



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Dr. Wolfgang Seitz und Gerhard Mayrhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch pwb Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2345 Brunn/Geb., Wolfholzgasse 1/2, vom 11. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 8. Februar 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 27. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 25. März 2003 wurde der über das Vermögen der R-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen. Die Gesellschaft wurde am 18. September 2004 von Amts wegen infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit Bescheid vom 8. Februar 2008 wurde die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der R-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 23.241,42, nämlich

<i>Abgabenart</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fällig am</i>
Umsatzsteuer 2001	16.815,70	15. 02. 2002
Körperschaftsteuer 10-12/2002	68,52	15. 11. 2002

Lohnsteuer 2002	3.781,11	15. 01. 2003
Dienstgeberbeitrag 2002	1.143,95	15. 01. 2003
Zuschlag	111,85	15. 01. 2003
Säumniszuschlag (U 2001)	336,31	19. 09. 2003
Körperschaftsteuer 2002	983,98	17. 11. 2003

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

In der dagegen am 11. März 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und wandte ein, dass das Finanzamt anlässlich der Geltendmachung der abgabenrechtlichen Haftung die dem § 20 BAO immanenten Grenzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit von Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde betone. Dabei wäre zu berücksichtigen, dass die Bw. kein Verschulden am Verlust der Belege 2001 treffe und aus der Verbuchung der Belege die im Wesentlichen anlässlich der Anschaffung der Betriebs- und Geschäftsausstattung verrechenbaren Vorsteuerbeträge zu Recht geltend gemacht worden wären.

Im Hinblick auf den Umstand, dass die der Verbuchung zu Grunde liegenden Belege durch den Vater der Bw., Herrn H.M., als Racheakt vernichtet worden wären, stelle die haftungsrechtliche Inanspruchnahme der Bw. eine mit dem Gedanken der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbare Unbilligkeit dar. Diese rechtliche Beurteilung ergebe sich daraus, dass der Begriff der Billigkeit fallbezogen jenem der Unbilligkeit gegenübergestellt werde, um aus dem Gegensatz das Zutreffen des einen oder anderen Tatbestandes schließen zu können. Aus dem Teilgrundsatz der Geeignetheit, der Förderung des vorgesehenen Erfolges mit Hilfe des eingesetzten Mittels, der Erforderlichkeit, des Übermaßverbotes und der Proportionalität folge, dass die haftungsrechtliche Inanspruchnahme der Bw. außer Verhältnis zum angestrebten Erfolg stehe.

In gleicher Weise stelle die haftungsrechtliche Beanspruchung der Bw. für die Lohnabgaben 2002 angesichts des unverschuldeten Verlustes der zugehörigen Belege und des Unterbleibens einer Verständigung von einer Lohnsteuerprüfung aus dem Grund einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar, weil die Bw. durch die dargestellte Vernichtung der Belege an der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Obliegenheiten gehindert worden wäre.

Ebenso wäre zu berücksichtigen, dass die Bw. bei oder nach Fälligkeit der berufungsgegenständlichen Abgabenschulden über keine zur Bezahlung dieser Abgabebeträge ausreichenden Mittel verfügen hätte können, weshalb die Haftungsinanspruchnahme ausgeschlossen wäre.

Mit weiterem Schreiben vom 14. April 2008 brachte die Bw. ergänzend vor, dass die Umsatzsteuer 2001 auf Grund nicht eingereichter Erklärungen mit Null festgesetzt worden wäre. Auf Grund umfangreicher im Jahr 2001 getätigter Investitionen würde die richtige Umsatzsteuer 2001 aber - € 16.815,63 betragen. Die diesbezügliche Umsatzsteuererklärung 2001 werde beigelegt. Der Bw. wäre die Einreichung der Erklärung 2001 nicht möglich gewesen, da ihr Vater mutwillig sämtliche Unterlagen entfernt hätte. Die Gesellschaft wäre seit Anfang 2002 insolvent und das Lokal geschlossen gewesen. Die Daten der nunmehr eingereichten Umsatzsteuererklärung würden sich aus einer nachträglich aufgetauchten Buchhaltung, die bei einem Steuerberater geführt worden wäre und zu der die Bw. keinen Zugriff gehabt hätte, ergeben. Da nach einigen Konkursanträgen, die mangels Masse abgewiesen worden wären, die Gesellschaft 2004 im Firmenbuch gelöscht worden wäre, wäre ein Ersuchen um Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mehr möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die Bw. in der Zeit vom 3. August 2001 bis zur Löschung im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der R-GmbH gewesen wäre. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten würden die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehören. Es obliege dem Haftungspflichtigen, nicht nur allgemeine, sondern konkrete und sachbezogene Behauptungen darzulegen.

Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen würden; es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären. Es wäre am Geschäftsführer gelegen, den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Dieser Nachweis wäre im Vorhinein zu erbringen.

Einwendungen, die gegen den im Schätzungsweg durch Abgabenfestsetzung konkretisierten Abgabenanspruch gerichtet wären, würden sich im Haftungsverfahren als nicht relevant erweisen.

Nach Lehre und Rechtsprechung wäre die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen wäre. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ wäre dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme werde vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnte.

In diesem Fall wäre jedoch die Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, daher könne in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf die Bw. zurückgegriffen werden, deren geltend gemachte Billigkeitsgründe jedoch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stünden.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 9. Mai 2008 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie erneut die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat und brachte ergänzend vor, dass sie vom 3. August 2001 (Gründung der Gesellschaft) bis zum 25. März 2003 (Auflösung der Gesellschaft infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages) Alleingeschäftsführerin und Gesellschafterin der R-GmbH gewesen wäre. Die Gesellschaft hätte ein Gastgewerbelokal betrieben.

Die Bw. wäre die Tochter von Herrn H.M., der sie dazu veranlasst hätte, als Gesellschafterin und Geschäftsführerin der genannten Gesellschaft zu fungieren, dem jedoch die Leitung der Geschäfte oblag. Der Grund für die Einsetzung seiner Tochter, die er auf Grund seiner väterlichen Autorität ohne Weiteres durchsetzen hätte können, wäre darin gelegen, dass er zum Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung bereits wegen mehrerer strafrechtlicher Delikte eine Verfolgung zu befürchten gehabt hätte. Später wäre er auch inhaftiert worden. Die Bw. wäre zum Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung 19 Jahre alt und unerfahren in geschäftlichen Angelegenheiten gewesen.

Die Buchhaltung des Unternehmens wäre ab der Gründung 2001 bis Ende des Jahres 2001 von einer Steuerberatungskanzlei geführt worden, die Saldenlisten und Konten stünden zur Verfügung. Die Belege wären durch Herrn M. nach Retournierung durch den Steuerberater an

einen unbekannten Ort gebracht worden. Eine Kontaktaufnahme mit Herrn M. wäre nicht möglich, da dieser keinen Kontakt zu seinen Kindern hätte und seine Wohnadresse nicht bekannt wäre.

Im Frühling des Jahres 2002 wäre das Unternehmen geschlossen worden. Nach einigen Konkursanträgen wäre die Gesellschaft am 25. März 2003 amtswegig gelöscht worden. Da der Bw. keine Unterlagen zur Verfügung gestanden wären, wäre es ihr nicht möglich gewesen, Steuererklärungen einzureichen. Sie hätte auch niemals Post der Abgabenbehörden zugestellt erhalten. Dem Unternehmen wären ab Gründung bis zur Schließung und amtswegigen Löschung keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden, um die laufenden Zahlungen zu leisten. Die Gesellschaft wäre ausschließlich durch Privateinlagen finanziert worden, was sich aus der beigelegten Saldenliste ergebe. Bereits 2001 wäre das Unternehmen zahlungsunfähig gewesen.

