftsführung sowohl der primärschuldnerischen GmbH als auch der belgischen Firmen wahrgenommen habe.

Aus den umfangreichen Feststellungen der Prüfungsabteilung Strafsachen des Finanzamtes Innsbruck ergebe sich somit, dass die Bw. keinerlei tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der erstschuldnerischen GmbH gehabt habe. Da der Bw. keine Pflichten im Zusammenhang mit der Geschäftsführung auferlegt worden seien, könne sie ihre Vertreterpflichten nicht schuldhaft verletzt haben.

Der vom Finanzamt einvernommene Zeuge A... habe ausgesagt, dass F... der alleinige Entscheidungsträger hinsichtlich sämtlicher Aktivitäten der erstschuldnerischen GmbH gewesen sei. Der weitere Zeuge J... habe angegeben, dass Ansprechpartner in finanziellen Angelegenheiten F... gewesen sei und dieser „bei den Firmen das Sagen gehabt“ habe.

Letztlich habe die Staatsanwaltschaft Innsbruck keinen Grund für eine weitere strafgerichtliche Verfolgung der Bw. gefunden.

Als Beweismittel würden angeboten: Akt ...Ur... LG; F... , A... und J... als Zeugen; Einvernahme der Bw.

Bei der erstschuldnerischen GmbH und den früheren Gesellschaften des F... (F-KG; F-GmbH) seien laufend Betriebs- und Sozialversicherungsprüfungen durchgeführt worden. Dabei sei unbeanstandet geblieben, dass auf diese Gesellschaften zahlreiche LKW-Züge zugelassen gewesen seien, aber die Fahrer von den erwähnten belgischen Firmen „gestellt“ worden seien. Folglich habe die Bw. darauf vertrauen können, dass die von ihrem Vater gewählte Vorgangsweise den gesetzlichen Bestimmungen entspreche. Auch unter diesem Gesichtspunkt sei eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. auszuschließen, zumal eine nachträgliche „Uminterpretation“ durch das Finanzamt und die Tiroler Gebietskrankenkasse nicht ex post zu einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bw. führen könne.

Die erstschuldnerische GmbH habe im „inkriminierten Zeitraum“ den Steuerberater Dr. D... beschäftigt, der früher auch Prokurist der F-KG und der F-GmbH gewesen sei. Ihm seien Art und Umfang des Geschäftsbetriebes der erstschuldnerischen GmbH bestens bekannt gewesen. Die Bw. habe darauf vertrauen dürfen, dass Dr. D... die von F... gewählte Vorgangsweise geprüft und für gesetzeskonform befunden habe.

Zum Beweis hierfür werde Dr. D... als Zeuge angeboten.

Als die abgabenbehördlichen Prüfungen bei der erstschuldnerischen GmbH durchgeführt worden seien, sei über deren Vermögen bereits das Konkursverfahren eröffnet gewesen. Da die Firmenunterlagen von der Wirtschaftspolizei beschlagnahmt worden seien, habe in diese weder der Masseverwalter noch die Bw. Einsicht nehmen können. Somit könne die Bw. die Richtigkeit der Ausführungen im Haftungsbescheid nicht überprüfen, zumal sie auch jetzt keinen Zugang zu den Buchhaltungsunterlagen mehr habe.

Die knappe Begründung des Haftungsbescheides unter Bezugnahme auf einen nicht angeschlossenen Prüfungsbericht – (Anm.: dieser wurde dem Rechtsvertreter mit E-Mail vom 12. 9. 2006 zugestellt) – sei absolut unzureichend und entspreche in keiner Weise den verfassungsrechtlich gewährleisteten Grundsätzen eines „faire trial“.

Weiters stehe nicht fest, dass die erstschuldnerische GmbH zum Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben über ausreichende Mittel zur Abgabentrückhaltung verfügt habe. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien erst durch die steuerliche „Uminterpretation abgabenauslösender Sachverhalte“ durch die Betriebsprüfung entstanden. Mit einer ge-

änderten steuerlichen Einschätzung abgabenrelevanter Sachverhalte durch die Finanzbehörde habe die Bw. nicht rechnen können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei von einem Geschäftsführer ein Mindestmaß an Überwachung der im Betrieb tätigen Personen zu verlangen. Dieser Obliegenheit habe die Bw. entsprochen, indem sie sich laufend von ihrem Vater und vom Steuerberater Dr. D... über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens berichten habe lassen. Auch habe die Bw. überprüft, ob die „durch die dafür zuständigen Personen, insbesondere durch den steuerrechtlich versierten Prokuristen Dr. D... errechneten Abgaben fristgerecht abgeführt“ worden seien.

Somit habe die Bw. während ihrer Geschäftsführungstätigkeit den ihr auferlegten Pflichten entsprochen und dafür Sorge getragen, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat. Eine „zahlenmäßig zutreffende Errechnung der fällig werdenden Abgabenschulden sowie die Interpretation abgabenrelevanter Sachverhalte“ sei jedoch nicht in die Zuständigkeit der Bw. gefallen.

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. 2. 2007 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Ausgeführt wurde, dass ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sehe, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion erzwingen oder seine Funktion niederlegen und als Geschäftsführer ausscheiden müsse. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liege auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre oder eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich mache. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stelle eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar. Mit dem Hinweis darauf, dass der Geschäftsführer keinerlei Einfluss auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft ausgeübt habe und eigentlicher Geschäftsführer eine andere Person gewesen sei, könne sich der Geschäftsführer nicht von seiner Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten befreien. An im Innenverhältnis erteilte Weisungen sei der Geschäftsführer insoweit nicht gebunden, als er dadurch zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen genötigt werde. Gerade die Untätigkeit eines Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft trotz gegebener Geschäftsführungsfunktion stelle das Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten dar.

