

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***1*** in der Beschwerdesache NN, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 10.02.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 09.01.2020, Abgabekontonummer xx, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass NN für folgende Abgaben in der Höhe von insgesamt 78.002,38 € gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO als Haftungspflichtige in Anspruch genommen wird:

Abgabenart	Betrag
Körperschaftsteuer 2013	8.301,20
Körperschaftsteuer 2014	23.529,00
Körperschaftsteuer 04-06/16	1.181,29
Körperschaftsteuer 07-09/16	3,62
Lohnsteuer 01-06/2015	8.848,13
Dienstgeberbeitrag 01-06/2015	4.881,89
Zuschlag zum DB 01-06/2015	466,54
Umsatzsteuer 12/2015	3.771,16
Umsatzsteuer 01/2016	2.206,66
Umsatzsteuer 02/2016	1.766,61
Umsatzsteuer 04/2016	4.321,32
Umsatzsteuer 06/2016	14.593,16
Lohnsteuer 01-07/2016	1.974,24
Dienstgeberbeitrag 01-07/2016	778,06

Zuschlag zum DB 01-07/2016	69,14
Anspruchszinsen 2014	123,93
Stundungszinsen 2016	821,40
Säumniszuschlag 1 2016	365,03
gesamt	78.002,38 €

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war vom Datum1 bis Datum2 gemeinsam mit G2 und vom Datum3 bis Datum4 alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin der im Jahr X errichteten NN.GmbH (Firmenbuchauszug FN).

Am Datum5 wurde über die NN.GmbH das Konkursverfahren eröffnet, was die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hatte (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum5, GZ. GZ.). Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum6 wurde der Konkurs nach der Schlussverteilung aufgehoben.

Am Datum7 wurde die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht (Firmenbuchauszug FN).

Mit dem Vorhalt vom 26.03.2018 teilte das Finanzamt der Bf. als potentiell Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO mit, bei der NN.GmbH hafteten Abgabenrückstände in der Höhe 57.762,42 € aus, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden sei.

Die Bf. werde ersucht, nachzuweisen, dass sie ohne ihr Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Sie werde ersucht bekannt zu geben, ob im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit andere angefallene Zahlungen geleistet worden seien.

Eine Vorhaltsbeantwortung wurde seitens der Bf. nicht erstattet.

Mit dem hier angefochtenen Haftungsbescheid vom 09.01.2020, Abgabekontonummer xx, zog das Finanzamt Wien 4/5/10 die Bf. gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO zur Haftung für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der NN.GmbH im Ausmaß von 120.601,19 € heran:

Körperschaftsteuer 2013 (18.327 €) und 2014 (45.577 €),
 Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 04-06/2016 (1.304 €) und 07-09/2016 (4 €),
 Umsatzsteuer 12/2015 (4.162,90 €), 01/2016 (2.435,58 €), 02/2016 (1.950,12 €),
 04/2016 (4.770,20 €) und 06/2016 (16.109,04 €),
 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-06/2015 (13.354 €, 5.389 € und 515 €),
 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-07/2016 (2.179,32 €, 858,88 € und 76,32 €),
 Anspruchszinsen 2013 (726,37 €) und 2014 (753,59 €),
 Stundungszinsen 2016 (906,72 €),
 Säumniszuschlag 1 2016 (820,53 €) und
 Verspätungszuschlag 04/2016 381,62 €).

Begründend wurde ausgeführt, der Abgabenrückstand sei bei der Gesellschaft uneinbringlich. Die Bf. sei als Geschäftsführerin verpflichtet gewesen, die Abgaben aus den der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mitteln zu entrichten. Es sei ihre Sache, darzulegen, weshalb sie nicht für die nicht rechtzeitige Entrichtung der Abgaben Sorge tragen konnte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden könne.

Die Bf. habe das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen und darzutun, dass die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt wurden.

Die Bf. habe auch die Abfuhr der fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Die Bf. sei für den Fall, dass ihr die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Die jeweiligen Grundlagenbescheide wurden dem Haftungsbescheid beigelegt.

Im Schriftsatz vom 10.02.2020 brachte die Bf. durch ihren Vertreter gegen den Haftungsbescheid und den dem Haftungsbescheid angeschlossenen Grundlagenbescheid betreffend Lohnsteuer, DB und DZ 01-06/2015 vom 01.07.2015 (in eventu) das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte dazu aus:

„Vorab wird festgehalten, dass die am Datum7 bekanntgemachte Verteilungsquote von 8,791555 % nicht in Abzug gebracht wurde, eine Haftung jedoch nur für den verbleibenden Restbetrag möglich ist.