Der vom Finanzamt geforderte Nachweis der Gleichbehandlung könne nicht erbracht werden, da wie bereits dargelegt der Bw. keinerlei Unterlagen zur Verfügung stünden. Als einzigen Anhaltspunkt für die katastrophale wirtschaftliche Lage der Gesellschaft werde die bereits erwähnte Saldenliste samt Buchhaltungskonten vorgelegt, aus denen sich ergebe, dass die Lieferanten nicht bezahlt worden wären und bereits 2001 erhebliche Verbindlichkeiten bestanden hätten. Die Gründe, die die Bw. daran gehindert hätten, ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, wären demnach das Fehlen verfügbarer finanzieller Mittel gewesen.

Zum Zeitpunkt der operativen Tätigkeit der Gesellschaft wäre der Saldo des Finanzamtskontos im Übrigen Null gewesen oder hätte ein Guthaben ausgewiesen. Der Rückstand wäre am 21. Juli 2003 nach Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch durch eine Schätzung der Abgabengrundlagen 2001 entstanden. Abgesehen davon, dass der Bw. der entsprechende Bescheid nicht zugestellt worden wäre (eine Zustellung an die Gesellschaft hätte auch nicht erfolgen können, da diese bereits amtswegig gelöscht worden wäre), wären ihr zu diesem Zeitpunkt keinerlei finanzielle Mittel zur Begleichung zur Verfügung gestanden. Der infolge Schätzung ergangene Umsatzsteuerbescheid 2001 wäre zudem inhaltlich unrichtig, da die im Zuge der Investitionen des Jahres 2001 als Vorsteuern geltend gemachten Umsatzsteuern mit Null festgesetzt worden wären, wodurch sich eine Nachzahlung in Höhe der gesamten Vorsteuern von € 16.815,70 ergeben hätte. Sämtliche übrigen rückstandserhöhenden Finanzamtsbuchungen wären ebenfalls nach Löschung der Gesellschaft ergangen, die Bescheide der Bw. jedoch nie zugestellt worden.

Somit hätte die Bw. keinerlei Möglichkeit gehabt, für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen Sorge zu tragen bzw. ein Rechtsmittel gegen die infolge Schätzung der

Besteuerungsgrundlagen ergangenen falschen Bescheide einzubringen. Des Weiteren wäre wie erläutert die Zustellung der Abgabenbescheide 2001 und 2002 sowie der Bescheide auf Grund der Lohnsteuerprüfung 2002 niemals rechtswirksam erfolgt, sodass der Rückstand auf dem Abgabenkonto zu Unrecht bestehe und die Bw. dafür nicht zur Haftung herangezogen werden könne.

In der Folge wäre auch der bei der Ermessensentscheidung geltende Grundsatz der Billigkeit unrichtig angewendet worden. Die Inanspruchnahme der Haftung wäre – abgesehen von der dargestellten grundsätzlichen Rechtswidrigkeit, die vorab zu berücksichtigen wäre – auf Grund der besonderen Umstände unbillig.

Mit Schreiben vom 18. August 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw., zum Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 21. Juli 2003 sowie zu dessen Zustellung, die aktenkundig am 13. Oktober 2003 an sie per Adresse XY, erfolgt wäre, Stellung zu nehmen. Dazu wurde die Übermittlung der Belege der geltend gemachten Aufwendungen erbeten.

Desweiteren wurde sie um Stellungnahme zum Lohnsteuerprüfungsbericht vom 21. September 2005 sowie dem Abgaben- und Haftungsbescheid für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag 2002 vom 13. Oktober 2005 gebeten.

Da bei der angesprochenen Lohnsteuerprüfung anhand der von der Bw. für das Jahr 2002 vorgelegten ordnungsgemäßen Lohnkonten Abfuhrdifferenzen festgestellt worden wären, die Bw. jedoch in ihrer Berufung angeführt hätte, dass ihr außer der mittlerweile aufgetauchten Buchhaltung für 2001 keinerlei Unterlagen zur Verfügung stünden, wurde um Aufklärung der Diskrepanz und Vorlage der Lohnkonten 2002 ersucht.