1.5. Mit Schriftsatz vom 1. 3. 2007 stellte der Rechtsvertreter der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bemängelt wurde, dass sich das Finanzamt mit den von der Bw. angebotenen Beweisen nur unzureichend auseinandergesetzt habe. Insbesondere sei das Berufungsvorbringen übergangen worden, wonach die Bw. das von einem Geschäftsführer zu fordernde Mindestmaß an Überwachung der im Betrieb tätigen Personen erfüllt habe. Die Bw. habe sich laufend von ihrem Vater und von dem für die GmbH tätigen Steuerberater Dr. D... über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens berichten lassen. Zudem habe die Bw. ständig überprüft, ob die von den zuständigen Personen (insbesondere Dr. D...) berechneten Abgaben fristgerecht abgeführt werden. Somit habe die Bw. die ihr als Geschäftsführerin obliegenden Pflichten erfüllt und in der ihr zumutbaren Weise für die Abgabentrachtung gesorgt. Weshalb das Finanzamt dennoch zur Ansicht gelangt sei, das Verschulden der Bw. am Abgabenausfall sei in ihrer Untätigkeit gegenüber der Gesellschaft gelegen, sei nicht nachvollziehbar.

Für die Beurteilung der Verschuldensfrage sei maßgeblich, wer mit der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten betraut gewesen sei. Die Bw. habe aufgezeigt, dass die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft neben F... vor allem dem Prokuristen und Steuerberater Dr. D... obliegen seien. Eine über die ständigen Befragungen betreffend die ordnungsgemäße und rechtzeitige Entrichtung der angefallenen Abgaben hinausgehende Überprüfung der Tätigkeit dieser Personen sei nicht erforderlich gewesen. Die Bw. habe auch keinen Anlass gehabt, an der Ordnungsmäßigkeit vor allem der Tätigkeit des Steuerberaters zu zweifeln, weil Unzulänglichkeiten bei der Abgabentrachtung für die Bw. nicht wahrnehmbar gewesen seien.

Weder dem Haftungsbescheid noch der Berufungsvorentscheidung sei zu entnehmen, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse das Finanzamt welchen Sachverhalt als gegeben angenommen habe. Weiters sei nicht ersichtlich, welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung maßgeblich gewesen seien. Auch habe das Finanzamt nicht dargelegt, weshalb die von der Bw. angebotenen Beweise nicht aufgenommen worden seien. Somit sei die Haftungsinanspruchnahme der Bw. nicht ordnungsgemäß i. S. d. § 93 Abs. 3 lit. a BAO begründet worden.

Eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. sei aus persönlichen Gründen unbillig. Denn eine Haftung der Bw. für Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von rund 385.400 € hätte zur Folge, dass die Bw. ihr ganzes Leben lang Zahlungen leisten müsste, ohne dass auch nur annähernd eine Aussicht auf Schuldtilgung bestünde. Die Bw. sei bereits im Wege einer Gehaltsexekution in Anspruch genommen und dadurch bis auf das Existenzminimum angespannt worden. Würde die Haftung der Bw. aufrecht erhalten, verbliebe ihr über Jahre hinweg nur das Existenzminimum ohne realistische Chance einer Schuldtilgung. Eine derart außer-

gewöhnliche wirtschaftliche Belastung stelle einen atypischen Vermögenseingriff dar, der nicht im Sinne des Gesetzes gelegen sein könne.

Weiters sei die Geltendmachung der Haftung aus sachlichen Gründen unbillig, weil „die BAO“ sicherlich nicht den Zweck verfolge, auch solche Vertreter juristischer Personen zur Haftung heranzuziehen, die „nie die Möglichkeit hatten, die Richtigkeit der geforderten Abgabebeträge selbst zu überprüfen“. Sämtliche Buchhaltungsunterlagen der GmbH seien von der Wirtschaftspolizei beschlagnahmt worden, sodass die Bw. aus nicht von ihr zu vertretenden Gründen nie in der Lage gewesen sei, in diese Unterlagen Einsicht zu nehmen und die Richtigkeit des von ihr geforderten Haftungsbetrages zu überprüfen. Im Übrigen sei offen geblieben, ob das Unternehmen seinerzeit finanziell in der Lage gewesen wäre, sämtliche Abgaben zu entrichten.

Eine Haftung für Abgabenschulden im „horrenden“ Betrag von rund 385.400 €, deren Entstehung die Bw. nicht verhindern habe können, führe zu einer enormen psychischen Belastung. Weiters sei zu Gunsten der Bw. zu berücksichtigen, dass im gerichtlichen Strafverfahren gegen F... u. a. wegen des Vergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 lit. a und b FinStrG kein Grund zur weiteren gerichtlichen Verfolgung der Bw. gefunden worden sei. Wie dem Amtszeugnis des Landesgerichtes Innsbruck vom 1. 8. 2002 zu GZ. ...Ur... zu entnehmen sei, sei aus strafrechtlicher Sicht kein Verschulden der Bw. am Entstehen der Abgabenschuldigkeiten festgestellt worden. Auch wenn im Haftungsverfahren keine Bindung im Sinn des § 116 Abs. 2 BAO an einen strafgerichtlichen Freispruch oder eine Einstellung des Strafverfahrens bestehe, dürfe bei der Ermessensübung nicht völlig außer Acht gelassen werden, dass das gerichtliche Strafverfahren gegen die Bw. wegen Abgabenhinterziehung eingestellt worden sei.

