

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & CO KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 10.11.2016 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22.9.2016, vertreten durch G., nach der am 30.3.2017 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachfolgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 571,25 eingeschränkt:

Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 15,90,
Dienstgeberbeitrag 2013 in Höhe von € 510,02,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 in Höhe von € 45,33.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Gerichtes vom Datum1 wurde über das Vermögen der Firma XY-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom Datum2 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde. Die GmbH wurde in der Folge am Datum3 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.

Am 19.7.2016 erging an die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemalige Geschäftsführerin der GmbH ein Haftungsvorhalt bezüglich folgender am Abgabenkonto unberichtigt aushaftender Abgabenschuldigkeiten:

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 9.999,99
Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 15,90
Dienstgeberbeitrag 2013 in Höhe von € 510,02
Zuschlag zum DB 2013 in Höhe von € 45,33

Mit Eingabe vom 4. 8.2016, eingebracht durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & CO KG, wurde dieser Haftungsvorhalt wie folgt beantwortet:

"Einleitend erlauben wir uns bekannt zu geben, dass wir Frau A.B. steuerlich vertreten. Eine Kopie der erteilten Vollmacht, die auch eine Zustellvollmacht umfasst, liegt diesem Schreiben bei. Wir ersuchen, sämtliche Zustellungen im Zusammenhang mit gegenständlichem Verfahren ausschließlich zu unseren Händen vorzunehmen.

Die im Betreff genannte Aufforderung vom 19.7.2016 wurde unserer Mandantin am 25.7.2016 zugestellt.

Umsatzsteuerbescheid 2013

Die mit Bescheid vom 22.10.2014 festgesetzte Abgabennachforderung in Höhe von € 9.999,99 basiert auf der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dem § 184 BAO im Schätzungswege. Als Begründung wird dargetan:

Aufgrund der hohen i. g. Erwerbe (€ 110.327,66) und der nicht nennenswerten Umsätze sowohl 2013 als auch 2014, erfolgt im Jahr 2013 eine Zuschätzung in Höhe von € 50.000,00 netto.

Dazu ist auszuführen:

Die Bescheidbegründung muss als völlig unzureichend angesehen werden. Es wird in keinsten Weise dargelegt, wie die Abgabenbehörde zu dem von ihr angesetzten Zuschätzungsbetrag in Höhe von € 50.000,00 netto gelangt. Der Verweis auf die „hohen i.g. Erwerbe“ führt ins Leere, da hohe Wareneinkäufe nicht zwangsläufig zu hohen Umsatzerlösen im selben Jahr führen müssen, da Waren auch über den Bilanzstichtag auf Lager liegen können und daher keine Umsatzerlöse lukrieren müssen.

In Folge der Konkursöffnung wurde der Jahresabschluss zum 31.12.2013 nicht fertiggestellt, die Inventurwerte wurden jedoch zeitnah zum 31.12.2013 ermittelt. In der Beilage findet sich eine Kopie der Inventurliste der GmbH vom 21.1.2014, die einen Inventurwert von € 91.731,00 zeigt.

Die i.g. Erwerbe des Jahres 2013 beliefen sich tatsächlich auf € 101.804,08 (lt Saldenliste).

Mangels Zugriff auf die Belege kann derzeit noch nicht abschließend ausgeführt werden, inwieweit bei der Inventur Ware, die 2014 retourniert wurde, bereits berücksichtigt war oder nicht.

Aus der vorliegenden Inventurliste zeigt sich, dass grundsätzlich mit einem durchschnittlichen Verkaufspreis—Faktor 2,74 gerechnet wurde.

Unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Faktors von 2,74 (unter Außerachtlassung von Abverkaufsware) ergeben sich bei einem rechnerischen Wareneinsatz von € 10.073,08 (Erwerbe € 101.804,08 abzgl. Inventurwert € 91.731,00) Umsatzerlöse in Höhe von € 27.600,24. Buchhalterisch erfasst waren relevante Umsatzerlöse in Höhe von € 22.563,02 und erscheint das Verhältnis als durchaus plausibel, vor allem in Hinblick darauf, dass tatsächlich unterschiedliche Verkaufspreis-Faktoren anzuwenden sind.