Hinsichtlich der ebenfalls (in Eventu) angefochtenen Bescheide über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer, die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 01-06/15 vom 01.07.2015 ist auszuführen, dass diese im Schätzungswege ermittelt wurden. Vermutlich, da seitens der damaligen steuerlichen Vertretung keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden.

Die Lohnkonten für den betreffenden Zeitraum sind diesem Schreiben ebenfalls angeschlossen, daraus ist ersichtlich, dass tatsächlich lediglich folgende Werte zu berücksichtigen sind:

L 01-06/15 9.767,24

DB 01-06/15 4.495,63

DZ 01-06/15 399,61

Die im Haftungsbescheid angeführte Körperschaftsteuer 2013 in der Höhe von € 18.237,00 wurde mit Bescheid vom 24.01.2017 auf Basis einer steuerlichen Betriebsprüfung, welche vom Masseverwalter abgewickelt wurde festgesetzt und mit Bumi Nr. 2/2017 per 01.03.2017 fällig gestellt. Eine Entrichtung zur Fälligkeit durch Frau NN, war demnach nicht mehr möglich (Bekanntmachung des Konkurses in der Ediktsdatei am Datum5), folglich kann sie für diesen Betrag nicht zur Haftung herangezogen werden. Gleiches gilt für ebenfalls im Haftungsbescheid angeführten Anspruchszinsen für die K 2013 in Höhe von € 726,37.

Die Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von € 45.577,00 wurde mit Bescheid vom 23.01.2017 in Form einer Beschwerdeentscheidung festgesetzt, vom ursprünglich festgesetzten Betrag in Höhe von € 17.096,00 waren € 13.110,00 bis 23.01.2017 ausgesetzt, wodurch dieser Betrag ebenfalls nicht in Haftung des Geschäftsführers fällt (UFS GZ. RV/2098-W/12).

Ebenso ausgesetzt waren die oben angeführten Lohnabgaben 01-06/2015, wodurch eine Entrichtung zur Fälligkeit durch die Geschäftsführerin nicht möglich war (UFS GZ. RV/2098-W/12).

Wir beantragen daher unsere Mandantin hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013, 2014 sowie der Anspruchszinsen für die K 2013 und 2014 und der Lohnabgaben 01-06/15 nicht zur Haftung heranzuziehen.

Bezüglich der Lohnabgaben 01-06/15 beantragen wir in Eventu die Haftung auf die tatsächlichen Beträge zu beschränken.

Weiters ist bei den verbleibenden Beträgen die bereits festgesetzte und verteilte Quote in Abzug zu bringen.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 29.10.2020¹ wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Finanzamt habe beim Handelsgericht Wien insgesamt 140.033,47 € angemeldet. An die Gläubiger sei eine Verteilungsquote von 9,410147 % ausgeschüttet worden. Nach Abzug der erhaltenen Quotenzahlung sei der Restbetrag zur Haftung herangezogen worden.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben sei durch die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten der Bf. entstanden.

Mit dem Schriftsatz vom 23.11.2020 beantragte der Vertreter der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Das Finanzamt sei in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung weder auf die Ausführungen in der Beschwerde zum Konkursverfahren und der damit faktischen Unmöglichkeit der Entrichtung der Abgaben noch auf die Ausführungen hinsichtlich der Grundlagenbescheide eingegangen.

Über die Beschwerde 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.

1. Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) vom Datum1 bis Datum2 gemeinsam mit G2 und vom Datum3 bis Datum4 (Konkurseröffnung und Auflösung der Gesellschaft am Datum5) alleinige Geschäftsführerin der NN.GmbH war (Auszug aus dem Firmenbuch FN).

Zu den Pflichten der Bf. als Geschäftsführerin der Gesellschaft gehörten daher nicht nur die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, die Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, die Abgabenerklärungspflicht, sondern insbesondere auch die Wahrnehmung der

abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft sowie die Vorsorge, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 25.04.2016, Ra 2015/16/0139).

2. Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin am Datum⁷ gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde (Auszug aus dem Firmenbuch FN), weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten, soweit sie die im Konkursverfahren ausbezahlte Quote von 9,410147 % übersteigen, bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

3. Konkursquote

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 17.09.1990, 90/14/0038) haben Buchungen am Abgabenkonto für das Erlöschen der Abgabenschuld keine Rechtswirkung, weil eine Abgabenschuld nicht durch Buchung auf dem Abgabenkonto, sondern durch einen gesetzlichen Tilgungstatbestand erlischt (vgl. § 211 Abs. 1 BAO). Die Konkursordnung hat Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO, der die Verrechnung von Gutschriften am Abgabenkonto mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden vorsieht.