Zur finanziellen Situation der Bw. sei festzuhalten, dass die Bw. seit Jahren bei der Firma B. angestellt sei. Vom monatlichen Nettoeinkommen (1.530 €) müsse die vermögenslose Bw. ihren gesamten Lebensunterhalt einschließlich Mietkosten bestreiten.

Da die Haftungsinanspruchnahme sowohl aus persönlichen als auch aus sachlichen Gründen unbillig sei, sei der Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, 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 Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. z. B. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006, VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

2.2. Den haftungsgegenständlichen Abgaben liegen ausnahmslos bescheidmäßige Festsetzungen gegenüber der erstschuldnerischen GmbH zugrunde. Somit ist es der Abgabenbehörde im Verfahren über die Heranziehung der Bw. zur Haftung verwehrt, die Richtigkeit der Abgabefestsetzungen als Vorfrage zu beurteilen. Vielmehr besteht Bindung an die Abgabenbescheide und hat sich die Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung an diese Bescheide zu halten (vgl. VwGH 17.12.1996, 94/14/0148; VwGH 30.10.2001, 98/14/0142).

2.3. Die Vertreterhaftung ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz 25). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Streitfall gegeben, weil im Hinblick auf die Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der GmbH am 25. 3. 2004 davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der aus dem Firmenbuch gelöschten erstschuldnerischen GmbH nicht mehr einbringlich ist.

2.4. Unstrittig ist, dass die Bw. in der Zeit vom 23. 2. 1998 bis 30. 5. 1999 alleinige Geschäftsführerin der GmbH war. Im Vordergrund der Berufungsausführungen steht das Vorbringen, ein Verschulden der Bw. an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten sei deshalb zu verneinen, weil die Geschäftsführung während ihrer Zeit als Geschäftsführerin tatsächlich von ihrem Vater F... wahrgenommen worden sei. Die Bw. habe weder über eine einschlägige Ausbildung bzw. entsprechende Fachkenntnisse noch über eine ausreichende Autorität gegenüber ihrem

Vater verfügt. Sie sei zur Geschäftsführung gedrängt worden und habe diese aus familiärer Solidarität übernommen. Im Hinblick auf die dem Vater erteilte Vollmacht sei die Bw. zur Geschäftsführung nicht berechtigt gewesen. Sie habe hierauf auch keinen wie immer gearteten Einfluss nehmen können, sondern sich bloß als „Strohfrau“ zur Verfügung gestellt.

Hierauf ist zu erwidern, 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). Als bestellter Geschäftsführer hat er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Mit der Bestellung der Bw. zur handelsrechtlichen Geschäftsführerin der GmbH wurde ihr die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften ex lege übertragen. Maßgeblich ist nach der obigen Rechtsprechung nicht, dass die Bw. 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 Bw. nicht dadurch befreit, dass sie nur Scheingeschäftsführerin war und an ihrer Stelle sich F... als faktischer Geschäftsführer gerierte.

Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung kann nur beigespflichtet werden. Denn 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. 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, als bloß formeller Geschäftsführer 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 Bw. mit ihrem Berufungsvorbringen, sie habe nur als „Strohfrau“ fungiert, nicht von der Vertreterhaftung nach § 9 BAO befreien kann. Der Standpunkt der Bw., sie habe keine Vertreterpflichten verletzt, weil ihr keine diesbezüglichen Pflichten auferlegt worden seien, ist nicht haltbar.

Entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht waren hiezu keine (weiteren) Beweise aufzunehmen, hat doch die Bw. mit dem Vorbringen, sie habe als bloß formelle Geschäftsführerin keinerlei Möglichkeit zu einer Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH gehabt, selbst ein ihre Haftung begründendes Verschulden aufgezeigt.

2.5. Die Bw. hat ihre Verantwortung in der Berufung und im Vorlageantrag dahingehend modifiziert, dass sie dem von einem Geschäftsführer zu fordernden Mindestmaß an Überwachung der im Betrieb tätigen Personen entsprochen habe, weil sie sich laufend sowohl von ihrem Vater als auch vom Steuerberater der erstschuldnerischen GmbH (Dr. D...) über die Geschäftstätigkeit des Unternehmens berichten habe lassen. Weiters habe die Bw. ständig überprüft, ob die von den zuständigen Personen, insbesondere von Dr. D... berechneten Abgaben fristgerecht abgeführt worden seien.

Dazu ist vorweg festzustellen, dass der im Vorlageantrag erhobene Vorwurf einer unterbliebenen Zeugeneinvernahme des Dr. D... ins Leere geht, weil dieser am 21. 10. 1999 verstorben ist (vgl. Einberufung der Verlassenschaftsgläubiger durch das BG Y. vom 9. 3. 2000).