Da somit sowohl 2001 (aus der vorgelegten Saldenliste ersichtlich) als auch 2002 Dienstnehmer beschäftigt worden wären, erscheine es nicht unschlüssig festzustellen, dass das Unternehmen in diesen Zeiträumen auch Umsätze erzielt hätte, die auf Grund der Betriebsart (Gasthaus) auch zu Bareinnahmen und somit zu liquiden Mitteln geführt haben müssten, die gleichmäßig an die Gläubiger aufzuteilen gewesen wären. Diesbezügliche Stellungnahme wurde erbeten.

Schließlich wurde um Aufklärung ersucht, weshalb das Kassakonto laut Saldenliste per 31. Dezember 2001 mit einem Betrag von ATS 315.495,88 einen Passivposten darstelle. Um Übermittlung des Kassabuches und eventueller Bankkonten Juli 2001 bis März 2003 wurde gebeten.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte die Bw. am 8. September 2008 mit, dass der Umsatzsteuerbescheid 2001 zwar an ihre Adresse zugestellt, jedoch von ihr mangels steuerlicher Vertretung und aus Unerfahrenheit dagegen nicht Berufung erhoben worden wäre. Die den

Aufwendungen zu Grunde liegenden Belege, insbesondere die vorsteuerverursachenden Investitionen in das Geschäftslokal wären wie bereits ausgeführt von ihrem Vater entwendet worden und bedauerlicherweise nicht verfügbar. Die Bw. wies nochmals darauf hin, dass bei Erstellung der Buchhaltung durch eine Steuerberatungskanzlei die Belege vorgelegen und ordnungsgemäß erfasst worden wären.

Laut Begründung zum Lohnsteuerprüfungsbericht hätte die Bw. auch in diesem Verfahren wahrheitsgemäß angegeben, dass sie über keine Unterlagen mehr verfügt hätte. Die Prüfung wäre unter Zugrundelegung der Meldeablage bei der Wiener Gebietskrankenkasse durchgeführt worden. Hierbei wären Lohnabgaben für 2002 nachgefordert worden, obwohl das Unternehmen bereits im Frühling 2002 geschlossen worden und einziger Angestellter Herr M. (der Vater der Bw.), der jedoch 2002 überhaupt keinen Bezug mehr erhalten hätte, gewesen wäre. Wahrscheinlich – jedoch mangels Unterlagen nicht mehr nachvollziehbar – wäre die Abmeldung bei der Sozialversicherung unterlassen worden, was zu einer ungerechtfertigten Nachforderung an Lohnabgaben geführt hätte, die bedauerlicherweise rechtskräftig geworden wäre. Aus dem persönlichen Einkommensteuerakt von H.M. müssten die Einkünfte 2002 ersichtlich sein.

Das Unternehmen hätte 2001 Dienstnehmer beschäftigt, nicht jedoch 2002, da wie bereits erwähnt der Betrieb im Frühling 2002 geschlossen worden wäre. Wie aus der Saldenliste 2001 hervorgehe, wären im Jahr 2001 Umsätze in Höhe von ATS 275.000,00 erzielt worden, die zur Deckung der anfallenden Kosten verwendet worden wären. Der negative Kassastand wäre aus der fehlenden Erfassung von Privateinlagen resultiert, mit deren Hilfe das Unternehmen vorwiegend finanziert worden wäre. Die Privateinlagen hätten aus der Veräußerung einer Liegenschaft gestammt. Die verfügbaren liquiden Mittel wären gleichmäßig zur Befriedigung der Gläubiger verwendet worden. Die nunmehr gegenüber dem Finanzamt aufscheinenden Verbindlichkeiten wären aus folgendem Grund nicht anteilig bedient worden:

Die Umsatzsteuerverbindlichkeit aus dem Jahr 2001 wäre erst 2003 festgesetzt worden und wäre sachlich unrichtig, da die angefallenen Vorsteuern nicht berücksichtigt worden wären. Während des Geschäftsjahres 2001 wären die Umsatzsteuern in richtiger Höhe gemeldet worden. Für eine zwei Jahre nach Schließung des Unternehmens in unrichtiger Höhe festgesetzte Umsatzsteuerverbindlichkeit könne keine Zahlungsvorsorge getroffen werden.