Gemäß § 50 KO bildet das Konkursvermögen, soweit es nicht zur Befriedigung der Masseforderungen und der Ansprüche der Absonderungsberechtigten verwendet wird, die gemeinschaftliche Konkursmasse, aus der die Konkursforderungen, unbeschadet der §§ 56 und 57, nach dem Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen sind.

Im Hinblick auf § 50 KO sind daher Zahlungen des Masseverwalters anteilig auf die eine Konkursforderung darstellenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Die Verrechnung der Quotenzahlungen durch die belangte Behörde mit Abgabenschuldigkeiten, die nicht zum Gegenstand des angefochtenen Bescheides gemacht wurden, obwohl es sich um Insolvenzverbindlichkeiten gehandelt hat, bedeutet nicht, dass die Bf. auf Grund einer solchen Verrechnung für die anderen (übrigen) Abgabenschuldigkeiten in voller Höhe zur Haftung herangezogen werden kann, weil es hinsichtlich des die Quote umfassenden Betrages im Konkursverfahren zu einer anteiligen Befriedigung der einzelnen Abgabenverbindlichkeiten

gekommen ist und hinsichtlich der Quotenzahlung keine Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin vorliegt.

In einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, wird die Identität der Sache durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (zB § 9 BAO). Dem Finanzamt bleibt es unbenommen, die Verbuchung der Quotenzahlung am Abgabenkonto der Gesellschaft richtig zu stellen und die Bf. bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die nicht in den Haftungsbescheid aufgenommenen Abgaben, die durch die Verbuchung der Quote zur Gänze abgedeckt wurden, (erstmalig) zur Haftung heranzuziehen.

4. Lohnabgaben 01-06/2015

Dem angefochtenen Haftungsbescheid lagen der Haftungsbescheid zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 01-06/2015 und die Festsetzungsbescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-06/2015 vom 01.07.2015 samt der Aufgliederung der einzelnen Abgaben auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume bei.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 31.03.2016 wurde der Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid über die Festsetzung der Lohnsteuer betreffend den Zeitraum 01-06/2015 stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Geht einem Haftungsbescheid (nach § 9 BAO) ein Abgabenbescheid - oder betreffend Lohnsteuer ein (Abgaben-)Haftungsbescheid nach § 82 EStG 1988 - voraus, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid (bzw. den Haftungsbescheid nach § 82 EStG 1988) zu halten. Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 13.01.2021, Ra 2020/13/0104, mwN).

Da der (Abgaben-)Haftungsbescheid hinsichtlich Lohnsteuer 01-06/2015 mit der Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 31.03.2016 aufgehoben wurde, besteht keine Bindungswirkung an diesen – nicht mehr dem Rechtsbestand angehörigen – Bescheid. Ob und in welchem Ausmaß der Abgabenanspruch Lohnsteuer gegeben ist, ist daher als Vorfrage im gegenständlichen Haftungsverfahren zu entscheiden (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085).

Dem verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid wird daher die Lohnsteuer 01-06/2015 mit dem in der Beschwerde vom 10.02.2020 von der Bf. selbst bekannt gegebenen Betrag laut Lohnkonten in der Höhe von 9.767,24 € zu Grunde gelegt.

Bei der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 01-06/2015 im Haftungsbescheid war das Finanzamt hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgaben an die (in der Beschwerdevereentscheidung vom 31.03.2016 nicht aufgehobenen) Festsetzungsbescheide vom 01.07.2015 gebunden.

Die in der Beschwerde vom 10.02.2020 vorgebrachten Einwendungen gegen die Höhe der Abgaben sind im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide (siehe § 248 BAO) zu berücksichtigen. Auf die gegen die Grundlagenbescheide eingebrachte Beschwerde der Bf. im Schriftsatz vom 10.02.2020 wird verwiesen.

5. Aussetzung der Einhebung der Lohnabgaben 01-06/2015

Zum Vorbringen, die Lohnabgaben 01-06/2015 seien ausgesetzt gewesen, weshalb der Bf. eine Entrichtung zu den Fälligkeitstagen nicht möglich gewesen sei, wird festgestellt:

In der Beschwerde der Gesellschaft vom 04.08.2015 gegen den Haftungsbescheid zur Abfuhr der Lohnsteuer und die Festsetzungsbescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-06/2015 wurde beantragt, die Differenz zwischen der Abgabennachforderung und den von der Gesellschaft errechneten Beträgen (4.483,37 €) auszusetzen.

Bei Selbstberechnungsabgaben ist für die Frage, ob die Gesellschaft über Mittel für die Abgabentrückstellung verfügt hat, bereits der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 29.03.2007, 2005/15/0116).

