

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf***, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2016 gegen den Haftungsbescheid des ***FA*** vom 2. Dezember 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass die Beschwerdeführerin für folgende Abgaben gemäß §§ 9 iVm 80 BAO als Haftungspflichtige in Anspruch genommen wird:

Umsatzsteuer 2003	45.128,70
Umsatzsteuer 2004	47.635,67
Umsatzsteuer 2005	56.223,63
Umsatzsteuer 2006	2.249,01
Summe	151.237,02

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Festsetzungsverfahren betreffend die Primärschuldnerin

Im Gefolge einer mit Bericht vom 11.6.2007 zu ABNtr abgeschlossenen Außenprüfung im Betrieb der P GmbH verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 12.6.2007 die

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und erließ Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006. Die festgesetzten Nachforderungen an Umsatzsteuer belaufen sich auf insgesamt EUR 319.982,40 (2002: 68.638,51; 2003: EUR 119.708,50; 2004: EUR 59.544,59; 2005: EUR 70.279,54; 2006: EUR 2.811,26).

Die P GmbH erhob am 4.7.2007 Berufung gegen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2004 und gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006. Der Unabhängige Finanzsenat gab der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 mit Bescheid vom 26.8.2008 zu GZ RV/0726-I/07 Folge, hob diese auf und wies die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 als unzulässig geworden zurück. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 gab der Unabhängige Finanzsenat Folge und hob diese auf.

Aufgrund einer Beschwerde des Finanzamtes hob der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates mit Erkenntnis vom 5.9.2012 zu Geschäftszahl 2008/15/0285 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Im fortgesetzten Verfahren wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 11.8.2015 zu GZ RV/3100670/2012 die Berufung der P GmbH gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 ab. Die Revision der P GmbH gegen dieses Erkenntnis wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18.10.2018 zu Geschäftszahl Ra 2016/15/0038 zurück.

Damit steht folgender im Festsetzungsverfahren entscheidungswesentliche Sachverhalt fest: Hinsichtlich der behaupteten Ausfuhrlieferungen an eine ungarische Firma konnte deren Existenz nicht festgestellt werden. Hinsichtlich der behaupteten Ausfuhrlieferungen an eine serbische Firma lagen gefälschte Ausfuhrstempel vor und bestanden keine Geschäftsbeziehungen. Der tatsächliche Verbleib der fakturierten Waren konnte nicht geklärt werden. Die P GmbH handelte nicht mit der „*Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes*“. In rechtlicher Hinsicht wurde hinsichtlich der Ausfuhrlieferungen die Steuerfreiheit versagt und die nunmehr haftungsgegenständliche Umsatzsteuer vorgeschrieben.

2. Haftungsverfahren betreffend die Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin ist ausweislich des Firmenbuchs seit 15.1.2002 alleinige Geschäftsführerin und alleinige Vertretungsbefugte der im Firmenbuch zu FN eingetragenen P GmbH.

Das Finanzamt nahm die Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der P GmbH nach einem Vorhalteverfahren mit Bescheid vom 2.12.2015 als Haftungspflichtige für Abgaben in Höhe von insgesamt EUR 212.866,57 in Anspruch, nämlich für die Umsatzsteuer 2003 (EUR 80.230,18), die Umsatzsteuer 2004 (EUR 59.544,59), die Umsatzsteuer 2005 (EUR 70.279,54), die Umsatzsteuer 2006 (EUR 2.811,26) und die Körperschaftsteuer 2014 (EUR 1,00). Begründend führte das Finanzamt aus, dass es diese Abgaben bei der P GmbH als uneinbringlich ansehe, da die P GmbH seit Jahre keine Umsätze erwirtschaftete und im Übrigen weder über Einkommen noch Vermögen verfüge. In der Bilanz 2013 sei keinerlei Vermögen mit Ausnahme einer sonstigen Forderung gegen das Finanzamt ausgewiesen. Diese sonstige Forderung bestehe jedoch nicht zu Recht.

In ihrer Beschwerde vom 4.1.2016 gegen den Haftungsbescheid brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, es seien zum Fälligkeitstermin der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen. Es könnten keine Belege zur Darstellung der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt werden, da die siebenjährige Aufbewahrungsfrist hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 längst abgelaufen sei und die Belege zur Darstellung der Liquiditätssituation nicht zwingend Belege mit Bedeutung für ein anhängiges Verfahren darstellten. Das Finanzamt sei spätestens am 13.6.2007 davon ausgegangen, dass die P GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfügte. Das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31.1.2008 ersehen können, dass ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen worden sei. Das Finanzamt habe sein Ermessen bei der Haftungsinanspruchnahme unrichtig geübt und die lange, zwischen Erlassung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide am 12.6.2007 und der Erlassung des Haftungsbescheides am 2.12.2015 verstrichene Zeit nicht berücksichtigt. Es sei auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin Bedacht zu nehmen. Die Haftungssumme decke sich nicht mit den Spruchbeträgen der dem Haftungsbescheid beigelegten Umsatzsteuerbescheide. Weiteres Vorbringen richtet sich gegen die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.2.2016 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise, und zwar hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014, statt und wies die Beschwerde im Übrigen ab. Die Begründung dazu lautet auszugsweise: „... Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme am 2.12.2015 steht – wie bereits im Vorhalt vom 4.11.2015 ausgeführt – für die Abgabenbehörde betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben fest. Eine Unbilligkeit wegen lange vergangener Zeit kann hier nicht erblickt werden, da eine Haftungsinanspruchnahme im gegenständlichen Verfahren vor Ergehen der Entscheidung des BFG im August 2015 nicht möglich war. Es darf auch darauf hingewiesen werden, dass im ursprünglichen Berufungsverfahren die Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben verfügt worden war und die Erlassung eines Haftungsbescheides damals aus diesem Grund nicht möglich war...“.