Die durch die Abgabenbehörde vorgenommene Zuschätzung entbehrt somit jeglicher Grundlage.

Aus diesem Grund liegt bei unserer Mandantin auch keine schuldhafte Pflichtverletzung vor, sie kam ihrer Verpflichtung zur Selbstbemessung der Umsatzsteuer in tatsächlichem Ausmaß während des Jahres 2013 (monatliche Abgabe der UVA) uneingeschränkt und pflichtbewusst nach.

Lohnsteuer DB DZ:

Die in den Bescheiden vom 22.8.2014 festgesetzten Nachforderungen an L, DB und DZ resultieren aus den Monaten 11+12/2013, die offensichtlich von der dazu beauftragten Steuerberatungskanzlei nicht gemeldet wurden. Die Lohnverrechnung wurde bis Ende des Jahres 2013 von der Kanzlei D. durchgeführt, die Steuerberatung wurde mit 10/2013 durch unsere Kanzlei übernommen. Aufgrund des unterjährigen Steuerberaterwechsels wurde offensichtlich übersehen, dass die Meldungen seitens der beauftragten Lohnverrechnungsstelle nicht durchgeführt wurden.

Es liegt aus diesem Grund keine schuldhafte Pflichtverletzung unserer Mandantin vor."

Mit Bescheid vom 22.9.2016 wurde die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemalige Geschäftsführerin der Firma XY-GmbH, für deren nachstehend angeführten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 10.571,24 zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO herangezogen:

Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 9.999,99

Lohnsteuer 2013 in Höhe von € 15,90

Dienstgeberbeitrag 2013 in Höhe von € 510,02

Zuschlag zum DB 2013 in Höhe von € 45,33

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass mit Beschluss des Gerichtes vom Datum2 das am Datum1 über das Vermögen der GmbH eröffnete Insolvenzverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden sei. Mit Beschluss vom 27.2.2016 sei die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Die der Haftung zugrunde Abgabenbescheide seien der Bf. im Vorverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Die Bf. sei im Zeitraum Datum4 bis Datum3 Vertreterin der GmbH gewesen.

Die Bf. sei trotz Aufforderung ihrer Verpflichtung Behauptungen und Beweisangebote zu ihrer Entlastung vorzubringen nicht nachgekommen, insbesondere sei der Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger nicht erbracht worden.

Unter Hinweis auf § 248 BAO sei die Richtigkeit der der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide im Haftungsverfahren nicht zu prüfen.

Gemäß § 103 BAO könnten im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des

Verfahrens trotz Vorliegen einer Zustellvollmacht wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei.

Der Haftungsbescheid wurde an die Bf. adressiert und mit RSb-Brief versendet, der nach erfolglosem Zustellversuch am 29.9.2016 beim Postamt hinterlegt wurde. Dieser Tag war auch der Beginn der Abholfrist.

Dagegen brachte die steuerliche Vertreterin namens der Bf. mit Eingabe vom 10.11.2016 Bescheidbeschwerde ein und führte im Wesentlichen aus, dass die Übernahme des Haftungsbescheides laut Auskunft der Bf. am 17.10.2016 erfolgt sei. Obwohl seit Jahren die steuerliche Vertretung unverändert bestehe und auch eine Zustellvollmacht vorliege, sei die Zustellung des Haftungsbescheides nicht an die Kanzlei erfolgt.

Die weiteren Einwendungen sind ident mit jenen der Eingabe vom 4.8.2016 und werden daher um Wiederholungen zu vermeiden nicht wiedergegeben.

Weiters wurden gemäß § 248 BAO Bescheidbeschwerde gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Bescheide eingebracht und für das vorliegende Haftungsverfahren die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.11.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als verspätet eingebracht zurück.