Warum die Entrichtung der Lohnabgaben nicht zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben (15.02. bis 15.07.2015, zur Höhe siehe die dem Haftungsbescheid beigelegte monatliche Aufgliederung) erfolgt ist, wird nicht dargelegt. Die Aussetzung der Einhebung der Abgaben wurde erst nach Fälligkeit der Abgaben am 04.08.2015 beantragt. Das Vorbringen, der Bf. sei die Entrichtung zu den einzelnen Fälligkeitsterminen aus diesem Grund nicht möglich gewesen, kann nicht nachvollzogen werden. Liquiditätsaufstellungen zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten wurden trotz Vorhalt und ausführlicher Darlegung der Rechtslage im Haftungsbescheid nicht vorgelegt.

6. Lohnabgaben 01-07/2016

Dem angefochtenen Haftungsbescheid war der Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 01-09/2016 sowie die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01-09/2016 beigelegt.

Gegen die Höhe der im Haftungsbescheid angeführten Lohnabgaben wurde von der Bf. kein Vorbringen erstattet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in einem Fall, in dem weder die Höhe (zur jeweiligen Fälligkeit) der Abgabenschuld bestritten wird, noch vom Haftungspflichtigen Gläubigergleichbehandlung behauptet wird, eine Aufgliederung der Abgabenschuld nach den jeweiligen Fälligkeiten geboten (VwGH 23.06.2021, Ra 2020/13/0072).

7. Säumniszuschlag 1/2016

Im Gesamtbetrag von 820,53 € sind auch die erst am 17.11.2016 und somit nach Konkurseröffnung fälligen Säumniszuschläge 1/2016 in der Höhe von 95,40 € und 322,18 € enthalten. Diese sind aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden. Der Haftungsbetrag für die Säumniszuschläge 2016 beträgt daher 402,95 € (820,53 € minus 95,40 € minus 322,18 €). Auf die einzelnen, dem Haftungsbescheid beigelegten Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen wird verwiesen.

8. Verspätungszuschlag 04/2016

Der Verspätungszuschlag 04/2016 in der Höhe von 381,62 € war am 03.10.2016 und daher erst nach der Konkurseröffnung über das Vermögen der Gesellschaft fällig. Eine Verpflichtung zur Entrichtung bestand deshalb für die Bf. nicht, weshalb der Verspätungszuschlag aus der Haftungssumme auszuscheiden ist.

9. Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2013

Die Bf. bringt vor, die Körperschaftsteuer 2013 in der Höhe von 18.237 € sei erst nach der Eröffnung des Konkursverfahrens über die GmbH festgesetzt und mit 01.03.2017 fällig gestellt worden.

Werden Abgaben erst nach Beendigung der Vertreterfunktion fällig – im vorliegenden Fall wurde die Körperschaftsteuer 2013 im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommenen Verfahren mit dem Bescheid vom 24.01.2017 mit 20.970 € statt bisher 2.643 € neu festgesetzt – kann der Geschäftsführer für diese Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er hat im Zusammenhang mit diesen Abgaben die Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten zu verantworten (zB die Verletzung der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen), wobei die Verletzung dieser Pflichten für den Abgabenausfall ursächlich gewesen sein muss.

Aus dem dem Haftungsbescheid beigelegten BP-Bericht vom 11.01.2017 geht hervor, dass die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2013 in der Höhe von 18.327 € aus den Feststellungen in Tz. 3 (nicht anerkannte Fremdleistungen 76.525 €) und Tz. 5 (Repräsentationsaufwendungen 1.533,08 €) resultiert.

Dazu wurde von der Prüferin im Einzelnen ausgeführt:

„Tz. 3 Fremdleistungen

.....

E (E. e.U.)

Durch die Abg. Pfl. wurden im Jahr 2013 Aufwendungen iHv € 3.200,- für Fremdleistungen des Einzelunternehmens „E“ geltend gemacht.

Es handelt sich hierbei um eine Rechnung mit Rechnungsdatum 10.4.2013, Leistungszeitraum war die LW 14-15/2013.

Im Zuge einer Außenprüfung für den Zeitraum 7/2013 - 6/2014 wurde durch Herrn E bekannt gegeben, dass er nicht mehr als Einzelunternehmer tätig ist, da das Einzelunternehmen zahlungsunfähig ist. Weiters gab Herr E an, dass er Rechnungen an Unternehmen gelegt habe, aber keine Leistung erbracht hat, seinen Lebensunterhalt bestreite er mit seiner KG.