Die Übertragung der steuerlichen Agenden an Dritte ist in jedem Fall mit Überwachungspflichten verbunden, deren schuldhafte Verletzung Haftungsfolgen nach sich zieht. Der Vertreter im Sinn des § 80 BAO hat dafür einzustehen, dass er die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Personen in solchen Abständen und auf solche Weise überwacht, dass auszuschießen ist, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt. Unterbleibt eine solche Überwachung, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor. Auch der Umstand, dass mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten Prokuristen, Buchhalter, Lohnbuchhalter oder ähnliche Kräfte betraut und Steuerberater beauftragt werden, enthebt den Vertreter nicht seiner Kontrollpflichten (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 13, mwN; Stoll, BAO-Kommentar, 122 f; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164; VwGH 20.9.2006, 2001/14/0202; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.4.1998, 98/13/0057, ausgesprochen hat, wird der Kontrollpflicht des Vertreters gegenüber den mit steuerlichen Agenden beauf-

tragten Personen nicht durch regelmäßige Berichterstattungen und eben solche Kontakte mit dem steuerlichen Vertreter ohne jegliche Vergewisserung über die Richtigkeit und Vollständigkeit der Berichte durch entsprechende Kontrollen der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsunterlagen entsprochen. Ebenso wenig reicht die Entgegennahme von Zusicherungen der beauftragten Personen aus, sie verhielten sich auftragsgemäß bzw. die Buchhaltung sei ordnungsgemäß (vgl. VwGH 30.5.1989, 89/14/0044; VwGH 20.9.2006, 2001/14/0202).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung wird die Bw. vom Schuldvorwurf hinsichtlich der Verletzung ihrer Kontrollaufgaben nicht durch die Behauptung entlastet, sie habe sich laufend von ihrem Vater und Dr. D... über die Geschäftstätigkeit der GmbH berichten lassen. Denn zu einer Kontrolle der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und der Geschäftsunterlagen war die Bw. nicht in der Lage, weil ihr – wie sie selbst betont – von ihrem Vater jegliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung verwehrt worden war. War aber die Bw. als bloß formelle Geschäftsführerin von sämtlichen Geschäftsführungsbefugnissen ausgeschlossen, dann war ihr auch eine nur einigermaßen effiziente Kontrolltätigkeit nicht möglich. Musste demnach die Bw. ihrem Vater und Dr. D... „blind“ vertrauen, so blieb die sie treffende Überwachungspflicht unerfüllt.

Das Berufungsvorbringen, die Bw. habe ständig überprüft, ob die insbesondere von Dr. D... berechneten Abgaben „fristgerecht abgeführt“ würden, bezieht sich lediglich auf die Ausführung von Steuerzahlungen schlechthin, nicht jedoch auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit. Die Bw. vermochte auch nicht darzulegen, weshalb sie bei dem von ihr eingestandenen Fehlen der notwendigen Ausbildung und der erforderlichen Fachkenntnisse sowie der mangelnden Autorität gegenüber ihrem Vater ihre Überwachungspflicht überhaupt wahrnehmen oder für eine vollständige und richtige Abgabeberechnung sorgen hätte können. Vielmehr erachtete sich die Bw. nach dem in der Berufung geschilderten Verständnis über ihre Funktion als „Strohfrau“ für eine zutreffende Abgabeberechnung als unzuständig. Im Übrigen gab die Bw. bei ihrer gerichtlichen Einvernahme als Beschuldigte an, dass sie keinen Einblick in Firmeninterna gehabt und keine Kontrollfunktionen ausgeübt habe (vgl. Vernehmungsprotokoll v. 16. 5. 2002, ...Ur...). Dies deckt sich mit den Angaben der Bw. in der mündlichen Verhandlung, wonach sie bei der GmbH nur untergeordnete Büroarbeiten verrichtet und mit der Abgabentrachtung „in dem Sinn“ nichts zu tun gehabt habe. Die Bw. habe einfach darauf vertraut, dass die Abgaben vollständig bezahlt würden. Sie sei kein Kontrollorgan gewesen und habe auf diesbezügliche Fragen immer die Auskunft erhalten, „es ist alles okay, es passt so“. Wenn dazu vom Rechtsvertreter in der mündlichen Verhandlung ausgeführt wurde, die Bw. habe „mitbekommen“, was im Büro passiert, und „gesehen“, dass die von Dr. D... berechneten Steuern termingerecht („am 15.“) überwiesen wurden, so kann in derartigen Wahrnehmungen keine Kontrolltätigkeit im hier maßgeblichen Sinn erblickt werden.

2.6. Im Vorlageantrag wurde weiters die Auffassung vertreten, die Bw. treffe deshalb kein Verschulden am Abgabenausfall, weil ihr Vater und Dr. D... mit der Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten der GmbH betraut gewesen seien. Da die Bw. keinen Anlass gehabt habe, an der Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeit vor allem des Steuerberaters zu zweifeln, habe die Bw. mit laufenden Befragungen betreffend eine ordnungsgemäße Abgabenermittlung das Auslangen finden können. Weitergehende Kontrollmaßnahmen seien nicht erforderlich gewesen, zumal der Bw. keine Unzulänglichkeiten bei der Abgabenermittlung aufgefallen seien.