Die Verbindlichkeiten an Körperschaftsteuer würden den Zeitraum 2002 betreffen, somit einen Zeitraum nach Schließung des Unternehmens und Einstellung aller Zahlungen.

Die Verbindlichkeiten an Lohnabgaben würden ebenfalls 2002 betreffen, wären damit lange nach Schließung des Unternehmens und Einstellung aller Zahlungen festgesetzt worden und würden ausschließlich auf Meldedaten der WGKK basieren, obwohl keine Löhne und Gehälter

mehr ausbezahlt worden wären, weshalb die Festsetzung demnach auch in unrichtiger Höhe erfolgt wäre.

Abschließend verwies die Bw. auf das vor dem Finanzamt betreffend Umsatzsteuer 2001 geführte Finanzstrafverfahren, das am 3. August 2006 eingestellt worden wäre.

In der am 27. November 2008 vor dem Berufungssenat abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertreterin ergänzend vor, dass Mitte 2001 das Lokal im 2. Bezirk mit erheblichen Investitionen eröffnet worden wäre. Die Bw. als einzige Geschäftsführerin wäre von Beginn an ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen und hätte Belege zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen an den Steuerberater übermittelt, welcher die Umsatzsteuervoranmeldungen auch ordnungsgemäß bei der Abgabenbehörde abgegeben hätte. Ende 2001 wäre die GmbH in Zahlungsschwierigkeiten geraten und das Unternehmen dann im März 2002 endgültig geschlossen worden.

Da die erzielten Umsätze nicht ausreichend gewesen wären, hätte die Finanzierung des Unternehmens mit umfangreichen Privateinlagen aus einem Hausverkauf erfolgen müssen. Die Bw. wäre zum damaligen Zeitpunkt 19 Jahre alt gewesen und hätte, wie schriftlich dargestellt, nur auf Grund des autoritären Einwirkens ihres Vater die Geschäftsführerfunktion im Rahmen der GmbH übernommen. Zwischenzeitig hätte sie auch ca. € 50.000,00 für Verbindlichkeiten aus privaten Mitteln aufbringen müssen.

Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2001 im Konkurs wäre in der Folge die Umsatzsteuer 2001 mit Null geschätzt worden, sodass es zu einer Nachforderung der geltend gemachten Vorsteuern der Investitionen des Lokals gekommen wäre. Der Umsatzsteuerbescheid wäre zwar in Rechtskraft erwachsen, jedoch wäre ein Haftungsausspruch insoweit unbillig.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben hätten auf einer im Zuge des Insolvenzverfahrens durchgeführten Lohnsteuerprüfung beruht, im Rahmen derer dem Lohnsteuerprüfer keine Unterlagen zur Verfügung gestanden wären, weshalb auf Grund der Dienstnehmeranmeldungen bei der Wiener Gebietskrankenkasse die Lohnabgaben errechnet worden wären. Dies deswegen, weil offensichtlich eine zeitgerechte Abmeldung der Dienstnehmer nicht erfolgt wäre. Der Lohnsteuerhaftungsbescheid wäre nach Löschung der Gesellschaft an eine nicht mehr existente GmbH zugestellt worden, weshalb auch insoweit eine Haftungsanspruchnahme als unbillig angesehen werde.