Für das Jahr 2013 wurden keine steuerbaren Umsätze erklärt, DN gab es im ersten Halbjahr 2013 keine. Durch die Abg. Pfl. wurde hinsichtlich einer Frageliste zu „E e. U.“ angegeben, dass Kontakt über einen Herrn H (H) erfolgte (DN bei E erst ab 06/2013). Aufzeichnungen bzw. Unterlagen über Arbeiter, die von der „E e. U.“ in Rechnung gestellte Leistung erbracht haben, liegen keine vor.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes, geht die AP davon aus, dass der Rechnung von „E“ keine Leistung zu Grunde liegt. Der Betrag von € 3.200,- wird nicht als Aufwand anerkannt und dem Gewinn hinzugerechnet.

X.KG

Durch die Abg. Pfl. Wurden im Jahr 2013 Aufwendungen iHv € 19.250,- für Fremdleistungen der „X.KG“ geltend gemacht.

Den Unterlagen und Belegen, sowie der Buchhaltung der Abg. Pfl. Ist zu entnehmen, dass eine Rechnung durch die „X.KG“ gestellt wurde (gebucht mit ER 65) iHv €1.700,-. Die restlichen € 17.550,- welche auf dem Kreditorenkonto „X.KG“ gebucht wurden, liegen Zahlungen zu Grunde, denen keine Rechnung zugeordnet werden kann. Die diesbezüglichen Buchungen erfolgen unter dem Belegkreis „BU“.

Die Aufwendungen werden w.o. (fehlende RG 2012) durch die AP nicht anerkannt und dem Gewinn hinzugerechnet.

G1.GmbH

Durch die Abg. Pfl. wurden im Jahr 2013 Aufwendungen iHv € 41.550,- für Fremdleistungen der „G1.GmbH“ geltend gemacht.

.....

Die „G1.GmbH“ wurde mit 28.1.2015 im Firmenbuch gelöscht, die UID-Nummer mit 12.12.2013 begrenzt.

In der Buchhaltung der Abg. Pfl. findet sich auf dem Kreditorenkonto der „G1.GmbH“ ausschließlich Buchungen zu Zahlungen, Rechnungen können diesen Buchungen keine zugeordnet werden.

Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2008-2013 wurde festgestellt, dass die „G1.GmbH“ keine Leistung erbracht hat und es sich um eine „Betrugs- bzw. Scheinfirma“ handelt.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes, geht die AP davon aus, dass es sich bei der Rechnung von der „G1.GmbH“ um eine „Schein- bzw. Deckungsrechnung“ handelt.

Daher werden die Rechnungen nicht als Aufwand anerkannt und dem Gewinn hinzugerechnet.

G2.GmbH

Durch die Abg. Pfl. wurden im Jahr 2013 Aufwendungen iHv € 35.000,- für Fremdleistungen der „G2.GmbH“ geltend gemacht. Dabei handelt es sich um eine Buchung mit 31.12.2013 und dem Belegkreis „BU“. Dieser Buchung kann weder eine Rechnung noch eine Zahlung zugeordnet werden.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 10.1.2013 wurde der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Infolge Vermögenslosigkeit wurde die Firma mit 23.8.2013 im Firmenbuch gelöscht.

Die UID wurde mit 17.7.2012 begrenzt.

Die Aufwendungen werden w.o. (fehlende RG 2012) durch die AP nicht anerkannt und dem Gewinn hinzugerechnet.

Tz. 5 Repräsentationsaufwendungen

Die Abg. Pfl. hat in den Prüfungsjahren 2012-2014 Aufwendungen für Repräsentation geltend gemacht. Von den dazugehörigen Rechnungen wurden 50% als nicht abzugsfähiger und 50%

als abzugsfähiger Repräsentationsaufwand gebucht, in der Veranlagung wurden die nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen allerdings nur im Jahr 2013 außerbilanziell wieder hinzugerechnet.

Die AP hat im Zuge der Prüfung festgestellt, dass auf den Rechnungen (Bewirtung) oder zu den Rechnungen kein Hinweis zu finden ist, welcher Werbezweck verfolgt wurde und welches Rechtsgeschäft zustande kam bzw. angestrebt wurde. Durch AP wurde einer Fragenliste betreffend des Repräsentationsaufwandes die Abg. Pfl. dazu aufgefordert den Werbezweck und die betriebliche Veranlassung nachzuweisen.