Diese Argumentation übersieht, dass die Überwachungspflicht bei einer Betrauung Dritter nicht mit derjenigen im Rahmen einer Aufgabenverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern gleichgesetzt werden darf (vgl. VwGH 20.10.2010, 2005/13/0086). Mit dem Einwand, es sei kein Anlass vorgelegen, an der Ordnungsmäßigkeit der Tätigkeit der in Rede stehenden Personen zu zweifeln, will die Bw. offenbar jene Grundsätze für sich ins Treffen führen, die der Verwaltungsgerichtshof zur Haftung in Fällen einer Agendenverteilung 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. Werden hingegen – wie im vorliegenden Berufungsfall – die steuerlichen Angelegenheiten von gesellschaftsrechtlich nicht geschäftsführenden dritten Personen wahrgenommen, besteht eine umfassende Kontrollpflicht im oben beschriebenen Sinn (vgl. VwGH 25.11.2002, 99/14/0121, VwGH 22.4.1998, 98/13/0057; VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Nur der Vollständigkeit halber sei noch bemerkt, dass die Behauptung, die Bw. habe keine Unzulänglichkeiten bei der Abgabenermittlung wahrnehmen können, der Aktenlage widerspricht. Diesbezüglich ist die Bw. an die von ihr selbst unterfertigte Niederschrift vom 21. 7. 1998 über das Ergebnis einer UVA-Prüfung bei der erstschuldnerischen GmbH für den Zeitraum 1/1997 bis 3/1998 zu erinnern, die zu einer Umsatzsteuernachforderung von mehr als einer Million Schilling geführt hat. Bei dieser Prüfung wurde unter anderem festgestellt, dass Gutschriften in Millionenhöhe, welche die N-GmbH der erstschuldnerischen GmbH zu Rechnungen über Fahrzeugverkäufe erteilt hatte, im Rechenwerk der GmbH keinen Niederschlag gefunden haben. Weitere Prüfungsfeststellungen betrafen nicht nachvollziehbare Lieferungen an die GmbH bzw. Leistungen der GmbH, zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbeträge sowie Ungereimtheiten im Zusammenhang mit so genannten „pro-forma-Rechnungen“ an die belgische Firma E...b.v.b.a.. über den Verkauf von Zugmaschinen und

Anhängern. Somit waren für die Bw. Unregelmäßigkeiten bei der Abgabentrachtung unschwer erkennbar.

2.7. Der Einwand in der Berufung, eine nachträgliche „Uminterpretation abgabenauslösender Sachverhalte“ durch das Finanzamt könne nicht ex post eine schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. begründen, bezieht sich auf das Ergebnis der (unter Punkt 1.1. angeführten) Lohnsteuerprüfung. Bei dieser Prüfung wurde festgestellt, dass es sich bei den belgischen Firmen E...b.v.b.a. und N...b.v.b.a. um Scheinfirmen des F... gehandelt hat, deren Zweck unter anderem darin bestand, als Dienstnehmer der erstschuldnerischen GmbH zu qualifizierende ungarische LKW-Fahrer zum Schein zu beschäftigen, um dadurch Lohnabgabe- und Sozialversicherungsbeitragspflichten sowie Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes zu umgehen. Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes vom 25. 2. 2005, ..HV..., wurde F... unter anderem der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG schuldig gesprochen, weil er als tatsächlicher Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH auf die beschriebene Weise Lohnabgaben für die Jahre 1997 bis 2000 im Gesamtbetrag von fast 383.000 € verkürzt hat. Zwar ist der Bw. einzuräumen, dass diese Abgabenverkürzung durch vorsätzliches Handeln ihres Vaters bewirkt wurde. Die der Bw. vorzuwerfende Fahrlässigkeit erstreckt sich aber gerade auch darauf, dass sie solchen Vorgangsweisen ihres Vaters, die zum Entstehen der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben geführt hatten, nicht entgegengetreten ist, sondern sich die Bw. schon bei Übernahme der Geschäftsführungsfunktion mit ihrer Einflusslosigkeit auf die Geschäftsführung einverstanden erklärt hat. Dies erscheint umso unverständlicher, als ein absolutes Vertrauen der Bw. in die Rechtmäßigkeit der Geschäftsgebarung des F... im Hinblick auf seine Verurteilungen nach § 159 StGB und § 114 ASVG wohl nicht mehr angebracht war (vgl. Urteile LG 10. 2. 1994, ..HV....; 29. 10. 1997, ..HV.....).

2.8. In der Berufung und in der mündlichen Verhandlung wurde schließlich damit argumentiert, dass bei der erstschuldnerischen GmbH und zwei Vorgängerfirmen des F... Prüfungen durch das Finanzamt und die Tiroler Gebietskrankenkasse stattgefunden hätten, bei denen unbeanstandet geblieben sei, dass zwar auf diese Gesellschaften zahlreiche LKW zugelassen gewesen seien, aber die Fahrer von den oben erwähnten belgischen Firmen „gestellt“ bzw. über eine ungarische Personalleasingfirma „zugemietet“ worden seien. Auch deshalb habe die Bw. darauf vertrauen können, dass die von ihrem Vater gewählte Vorgangsweise rechtmäßig sei. Wenn das Finanzamt „keine Einwände gegen dieses System“ erhoben, sondern dieses zunächst „akzeptiert“ und erst nachträglich anders beurteilt habe, könne der Bw. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung, S. 3 u. 6).

Mit diesen Ausführungen soll offenbar zum Ausdruck gebracht werden, die Bw. habe sich auf eine gleich bleibende Beurteilung des Finanzamtes verlassen dürfen. Dazu ist zunächst festzustellen, dass der Vater der Bw. das Transportgewerbe im Zeitraum 1991 bis Ende Juni 1993 im Rahmen der F-KG ausgeübt hat. Dass bei dieser Gesellschaft eine Lohnsteuerprüfung über diesen Zeitraum durchgeführt wurde, ist den Akten nicht zu entnehmen. Ab Anfang Juli 1993 bis Anfang Februar 1997 betrieb der Vater der Bw. das Transportgewerbe im Rahmen der F-GmbH. Zwar wurde diese Gesellschaft einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum Jänner 1995 bis Ende April 1997 unterzogen, doch fand diese Prüfung erst am 2. 12. 2003 statt, als die Bw. schon längst nicht mehr Geschäftsführerin der erstschuldnerischen GmbH war. Bei den bei der erstschuldnerischen GmbH in den Jahren 1987 und 1993 durchgeführten Lohnsteuerprüfungen stellte sich die Frage der Rechtmäßigkeit von Handlungen oder Unterlassungen des Vaters der Bw. nicht, weil damals noch E. GmbH-Geschäftsführer war. Somit geht der Standpunkt der Bw., sie habe auf die Ergebnisse von Vorprüfungen des Finanzamtes vertrauen können, insoweit ins Leere.