Der Haftungsbescheid sei am 29.9.2016 durch Hinterlegung zugestellt worden. Die Beschwerde vom 10.11.2016 sei daher verspätet eingebracht worden.

Die Zustellung erfolgte an die Kanzlei der steuerlichen Vertretung, die mit Schriftsatz vom 5.12.2016 einen Vorlageantrag einbrachte.

Die Zurückweisung der Beschwerde gemäß § 260 BAO sei rechtswidrig, da die Beschwerde nicht verspätet eingebracht worden sei. Der Haftungsbescheid sei trotz expliziter Bekanntgabe der bereits seit dem Jahr 2013 aufrechten und auch dem Finanzamt bekannten Vollmacht (die die umfassende Zustellvollmacht einschließe) unter Beilage einer Kopie der selbigen im Rahmen des Haftungsvorverfahrens mit Schreiben vom 4.8.2016 an die Bf. direkt zugestellt worden. Der steuerlichen Vertreterin als Zustellbevollmächtigten sei dieser Haftungsbescheid tatsächlich erst am 17.10.2016 zugekommen (§ 9 Abs 3 ZustellG). Damit sei die Beschwerdeerhebung am 10.11.2016 rechtzeitig innerhalb offener Frist erfolgt.

Die in § 103 Abs. 1 BAO normierte Möglichkeit (Ermessen) der direkten Zustellung an den Vollmachtgeber sei nur für den Fall der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens vorgesehen (UFSL RV/1261—L/09 und UFSW RV/1670-W/11). Aus der Aktenlage sei jedoch keinerlei Grund ersichtlich (wie zB Gefährdung der Einbringung, Vereitelung der Exekution oäm), die eine direkte

Zustellung des Haftungsbescheides an den Vollmachtgeber als zweckmäßig erscheinen lassen würden (UFSW RV/1670-W/11).

Ermessensentscheidungen seien nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO zu begründen. Die Begründung habe die für die Ermessensausübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei (Ritz, BAO³, § 20 Tz 13 mit Judikaturnachweisen). Die bekämpfte Entscheidung enthalte jedoch überhaupt keine diesbezüglichen Abwägungen für die Direktzustellung des Haftungsbescheids an die Vollmachtgeberin, da lediglich die allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen zitiert würden. Die Zweckmäßigkeitsgründe, warum im gegenständlichen Fall eine Direktzustellung geboten sei, würden nicht aufgezeigt, obwohl dies dem Finanzamt obliege (UFSL RV/12613L/O9). Sie sei daher nicht nur aufgrund der unrichtigen Ermessensausübung, sondern auch der fehlenden Begründung der Ermessensentscheidung rechtswidrig.

Sei die Ermessensübung als unrichtig einzustufen, so ist die Zustellung an die Partei unwirksam (Walter/Mayer Zustellrecht S 148 in Ritz, BAO 3, § 103 Tz 6). Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn die Zustellung an die Partei den Zweck des Vollmachtsverhältnisses, der wohl meist im fachlichen Beistand zu sehen sei, zu unterlaufen geeignet sei. Im gegenständlichen Fall sei für die Behörde bereits aus der Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2016, die von der steuerlichen Vertreterin der Bf. erstattet worden sei, ersichtlich, dass es sich hierbei um einen komplexen Sachverhalt handle, dessen Bearbeitung der Bf. nur unter Inanspruchnahme fachlicher Hilfe möglich gewesen sei.

Weiters brachte die steuerliche Vertreterin der Bf. am 7.12.2016 einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, in dem u.a. vorgebracht wird, dass der Haftungsbescheid am 17.10.2016 der Kanzlei übergeben wurde.

Mit Vorlagebericht vom 20.12.2016, legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundefinanzgericht zur Entscheidung vor.

In diesem Bericht vermeint das Finanzamt, dass es in Anbetracht der Befristung des Rechtes zur Einbringung von Rechtsmitteln durchaus zweckmäßig gewesen sei, den Haftungsbescheid trotz ausgewiesener Zustellvollmacht direkt an die Vollmachtgeberin zu richten.