Durch die Abg. Pfl. wurde keine Stellungnahme zu dieser Frage genommen und keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

Daher geht die AP davon aus, dass es sich dabei um Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG handelt, die zur Gänze nicht abzugsfähig sind. Die geltend gemachten Aufwendungen werden in den Jahren 2012 und 2014 zur Gänze und im Jahr 2013 nur die noch nicht außerbilanziell hinzugerechneten Aufwendungen dem Gewinn hinzugerechnet ...“

Gegen die Feststellungen des dem Haftungsbescheid beigelegten BP-Berichtes vom 11.01.2017 trat die Bf. in der Beschwerde nicht entgegen. Es steht daher fest, dass die NN.GmbH Zahlungen an Unternehmen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, denen keine Rechnung zu Grunde lag (siehe die obigen Feststellungen zu X.KG, G1.GmbH, G2.GmbH) bzw. als Betriebsausgaben Zahlungen an Unternehmen geltend gemacht hat, die keine Leistung erbracht haben (siehe die obigen Feststellungen zu E e.U.). Ebenso wurden Repräsentationsaufwendungen als Betriebsausgaben abgesetzt, obwohl eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden konnte.

Es ist daher den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 15.02.2022, die Bf. als gesetzliche Vertreterin der NN.GmbH habe ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen (korrekte Führung von Büchern und Aufzeichnungen) verletzt, beizupflichten. Die im Jahr 2013 bis 14.12. als handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH eingesetzte Bf. hatte dafür zu sorgen, dass die Verbuchungen der Betriebsausgaben ordnungsgemäß durchgeführt werden. Die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung lassen darauf schließen, dass die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH von der Bf. auf das Gröblichste verletzt wurden, wobei die Verletzung dieser Pflichten für den Abgabenausfall ursächlich war.

Das Vorbringen, die Bf. habe die nach der Außenprüfung vom Finanzamt festgesetzte Körperschaftsteuer 2013 im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit am 01.03.2017 nicht mehr entrichten können, ist daher irrelevant, weil die Bf. durch ihr schuldhaftes Verhalten im Jahr 2013 die Uneinbringlichkeit der Körperschaftsteuer verursacht hat.

Aus der Haftung auszuscheiden sind lediglich die Anspruchszinsen 2013, die am 01.03.2017 und somit erst nach Konkurseröffnung über die Gesellschaft fällig waren. Die schuldhafte Nichtentrichtung dieser Abgabe kann der Bf. nicht angelastet werden.

10. Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2014

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beginnt die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft nicht erst mit der Begründung der Vertretungsfunktion, weil der Geschäftsführer auch verpflichtet ist, bis dahin angesammelte Abgabenrückstände zu begleichen (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0162).

Ein Geschäftsführer hat sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrückstellung erst mit deren Abstattung endet (VwGH 24.02.2010, 2006/13/0094).

Die Bf. hatte sich daher, als sie am Datum³ zur alleinigen handelsrechtlichen Geschäftsführerin der GmbH bestellt wurde, darüber zu informieren, ob die GmbH in der Zeit nach ihrem Ausscheiden (Datum²) ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, dies umso mehr, weil bereits in der Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit 2012 und 2013 wesentliche abgabenrechtliche Verpflichtungen verletzt wurden und ihr dies bekannt war (siehe BP-Bericht vom 11.01.2017).

Es war im Mai 2015 auch die Verpflichtung der Bf., für die rechtzeitige Abgabe der (richtigen) Körperschaftsteuererklärung 2014 zu sorgen.

Da keine Abgabenerklärung einlangte, mussten die Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer 2014 vom Finanzamt geschätzt werden (siehe Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 16.03.2016, Nachforderung an Körperschaftsteuer 2014 15.659 €).

Erst im Zuge der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde von der GmbH am 08.04.2016 der Jahresabschluss 2014 nachgereicht.

Aus dem BP-Bericht vom 11.01.2017 geht hervor, dass die (weitere) Nachforderung für das Jahr 2014 in der Höhe von 29.918 € (festgesetzt mit der Beschwerdeentscheidung vom 23.01.2017) aus den Feststellungen in Tz. 4 (Provisionen 118.275,86 €) und Tz. 5 (Repräsentationsaufwendungen 6.005,37 €) resultiert.

Dazu wurde von der Prüferin im Einzelnen ausgeführt:

„Tz. 4 Provisionen

Durch die Abg. Pfl. wurde im Jahr 2014 ein Aufwand iHv € 118.275,86 für „Provisionen an Dritte“ geltend gemacht. Die Bezahlung erfolgte in bar, laut Buchhaltung an eine „X.s.r.o.“.

Im Zuge der Prüfung hat die AP dazu festgestellt:

Die AP hat auf Grund eines Auszuges aus dem tschechischen Firmenregister festgestellt, dass es sich bei der „X.s.r.o.“ um ein tschechisches Unternehmen handelt, welches elektrische Maschinen und Geräte und elektronische Telekommunikationsgeräte herstellt, installiert und repariert. Ein weiterer Unternehmensgegenstand ist der Handel und der Gaststättenbetrieb.