Im Februar 1997 wurde der Betrieb der F-GmbH in die erstschuldnerische GmbH überführt, wobei der Bruder der Bw. (M.) sämtliche Geschäftsanteile übernahm. Gleichzeitig verpflichtete sich der Bruder gegenüber F... unwiderruflich, die Geschäftsanteile an ihn oder an eine von ihm namhaft zu machende Person um einen Schilling abzutreten. Dieses Angebot nahm die Bw. an, als sie ihren Bruder als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH ablöste.

Es trifft zwar zu, dass die erstschuldnerische GmbH am 9. 11. 1998 einer weiteren Lohnsteuerprüfung unterzogen wurde, welche die Jahre 1994 bis 1997 umfasste. Dabei wurden für den Zeitraum von Anfang 1994 bis Februar 1997 deshalb keine Feststellungen zu ungarischen Dienstnehmern (LKW-Fahrern) der GmbH getroffen, weil solche während der Geschäftsführungsperiode des E. nicht für die erstschuldnerische GmbH tätig waren. Was den restlichen Prüfungszeitraum betrifft, so ist aus dem Ergebnis dieser Lohnsteuerprüfung für die Bw. ebenfalls nichts zu gewinnen, weil aus dem Unterbleiben von Beanstandungen für einen früheren Prüfungszeitraum grundsätzlich kein Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten Vorgangsweise abgeleitet werden kann (vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

Dazu kommt, dass der für die Lohnsteuerpflicht der ungarischen LKW-Fahrer maßgebliche Sachverhalt dem Finanzamt im November 1998 noch nicht vollständig bekannt war. Vielmehr bedurfte es umfangreicher behördenübergreifender Ermittlungen im In- und Ausland, um die (noch in der gerichtlichen Hauptverhandlung vom 4. 6. 2003) aufrecht erhaltene Darstellung des F..., bei den in Rede stehenden belgischen Firmen handle es sich nicht um Scheinfirmen, sondern um unabhängige Gesellschaften, widerlegen zu können. Ein allenfalls schon 1998 entstandener Verdacht bezüglich fingierter Leistungsbeziehungen zwischen der erstschuldneri-

schen GmbH und den belgischen Gesellschaften ließ sich erst im Zuge gerichtlicher Voruntersuchungen erhärten, als eine Reihe von Zeugen einvernommen und bei mehreren Hausdurchsuchungen sichergestelltes Beweismaterial ausgewertet worden war (vgl. Anzeigen des FA Kufstein an die Staatsanwaltschaft v. 13. 7. 1999 u. 25. 3. 2002; Ermittlungsbericht des Hauptzollamtes Rosenheim v. 12. 2. 2001). Somit kann keine Rede davon sein, dass das Finanzamt die Vorgangsweise des F... in Kenntnis der wahren Umstände „akzeptiert“ habe. Vielmehr verhielt es sich so, dass es F... mit Hilfe seiner belgischen Scheinfirmen über einen längeren Zeitraum hinweg gelungen ist, Verkürzungen von Lohnabgaben und Gewinnverlagerungen in das Ausland gegenüber der Abgabenbehörde zu verschleiern. Dass sich daraus kein „Vertrauensschutz“ für die Bw. ableiten lässt, liegt auf der Hand. Die Bw. wird nicht dadurch entschuldigt, dass es dem Finanzamt erst nach ihrem Ausscheiden als GmbH-Geschäftsführerin gelungen ist, die von ihrem Vater herbeigeführte Abgabenhinterziehung aufzudecken. Abgesehen davon hätten selbst allfällige Versäumnisse des Finanzamtes die Bw. in keiner Weise davon befreit, die sie nach § 80 BAO treffenden Pflichten mit der gebotenen Sorgfalt wahrzunehmen (vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0278).

Welche sozialversicherungsrechtlich relevanten Feststellungen zu welchen Zeitpunkten die Tiroler Gebietskrankenkasse gegenüber der ersschuldnerischen GmbH getroffen hat, ist für das abgabenrechtliche Haftungsverfahren ebenso bedeutungslos wie der in der mündlichen Verhandlung angesprochene Umstand, wonach die Bw. nicht zur Haftung nach § 67 ASVG herangezogen worden sei. Denn die Voraussetzungen der Vertreterhaftung nach § 9 BAO sind von der Abgabenbehörde eigenständig zu beurteilen, sodass Beurteilungen anderer Verwaltungsbehörden in Bezug auf nicht entrichtete Sozialversicherungsbeiträge nicht maßgeblich sind (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

2.9. Wie bereits unter Punkt 1.1. erwähnt, waren die aus der Buch- und Betriebsprüfung bei der GmbH resultierenden Abgabennachforderungen zum überwiegenden Teil auf gravierende formelle und materielle Buchführungsmängel zurückzuführen, die eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich machten. Insbesondere massive Erlösverkürzungen, erhebliche Differenzen zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Buchhaltung, zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbeträge und hohe verdeckte Gewinnausschüttungen stellen Mängel dar, welche der Bw. unabhängig davon zur Last zu legen sind, ob die steuerlichen Agenden der GmbH von einem Steuerberater wahrgenommen wurden oder nicht. Bei derart schweren Verstößen gegen abgabenrechtliche Verpflichtungen richtet sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, danach, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. § 21 Abs. 1 UStG, § 96 Abs. 1 Z 1 EStG, § 122 Abs. 5 Z 2 WKG, § 6 Abs. 3 KFZStG, § 5 Abs. 1 u. 2 StraBAG). Auch diesbezüglich erweist sich der Standpunkt der Bw., sie

habe nicht mit einer „geänderten steuerlichen Einschätzung“ der betreffenden Sachverhalte rechnen müssen, als verfehlt.