Die Bw. führte weiters aus, dass ab ca. März 2002 keine Umsätze mehr getätigt und auch keine Dienstnehmer mehr beschäftigt worden wären. Die Namen Mc. und G. wären ihr bekannt. Herr Mc. hätte im Jänner 2002 noch gearbeitet, Herr G. hätte von ihr sicherlich nie Geld bekommen. Sie könne aber nicht ausschließen, dass ihr Vater Zahlungen an diese

Personen geleistet hätte. An ihren Vater wäre im Jahr 2002 sicher kein Gehalt bezahlt worden. Abschließend betonte die Bw., aus ihrer Sicht alles gemacht zu haben, was ihr möglich gewesen wäre. Leider wären die Unterlagen nicht mehr vorhanden, sodass eine Beweisführung nicht möglich wäre.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass die Höhe der Umsatzsteuer 2001 nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens und im Übrigen die Schätzung erst nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wegen Nichtvorlage von Belegen erfolgt wäre. Die schuldhafteste Pflichtverletzung werde darin gesehen, dass sich die Bw. in die Vertretertätigkeit eingelassen und nichts gegen die Einschränkungen des Vaters unternommen hätte. Der vorgebrachten Unbilligkeit wäre die Zweckmäßigkeit der Abgabeneinbringung mangels anderer Möglichkeit gegenüber zu stellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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 Handelsgerichts Wien vom 25. März 2003 der über das Vermögen der R-GmbH beantragte Konkurs mangels Vermögens abgewiesen und die Gesellschaft am 18. September 2004 von Amts wegen infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unbestritten ist, dass der Bw. als Geschäftsführerin der R-GmbH im Zeitraum vom 3. August 2001 bis zum 25. März 2003 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Aus dem Einwand der Bw., dass in Wahrheit ihr Vater H.M. die Geschäfte der Gesellschaft geführt und die Geschäftsunterlagen ihr vorenthalten hätte, lässt sich jedoch nichts gewinnen,

da 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).

Diesfalls wäre die Bw. als Geschäftsführerin verhalten gewesen, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung ihrer Funktion zu erzwingen oder diese niederzulegen und als Geschäftsführerin auszuscheiden (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168).

Auch der Einwand der auf Grund ihrer Jugend gegebenen Unerfahrenheit in geschäftlichen Angelegenheiten vermag die Bw. im Hinblick darauf, dass sie mit der Übernahme der Geschäftsführung auch verhalten war, sich mit den ihr zustehenden Rechten und Pflichten entsprechend vertraut zu machen, nicht zu exkulpieren. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 14.11.1995, 94/08/0081).

Ebenso geht auch das Vorbringen der Bw., dass die bescheidmäßige Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben erst nach Beendigung der operativen Tätigkeit des Unternehmens erfolgt wäre, ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280), der für die Umsatzsteuer 2001 (15. Februar 2002) und die Lohnabgaben 2002 (15. Jänner 2003) jeweils vor der Konkursabweisung (25. März 2003) gelegen war.

Hingegen ist bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216), weshalb zwar die am 15. November 2002 fällige Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002, nicht jedoch die zufolge bescheidmäßiger Festsetzung vom 10. Oktober 2003 erst am 17. November 2003 fällige Nachforderung der Jahresschuld an Körperschaftsteuer 2002 sowie der erst am 19. September 2003 auf Grund der mangelnden Entrichtung der Umsatzsteuer 2001 fällige

Säumniszuschlag vor der Konkursabweisung zu entrichten waren, weshalb hinsichtlich dieser Abgaben keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen kann.

Vertreter der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist gemäß § 80 Abs. 3 BAO, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Dem Einwand der Bw., dass ihr die gegenständlichen Bescheide niemals zugestellt worden wären, kommt Bedeutung zu, da diese zwar an die Gesellschaft, zu Händen der Bw. per Adresse XY, gerichtet waren, was auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2008 von der Bw. bestätigt wurde. Dennoch ist dadurch keine ordnungsgemäße und wirksame Zustellung der Schriftstücke im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO erfolgt, da § 80 Abs. 3 BAO (idF AbgÄG 2004) erstmals anzuwenden ist, wenn die Liquidation der GmbH nach dem 31. Jänner 2005 beendet wird (§ 323 Abs. 17 zweiter Unterabsatz).

Da die Gesellschaft bereits am 18. September 2004 von Amts wegen im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht wurde, kann eine Zustellung an die Bw. als ehemalige Gesellschafterin-Geschäftsführerin nach § 80 Abs. 3 BAO nicht erfolgen.