In der am 30.3.2017 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf das schriftliche Vorbringen und legte eine Mail vom 17.10.2016 der Bf. an den steuerlichen Vertreter vor, womit diesem mitgeteilt wurde, dass der Bf. ein Haftungsbescheid seitens der Abgabenbehörde zugestellt worden sei. Wann der Haftungsbescheid (im Original) tatsächlich dem steuerlichen Vertreter zugekommen ist, sei nicht erinnerlich.

Zur Haftungsinanspruchnahme hinsichtlich der USt 2013 werde darauf verwiesen, dass die Bf. stets Umsatzsteuer-Voranmeldungen eingereicht habe. Nach Konkurseröffnung sei

im Zusammenhang mit der vorgenommenen Schätzung der Jahresumsatzsteuer lediglich der Masseverwalter kontaktiert worden, dieser habe nicht Rücksprache mit der Bf. gehalten. Sie habe erst im Zuge der gegen sie geplanten Haftungsinanspruchnahme von der Schätzung Kenntnis erlangt. Der Nachforderungsbetrag bestehe nicht zu Recht und es treffe sie auch keine schuldhaftige Pflichtverletzung an der Veranlassung einer Schätzung der Jahresumsatzsteuer.

Für den Fall, dass "negativ" (gemeint ist die Rechtsfrage hinsichtlich einer Zustellberechtigung an die Bf. bei aufrechter Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters) entschieden werde, werde die Zulassung einer Revision beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I.) Rechtzeitigkeit der Beschwerde

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist (§ 243 BAO).

Die Beschwerdefrist beträgt gemäß § 245 Abs. 1 BAO einen Monat.

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist gemäß § 109 BAO der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekannt gegeben worden ist (§ 97 Abs. 1).

Bei schriftlichen Bescheiden beginnt die Beschwerdefrist daher in der Regel am Tag von dessen Zustellung zu laufen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen (insbesondere Bescheide) dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Soweit in der Bundesabgabenordnung nicht anderes bestimmt ist, sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen (§ 98 Abs. 1 BAO).

Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht; § 9 Abs. 1 ZustellG).

Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene

Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben (§ 83 Abs. 1 BAO).

Beruft sich ein Berufsberechtigter (im Sinne des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes) im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt diese Berufung den urkundlichen Nachweis (§ 88 Abs. 9 WTBG).

Eine allgemeine, uneingeschränkte Vollmacht umfasst auch die Zustellungsbevollmächtigung (vgl. dazu die bei Ritz, BAO⁵, § 9 ZustellG, Tz 20 angeführten Judikaturnachweise).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist (§ 9 Abs. 3 ZustellG).

Gemäß § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschwerde vom 10.11.2016 gegen den Haftungsbescheid vom 22.9.2016 fristgerecht eingebracht wurde, ist entscheidend, wann der Haftungsbescheid rechtswirksam zugestellt wurde, nämlich entweder am 29.9.2016 durch Hinterlegung beim Postamt oder erst am 17.10.2016 (Zeitpunkt, in dem der Bescheid dem zustellbevollmächtigten Steuerberater iSd § 9 Abs. 3 ZustellG tatsächlich zugekommen ist).

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs. 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. Die im 6. Abschnitt der Bundesabgabenordnung betreffend die Einhebung der Abgaben geregelte Erlassung eines Haftungsbescheides ist somit eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO⁵, § 224 Tz 4). Die Bestimmung des § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO gilt daher auch für Haftungsbescheide (Ritz, BAO⁵, § 103 Tz 3 mit Judikaturnachweisen).

Die Zustellung einer Erledigung unmittelbar an den Vollmachtgeber ist dann zweckmäßig im Sinne des § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wenn diese der Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens dient.