2.10. Entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag ist dem Haftungsbescheid zu entnehmen, welche Pflichtverletzung das Finanzamt der Bw. vorgeworfen hat. Es handelt sich um die Verpflichtung zur Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen und die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben für die Gesellschaft aus deren Mitteln.

Dem weiteren Einwand, es sei nicht erwiesen, dass die GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen über ausreichende Mittel zur Abgabentrachtung verfügt habe, ist entgegen zu halten, dass im Haftungsverfahren nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (vgl. z. B. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220; VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283). Eine solche Nachweisführung wurde von der Bw. nicht einmal versucht.

2.11. Die Haftung nach § 9 BAO erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz 26). Die Bw. kann daher nicht zur Haftung für solche Abgaben herangezogen werden, die im Zeitpunkt ihres Ausscheidens als GmbH-Geschäftsführerin (30. 5. 1999) noch nicht fällig waren.

Demnach besteht für die im Haftungsbetrag enthaltenen, mit Bescheiden vom 6. 7. 2001 und 9. 7. 2001 festgesetzten Säumniszuschläge keine Haftung, weil diese gemäß § 210 Abs. 1 BAO erst mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Säumniszuschlagsbescheide fällig geworden sind.

Weiters besteht keine Haftung für die Normverbrauchsabgabe 1999, die erst durch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland seit Oktober 1999 entstanden und gemäß § 11 Abs. 1 NoVAG am 15. 12. 1999 fällig geworden ist (vgl. Bp-Bericht v. 2. 7. 2001, Nr..., Tz 21 b u. 57).

Im Haftungsbescheid wurde dem Umstand, dass die Bw. nur bis zum 30. 5. 1999 Geschäftsführerin der GmbH war, durch eine Aliquotierung der Abgabenschulden für 1999 unter Zugrundelegung einer 150 Tage umfassenden Geschäftsführungstätigkeit der Bw. Rechnung getragen (Ansatz von 150/365 der Abgabebeträge). Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist zu Gunsten der Bw. zu berücksichtigen, dass es aus haftungsrechtlicher Sicht nicht auf die Anzahl der Tage ihrer Geschäftsführungstätigkeit im Jahr 1999, sondern darauf ankommt, welche Abgabebeträge zum Zeitpunkt ihres Ausscheidens als Geschäftsführerin bereits fällig waren.

- a) Die Fälligkeit der Kammerumlage 1999 wird durch § 122 Abs. 5 Z 2 WKG bestimmt. Danach ist der kalendervierteljährlich selbst zu berechnende Umlagebetrag spätestens am 15. Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Da während der Geschäftsführungsperiode der Bw. nur der Umlagebetrag für das erste Kalendervierteljahr 1999 fällig geworden ist, besteht die Haftung nur für ein Viertel des mit Bescheid vom 6. 7. 2001 in Höhe von 17.998 S festgesetzten Jahresbetrages (4.499,50 S bzw. 326,99 € minus 5,535 % Konkursquote).
- b) Für die Fälligkeit der Umsatzsteuer 1999 ist § 21 Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 UStG maßgebend (15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats). Da bis zum Ausscheiden der Bw. als Geschäftsführerin nur die auf die Kalendermonate Jänner, Februar und März 1999 entfallende Umsatzsteuer fällig wurde, wird die Haftung auf 3/12 der Jahressteuer eingeschränkt. Dabei wird als Bemessungsgrundlage nicht die gesamte Nachforderung laut Umsatzsteuerbescheid vom 6. 7. 2001 (469.559 S bzw. 34.124,18 €), sondern der laut aktueller Rückstandsaufgliederung aushaftende niedrigere Betrag (15.955,97 €) herangezogen ($15.955,97 \text{ €} \times 3/12 = 3.988,99 \text{ €}$ minus 5,535 % Konkursquote).
- c) Die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer 1999 richtet sich nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG. Danach hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) die auf Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 entfallende Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das zuständige Finanzamt abzuführen. Somit war die Bw. nur für die Abfuhr der bis zum 23. 5. 1999 zugeflossenen Kapitalerträge verantwortlich, weshalb der Haftung für die Kapitalertragsteuer nicht 150/365, sondern 143/365 zugrunde gelegt werden ($2.796.289 \text{ S}$ bzw. $203.214,25 \text{ €} \times 143/365 = 79.615,44 \text{ €}$ minus 5,535 % Konkursquote).
- d) Die Fälligkeit der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/1999 ergibt sich aus § 6 Abs. 3 KFZStG. Danach ist die jeweils für ein Kalendervierteljahr selbst zu berechnende Steuer bis zum 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Da bis zum Ausscheiden der Bw. als Geschäftsführerin nur die Kraftfahrzeugsteuer für das erste Kalendervierteljahr 1999 fällig geworden ist, besteht die Haftung nur für ein Viertel des mit Bescheid vom 6. 7. 2001 in Höhe von 3.285 S festgesetzten Jahresbetrages (821,25 S bzw. 59,68 € minus 5,535 % Konkursquote).
- e) Eine weitere Einschränkung der Haftung erscheint deshalb geboten, weil die in der Haftsumme enthaltene Umsatzsteuer 1998 laut aktueller Rückstandsaufgliederung am Abgabenkonto der GmbH nur mehr im Betrag von 16.833,86 € aushaftet. Diese Verminderung der Abgabenschuld resultiert daraus, dass das Finanzamt nach Beendigung des Konkurses der GmbH einen Teil der Konkursquote (43.341,25 €) sowie zwei Gutschriften betreffend Umsatzsteuer 1-3/2004 (5.900,90 €) und Körperschaftsteuer 4-6/2004 (437 €) mit der Umsatzsteuer

1998 (66.513,01 € bzw. 915.239 S) verrechnet hat (vgl. Buchungen v. 30. 3./1.4./25. 5. 2004).