Auch dem Vorbringen der Bw., dass eine Zustellung an die Gesellschaft nicht erfolgen könne, da diese bereits im Firmenbuch gelöscht wäre, war zu folgen, da zwar die Löschung einer GmbH im Firmenbuch bloß deklarativen Charakter hat und eine GmbH auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fortbesteht, solange Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldnern bestehen und noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220). Eine wirksame Zustellung kann aber im Falle der Beendigung der Gesellschaft mangels gültiger Abgabestelle, da eine Betriebsstätte eine regelmäßige und andauernde betriebliche Tätigkeit voraussetzt, dennoch nicht erfolgen.

Die nunmehr erstmalig im Haftungsbescheid festgesetzten Abgaben (Umsatzsteuer 2001 und Lohnabgaben 2002) sind im Haftungsverfahren daher auf ihre Richtigkeit zu überprüfen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß Abs. 2 insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß Abs. 3 ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zur Umsatzsteuer 2001 ist festzustellen, dass der Schätzung die selbst gemeldeten Umsätze zu Grunde liegen. Der Vorgangsweise des Finanzamtes, die in den Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge mangels Vorlage von Belegen (auch wenn dies der Bw. unverschuldet faktisch nicht möglich war) unberücksichtigt zu lassen, kann sich der Unabhängige Finanzsenat aber nicht anschließen, da nach der Judikatur eine Schätzung von Vorsteuern in Betracht kommt, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmen entsprechende Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden (VwGH 30.5.2001, 98/13/0033, 0034).

Zur Glaubhaftmachung dieser Vorsteuern war die vom damaligen Steuerberater auf Grund der seinerzeit ihm vom Vater der Bw. vorgelegten Unterlagen erstellten Saldenliste zum 31. Dezember 2001 durchaus geeignet, da eine überschlagsmäßige Überprüfung des eingekauften Umlaufvermögens Vorsteuern in Höhe von rund ATS 154.000,00 ergibt. Dazu kommt noch die Vorsteuer aus den Pachtzahlungen von rund ATS 13.000,00. Da das Unternehmen erst im Juli 2001 gegründet wurde, erscheint auch die Verantwortung der Bw., in diesem Jahr größere Investitionen getätigt zu haben, plausibel. Die Differenz zu den in der Abgabenerklärung in Höhe von ATS 274.695,99 ausgewiesenen Vorsteuern ist aus der Höhe des angeschafften Anlagevermögens (laut Saldenliste rund ATS 775.000,00) erklärbar.

Da sich somit aus der Jahresveranlagung der Umsatzsteuer 2001 gegenüber den Voranmeldungen keine Nachforderung ergibt, kann für diese Abgabe keine Haftung geltend gemacht werden.

Ähnlich verhält es sich bei den Lohnabgaben, da der Haftungs- und Abgabenbescheid für die Lohnabgaben 2002 vom 13. Oktober 2005 ins Leere ging, da die Gesellschaft bereits am 18. September 2004 im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb die Entstehung des Abgabenspruches nunmehr im Haftungswege erstmals zu überprüfen ist. Dass ab ca. März 2002 keine Umsätze mehr getätigt und auch keine Dienstnehmer mehr beschäftigt worden wären, jedoch die Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse irrtümlich unterlassen worden wäre, hat die Bw. glaubhaft dargetan. Da sowohl zum Teil aus den übermittelten Lohnzetteln als auch aus der Tatsache der Beschäftigung von Dienstnehmern in einem lediglich kurzen Zeitraum des Jahres 2002 hervorgeht, dass dafür keine Lohnabgaben anfallen, kann auch für diese Abgaben keine Haftung bestehen.

Da somit lediglich die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 übrig bliebe, die allerdings in die Zeit fiel, in der das Unternehmen bereits geschlossen war, wurde im Rahmen des Ermessens von einer Haftungsinanspruchnahme auf Grund der Geringfügigkeit des Betrages Abstand genommen.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO insgesamt somit nicht vorliegen, erfolgte die Inanspruchnahme der Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der R-GmbH nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.