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2004, 99/14/0029, ist die Abgabenbehörde trotz Vorliegens einer Zustellungsvollmacht aus Zweckmäßigkeitsgründen in einem Haftungsverfahren **zur Zustellung eines Vorhaltes** an die Beschwerdeführerin berechtigt, zumal die Beschwerdeführerin der Beantwortung der von der belangten Behörde gestellten konkreten Fragen zweifellos näher stand als der Zustellungsbevollmächtigte.

Dieses Erkenntnis ist im vorliegenden Fall mangels Sachverhaltsidentität nicht anwendbar, da im dortigen Fall in einem Haftungsverfahren lediglich ein Vorhalt trotz ausgewiesener Vollmacht an den Vollmachtgeber direkt gerichtet wurde.

Gemäß Beschluss des VwGH vom 08.03.1994, 92/13/0288, war das Finanzamt berechtigt, eine Berufungserledigung (Zurückweisungsbescheid) betreffend die Vorschreibung von Säumniszuschlägen unmittelbar dem Beschwerdeführer zuzustellen; eine Zustellungsvollmacht seiner Vertreter stand dem nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, da die Vorschreibung von Säumniszuschlägen im 6. Abschnitt der Bundesabgabenordnung geregelt sei. Dieser Abschnitt trage die Überschrift "Einhebung der Abgaben".

Der Beschluss enthält jedoch keine Ausführungen dahingehend, weshalb die Zustellung der Beschwerdeerledigung an den Vollmachtgeber in einem Säumniszuschlagsverfahren als zweckmäßig erachtet wurde.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass entsprechenden dem Wortlaut des § 103 Abs. 1 BAO eine Direktzustellung an den Vollmachtgeber trotz aufrechter Zustellvollmacht nur dann zulässig ist, wenn dies zweckmäßig ist, wobei diese Gründe vom Finanzamt darzulegen sind.

Der Ansicht, dass die Direktzustellung in Anbetracht der Befristung des Rechtes zur Einbringung von Rechtsmitteln zweckmäßig gewesen sei, kann seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht gefolgt werden, da der Zweck eines Vollmachtsverhältnisses im fachlichen Beistand liegt und die Fristenwahrung zur Erhebung von Beschwerden nach Bewertung deren Aussicht auf Erfolg zum ureigensten Geschäft eines steuerlichen Vertreters gehört.

Gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG gilt die Zustellung des Haftungsbescheides in dem Zeitpunkt, an dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten zugekommen ist, somit am 17.10.2016 als bewirkt.

Daraus folgt, dass die Bescheidbeschwerde rechtzeitig eingebracht wurde.

II.) Haftung

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.

Nach § 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 § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung des Bf. als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

I. Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Gemäß der vorliegenden Kontoabfrage haften die mit Haftungsbescheid vom 22.9.2016 geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten nach wie vor unberichtigt am Abgabenkonto aus.

2.) Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin:

Mit Beschluss des Gerichtes vom Datum1 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet, das nach Verteilung an die Massegläubiger mit Beschluss vom Datum2 aufgehoben wurde. In der Folge wurde die Firma am Datum3 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

3.) Stellung der Bf. als Vertreterin

Gemäß Firmenbuchauszug vertrat die Bf. die GmbH vom Datum4 bis zur Konkurseröffnung als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung der Bf. als Geschäftsführerin

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Die Abgabenbehörde hat zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb hat sich die Behörde mit den Einwänden des zur Abgabenhaftung herangezogenen Geschäftsführers zu befassen, dass ihn kein Verschulden getroffen habe (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Grundsätzlich ist in einem Haftungsbescheidverfahren somit die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung nicht zu prüfen, jedoch steht diese Vorgabe eben in einem Spannungsfeld zum Nachweis einer schuldhaften Pflichtverletzung.