Die Abg. Pfl. wurde durch die AP darüber befragt, worum es sich bei den Zahlungen handelt und wer der Empfänger der Zahlungen war. Die Abg. Pfl. gab dazu bekannt, dass es sich um eine Vermittlungsprovision für Werkverträge für die Projekte an der Adresse A1 und der Adresse A2 handelt. Als Empfänger der Provision wurde auf den Rechnungsaussteller (juristische Person) verwiesen. Es wurde eine weitere Fragenliste an die Abg. Pfl. übermittelt, in welcher diese nochmals aufgefordert wurde, die Zahlungen dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Dieser Aufforderung wurde nicht nachgekommen. Die AP stellt dazu fest, dass die dafür geltend gemachten Betriebsausgaben weder dem Grunde, noch der Höhe nach nachgewiesen wurden, und daher die Aufwendungen durch die AP nicht anerkannt wurden.“

Es ist auch für das Jahr 2014 festzustellen, dass eine ordentliche Buchhaltung der Gesellschaft nicht vorlag. So konnte nicht aufgeklärt werden, wofür und an wen die in der Buchhaltung als Aufwand verbuchten Provisionen in der Höhe von immerhin 118.275,86 € bezahlt wurden.

Eine korrekte Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2014 wurde nicht eingereicht. Es ist daher evident, dass die Bf. die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft auch für das Veranlagungsjahr 2014 verletzt hat, und die Verletzung dieser Pflichten für den Abgabenausfall ursächlich war.

Zu Tz. 5 (Repräsentationsaufwendungen) wird auf die obigen Ausführungen zum Veranlagungsjahr 2013 verwiesen.

Aus der Haftung auszuscheiden sind wiederum die Anspruchszinsen 2014 in der Höhe von 616,79 € (Bescheid vom 23.01.2017), die am 01.03.2017 und somit erst nach Konkurseröffnung über die Gesellschaft fällig waren. Die am 25.04.2016 fälligen Anspruchszinsen in der Höhe von 136,80 € (siehe Bescheid vom 16.03.2016) waren hingegen im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bf. zu entrichten und bleiben daher haftungsrelevant. Der Haftungsbetrag der Anspruchszinsen 2014 beläuft sich daher auf 136,80 €.

11. Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 2014

Die Bf. macht hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 geltend, vom ursprünglich (mit Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 16.03.2016) festgesetzten Betrag sei ein Betrag in der Höhe von 13.110 € bis 23.01.2017 ausgesetzt gewesen, weshalb dieser Betrag nicht in die Haftung falle.

Dazu wird festgestellt:

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 16.03.2016 wurde von der GmbH eine Beschwerde eingebracht und die Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuer 2014 in der Höhe von 13.110 € bis zur Erledigung der eingebrachten Beschwerde beantragt. Die Aussetzung der Einhebung des Betrages am Abgabenkonto der Gesellschaft wurde vom Finanzamt am 12.04.2016 verfügt (Buchungsabfrage Kto.Nr. xx).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub (siehe § 212a Abs. 5 BAO). Da der Bf. vom Finanzamt ein solcher hinsichtlich des Betrages von 13.110 € gewährt wurde, kann ihr hinsichtlich der Nichtentrichtung der Körperschaftsteuer 2014 in dieser Höhe eine schuldhaftige Pflichtverletzung nicht vorgeworfen werden. Die Haftung für Körperschaftsteuer 2014 war daher auf den Betrag von 32.467 € (45.577 € minus 13.110 €) einzuschränken.

Aus diesem Grund ergibt sich unter Berücksichtigung der vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 29.10.2020 mit 9,410147 % angeführten Quote folgende Reduktion der Haftungsbeträge:

Abgabenart	Betrag lt. Haftungsbescheid	Betrag abzüglich Konkursquote
Körperschaftsteuer 2013	18.327,00	16.602,40
Körperschaftsteuer 2014	45.577,00	
laut Punkt 11	32.467,00	29.411,81
Körperschaftsteuer 04-06/16	1.304,00	1.181,29
Körperschaftsteuer 07-09/16	4,00	3,62
Umsatzsteuer 12/2015	4.162,90	3.771,16
Umsatzsteuer 01/2016	2.435,88	2.206,66
Umsatzsteuer 02/2016	1.950,12	1.766,61
Umsatzsteuer 04/2016	4.770,20	4.321,32