Eine Reduzierung der Haftung für die Umsatzsteuer 1998 auf den Betrag von 16.833,86 € führt zwar im Ergebnis zu einer doppelten Berücksichtigung der Konkursquote im Teilbetrag von 43.341,25 €, weil die Konkursquote im erstinstanzlichen Haftungsverfahren – im Gegensatz zur Verrechnung auf dem Abgabenkonto der GmbH – auf alle haftungsgegenständlichen Abgaben prozentuell aufgeteilt wurde. Im Hinblick auf die Akzessorietät der Haftung kann aber die Bw. zur Haftung für die Umsatzsteuer 1998 nur insoweit herangezogen werden, als diese Abgabenschuld noch nicht durch Verrechnung mit den obigen Gutschriften getilgt wurde (vgl. Ritz, a. a. O., § 7 Tz 10). Andererseits hat eine Erhöhung der übrigen Haftungsbeträge im Ausmaß der vom Finanzamt in Abzug gebrachten anteiligen Konkursquote zu unterbleiben, weil die Bw. durch die Ausdehnung der Haftung für diese Abgaben insoweit erstmals zur Haftung herangezogen würde. Eine erstmalige Haftungsinanspruchnahme ist der Abgabenbehörde zweiter Instanz verwehrt, weil diese in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (vgl. VwGH 27.3.2008, 2005/13/0047).

Die Haftsumme errechnet sich somit wie folgt:

Abgabe	Zeitraum	EURO
Kapitalertragsteuer	1998	141.059,14
Kammerumlage	1998	2.036,35
Kraftfahrzeugsteuer	1-3/98	1.204,81
Kraftfahrzeugsteuer	4-12/98	7.191,33
Umsatzsteuer	1998	16.833,86
Straßenbenützungsabg.	4/98	604,12
Lohnsteuer	1998	57.445,57
Dienstgeberbeitrag	1998	19.885,00
Dienstgeberzuschlag	1998	2.342,04
Kammerumlage	1999	308,89
Umsatzsteuer	1999	3.768,20
Kapitalertragsteuer	1999	75.208,72
Kraftfahrzeugsteuer	1999	56,38

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 Abgabenspruches 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 Bw. war im oben angeführten Zeitraum alleinige Geschäftsführerin der GmbH und damit die einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Aus dem Umstand, dass die Bw. nur formelle Geschäftsführerin war, ergibt sich kein Unbilligkeitsgrund (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076; VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097). Auf die Gründe, weshalb sich die Bw. als Geschäftsführerin der erschuldnerischen GmbH zur Verfügung stellte, kommt es nicht an.

Soweit im Vorlageantrag eine persönliche Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme behauptet wird, ist darauf zu verweisen, dass ein solcher Umstand im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stehen persönliche Umstände wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (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 Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Aus dem Vorbringen, die Bw. habe nie die Möglichkeit gehabt, die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabebeträge selbst zu überprüfen, weil sämtliche Buchhaltungsunterlagen der GmbH von der Wirtschaftspolizei beschlagnahmt worden seien, ergibt sich keine Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme. Vielmehr hat der Vertreter für die Möglichkeit eines Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (vgl. Ritz, a. a. O., § 9 Tz 22, mwN).

Dass die gerichtliche Voruntersuchung gegen die Bw. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung im Jahr 2002 eingestellt wurde, ist aus haftungsrechtlicher Sicht bedeutungslos, weil das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten Verhaltens oder gar einer strafgerichtlichen Verurteilung nicht Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme nach §§ 9 und 80 BAO ist (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007). Da die Beurteilung der Verhaltensweise der Bw. im Gerichtsverfahren betreffend Abgabenhinterziehung für die Vertreterhaftung unmaßgeblich

ist, lässt ein fehlendes strafrechtliches Verschulden der Bw. am Entstehen der Abgabenschuldigkeiten ihre Haftungsinanspruchnahme nicht unbillig erscheinen (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; VwGH 22.2.2000, 96/14/0158).

Der Einwand, die Bw. könne im Fall einer Haftungsinanspruchnahme über Jahre hinweg durch Gehaltsexekution auf das Existenzminimum angespannt werden, rechtfertigt ebenfalls keine Abstandnahme von der Haftung, weil dem Finanzamt eine zwangsweise Einbringung der Haftungsschuld nicht verwehrt sein kann. Im Übrigen ist der Pfändungsschutz der Bw. auf Grund der §§ 290 ff, insbesondere § 291a EO i. V. m. § 53 AbgEO, gewährleistet. Bei der im Rahmen der Ermessensübung anzustellenden Interessenabwägung kann nicht von einer weiterreichenden Schutzabsicht des Gesetzgebers ausgegangen werden, als dies durch die genannten exekutionsrechtlichen Bestimmungen vorgesehen ist.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. November 2010