Erst wenn man zu dem Schluss kommt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, ist in einem zweiten Prüfungsschritt für eine Haftungsinanspruchnahme ein Vorbringen zur Höhe der festgesetzten schuldhaft nicht entrichteten Abgabe als irrelevant zu bewerten und die Partei darauf zu verweisen, dass Streitigkeiten darüber im Festsetzungsverfahren (dritter Schritt, wenn bei einer Haftungsinanspruchnahme von dem Recht Gebrauch gemacht wird die Abgabefestsetzung zu bekämpfen) auszutragen sind.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 94 hat 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 die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2013 beruht auf dem Bescheid vom 22.10.2014, wobei die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt wurden.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Im vorliegenden Fall wurde, wie bereits in Punkt 2 (Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin) ausgeführt, der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Gerichtes vom Datum¹, somit vor Ende der Frist des § 134 Abs. 1 BAO zur Einreichung der Abgabenerklärung, eröffnet.

Ab diesem Zeitpunkt war die Bf. als Geschäftsführerin für die Einreichung der Umsatzsteuererklärung nicht mehr verantwortlich.

Es besteht keine Bindung an die mit rechtskräftiger Schätzung festgestellte Höhe einer nicht entrichteten Abgabennachforderung, da das Erfordernis der Schätzung nicht im Rahmen einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bf. lag

Mangels Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung war der Beschwerde somit insoweit stattzugeben.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben brachte die Bf. vor, dass die mit Bescheiden vom 22.8.2014 festgesetzten Nachforderungen an L, DB und DZ aus den Monaten 11+12/2013 resultieren würden, die offensichtlich von der dazu beauftragten

Steuerberatungskanzlei nicht gemeldet worden seien. Die Lohnverrechnung sei bis Ende des Jahres 2013 von der Kanzlei D. durchgeführt, die Steuerberatung sei mit 10/2013 durch den nunmehrigen steuerlichen Vertreter übernommen worden. Aufgrund des unterjährigen Steuerberaterwechsels sei offensichtlich übersehen worden, dass die Meldungen seitens der beauftragten Lohnverrechnungsstelle nicht durchgeführt worden seien.

Nimmt der Geschäftsführer die steuerlichen Agenden nicht selbst wahr, sondern überträgt sie an Dritte, wird er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Es treffen ihn Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung Haftungsfolgen zeitigen kann. Die Tätigkeit der herangezogenen Personen ist zumindest in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, dem Geschäftsführer verborgen bleibt (Hinweis VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Auch der Steuerberater ist bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass dem Abgabepflichtigen Steuerrückstände nicht verborgen bleiben (VwGH 2.8.1995, 94/13/0095; VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Gerade bei einem Steuerberaterwechsel kann nicht ausgeschlossen werden, dass aufgrund von Missverständnissen Fehler unterlaufen und z.B. Abgabenerklärungen oder Meldungen an das Finanzamt nicht oder nicht fristgerecht erfolgen, weshalb gerade in einem solchen Fall eine Überwachung der für die Erklärungen zuständigen Kanzlei erforderlich ist, zudem obliegt die Zahlungsverpflichtung stets den Vertreter einer Kapitalgesellschaft. Dieser Zahlungsverpflichtung ist die Bf. nicht nachgekommen, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht in Abrede gestellt werden kann.

Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis des VwGH vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038, Slg. N.F. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es dem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (vgl. VwGH vom 21.1.2004, 2002/13/0218).

Diese Rechtsprechung gilt nicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (VwGH 25.1.1990, 96/14/0080). Diese Abgabenschuldigkeiten unterliegen dem Gleichbehandlungsgrundsatz.

Bereits aus dem Umstand, dass Löhne ausbezahlt wurden, ergibt sich, dass die GmbH nicht völlig vermögenslos war.

Ein Gleichbehandlungsnachweis wurde jedoch nicht vorgelegt.

Die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnabgaben 2013 wurde daher zu Recht ausgesprochen.

5.) Kausalzusammenhang:

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

6.) Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Laut Firmenbuchauszug war die Bf. einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Im Übrigen hat die Bf. auch kein Vorbringen zum Ermessen erstattet.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 30. März 2017