Umsatzsteuer 06/2016	16.109,04	14.593,16
Lohnsteuer 01-06/2015	13.354,00	
laut Punkt 4	9.767,24	8.848,13 €
Dienstgeberbeitrag 01-06/2015	5.389,00	4.881,89
Zuschlag zum DB 01-06/2015	515,00	466,54
Lohnsteuer 01-07/2016	2.179,32	1.974,24
Dienstgeberbeitrag 01-07/2016	858,88	778,06
Zuschlag zum DB 01-07/2016	76,32	69,14
Anspruchszinsen 2013	726,37	
laut Punkt 9	0,00	0,00
Anspruchszinsen 2014	753,59	
laut Punkt 10	136,80 €	123,93
Stundungszinsen 2016	906,72	821,40
Säumniszuschlag 1 2016	820,53	
laut Punkt 7	402,95	365,03
Verspätungszuschlag 04/2016	381,62	
laut Punkt 8	0,00	0,00

12. Gleichbehandlungsgrundsatz

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Bei Selbstberechnungsabgaben ist für die Frage, ob die Gesellschaft über Mittel für die Abgabentrückstellung verfügt hat, bereits der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Abgaben bei

ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 29.03.2007, 2005/15/0116). Für die übrigen Abgaben erfährt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung des Vertreters nur dann eine Einschränkung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei gleichmäßiger Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre.

Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt erforderlich. Konsequenterweise haftet der Geschäftsführer ansonsten für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027, mwN).

Ein Nachweis, ob der Gesellschaft ausreichende Mittel zur Abgabentrichtung fehlten bzw. ob sämtliche Gläubiger der Gesellschaft gleichbehandelt wurden, wurde von der Bf. im gesamten Verfahren ebenso nicht erbracht wie die Berechnung des Betrages, der – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Fälligkeit der gegenständlichen Abgaben ergeben sich nach Aktenlage jedenfalls keine Anhaltspunkte, zumal die Geschäftstätigkeit (Baumeistergewerbe, Reinigungsdienste, Hausmeisterservice) jedenfalls den Einkauf von Waren, die Bezahlung der Betriebskosten sowie die Ausbezahlung von Löhnen (siehe Lohnkonten) erforderte.

13. Schuldhafte Pflichtverletzung

Hat der Geschäftsführer im Haftungsverfahren nicht den ihm obliegenden Entlastungsbeweis in Bezug auf die Abgabentrichtung erbracht, kann die Behörde schon deshalb eine die Inanspruchnahme zur Haftung rechtfertigende schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (VwGH 24.03.2009, 2006/13/0156).

Als schuldhaft im Sinne der Bestimmung des § 9 BAO gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037).

Die von der Bf. im vorliegenden Fall zu vertretende, oben ausgeführten Pflichtverletzungen (Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, Nichtabfuhr der Lohnabgaben in der korrekten Höhe, Verletzung der Wahrheitspflicht, Nichtabgabe von Abgabenerklärungen) wiegt schwer und ist mit leichter Fahrlässigkeit nicht erklärlich.

14. Kausalität

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

15. Ermessen

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

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Zur Ermessensentscheidung des Finanzamtes hat die Bf. kein Vorbringen erstattet.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 19.05.2021, Ra 2019/13/0046).

Ein solcher Umstand liegt hier vor, wurden doch Körperschaftsteuer der Jahre 2013 und 2014 erst mit dem Haftungsbescheid vom 09.01.2020 geltend gemacht.

Um der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung zu tragen, wird die Haftungsinanspruchnahme für die Körperschaftsteuer 2014 zu Gunsten der Bf. auf 80% der oben angeführten Haftungsschuld herabgesetzt (Körperschaftsteuer 2014 daher 23.529 € [80% von 29.411,81 €]).

Bei der Körperschaftsteuer 2013 wird zu Gunsten der Bf. darüber hinaus berücksichtigt, dass auch gegen den Geschäftsführer G2 ein Haftungsbescheid über die Körperschaftsteuer 2013 erlassen wurde, weshalb die Körperschaftsteuer 2013 auf 50% der oben angeführten Haftungsschuld herabgesetzt wird (Körperschaftsteuer 2013 daher 8.301,20 € [50% von 16.602,40 €]).

Hinsichtlich der übrigen Abgaben erfolgte die Haftungsinanspruchnahme der Bf. zeitnah zur Feststellung der Uneinbringlichkeit bei der Gesellschaft (Aufhebung des Konkurses am Datum6,

Einleitung des Vorhaltsverfahren zur Haftung bereits während des Konkursverfahrens der Gesellschaft am 26.03.2018, Erlassung des Haftungsbescheides am 09.01.2020).

Eine weitere Herabsetzung der Haftungsbeträge konnte angesichts des eklatanten Verschuldens des Bf. an der Uneinbringlichkeit der Abgaben, wie oben ausgeführt, nicht in Erwägung gezogen werden.

Zur 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.

Die gegenständliche Entscheidung beruht auf der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden war. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 7. Juli 2022