Am 7.3.2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In ihrer Äußerung vom 14.1.2019 brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, der Haftungsbescheid sei rechtswidrig und das vorangegangene Verfahren sei mangelhaft, da Beweise nicht gewürdigt bzw. unterdrückt worden seien. Es sei der Nachweis erbracht worden, dass die *„gegenständliche Ware physisch in das Ausland verbracht“* worden sei. Auch seien aktenkundige Beweise nicht gewürdigt worden, indem im Haftungsbescheid auf die Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis vom 11.8.2015 Bezug genommen worden sei. Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis vom 11.8.2015 festgestellt, dass die P GmbH die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hinsichtlich der ungarischen und der serbischen Firma vermissen habe lassen. Die Beschwerdeführerin habe sich auf die vertretbare Rechtsauffassung ihres steuerlichen Vertreters in Bezug auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug verlassen, weshalb ihr keinerlei Verschulden anzulasten sei. Es werde die Vernehmung des Steuerberaters S dazu beantragt. Ein Verschulden sei der Beschwerdeführerin auch deshalb nicht anzulasten, da es keinerlei Grund gegeben habe, an der Gültigkeit der Ausfuhrbescheinigungen zur Erlangung der Steuerfreiheit der gegenständlichen Lieferungen zu zweifeln. Die Identifikation des Adressaten einer Lieferung sei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht erforderlich, für die Steuerfreiheit genüge die Bestätigung der Ausfuhr der Waren und der Nachweis, dass die Ware ins Drittland gelangt sei. Mit der Äußerung wurde die Kopie einer gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichts Innsbruck im Verfahren der P GmbH gegen T vorgelegt. Mit diesem Urteil wurde das Klagebegehren abgewiesen, da *„die klagende Partei ... kein rechtswidriges, schuldhaftes und kausales Verhalten des Beklagten T nachweisen“* konnte. Ebenfalls vorgelegt wurde ein Konvolut an Kopien von diversen Bestätigungen über die Ausfuhr von Parfümeriewaren nach Ungarn sowie ein Schreiben des Fachbereichs Zoll und Verbrauchssteuern über das Nichtvorliegen von Hinweisen auf die Fälschung von Zollstempeln sowie ein Schreiben des steuerlichen Vertreters der P GmbH an den Verwaltungsgerichtshof im Verfahren zu GZ Ra 2016/15/0038 samt Anlagen.

In der mündlichen Verhandlung am 16.1.2019 präzisierte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen dahin, dass das Verschulden im Sinn der subjektiven Vorwerfbarkeit bestritten werde. Sie habe zu keinem Zeitpunkt Gläubiger bevorzugt und auch zu keinem Zeitpunkt über ausreichende liquide Mittel zur Bezahlung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer verfügt.

Mit Eingabe vom 30.1.2019 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen. Sie habe alles in ihrer Möglichkeit Stehende unternommen, um die Steuerfreiheit darzulegen. *„Die Prüfung der Geschäftsanbahnung und der Geschäftsabwicklung durch die Beschwerdeführerin ist in den verfahrengegenständlich[en] Geschäftsfällen in der Weise erfolgt, wie dies bei Umsätzen der gegebenen Größenordnung und Handelsstufe unter Kaufleuten üblich und zu erwarten ist.“* Die

Mitwirkungspflicht der Abgabenbehörde entbinde diese nicht von jedweder Ermittlungspflicht. Dies gelte für „*verrechenbare Guthaben bei der Abgabenbehörde*“.

Bezogen auf ein ebenfalls vorgelegtes Konvolut von Unterlagen erläuterte die Beschwerdeführerin unter anderem, dass dieses zunächst eine Darstellung der „*Liquiditätssituation zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeitstermine*“ enthalte. „*Zusammengefasst ist festzuhalten, dass zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen hinreichende Guthaben zur Verrechnung der ex post festgestellten Umsatzsteuerschuld vorhanden waren...*“. Beantragt werde dazu die ergänzende Vernehmung der Beschwerdeführerin „*insbesondere zu dem nunmehrigen weiteren Vorbringen – keine Gläubigerbevorzugung*“. Im vorgelegten Konvolut an Unterlagen finden sich zunächst zwei Berechnungsbeispiele zum Stichtag 15.6.2003 und 15.6.2005, in denen aus einer Gegenüberstellung der Bank- und Finanzamtsguthaben mit den Lieferverbindlichkeiten eine „*Quote FA in Relation zu Verbindlichkeiten*“ von 77 % dargestellt wird. Auf dieser Darstellung findet sich der Vermerk: „*Sonstige Verbindlichkeiten (z.B. Lohnverbindlichkeiten, SVA, Speditionen, Miete...) immer pünktlich zum Fälligkeitszeitpunkt bezahlt, daher nicht in der Darstellung*“.

Weiter findet sich eine Darstellung jeweils zum 15. des Monats über den Zeitraum 15.6.2003 bis 15.3.2006, in der einerseits Lieferverbindlichkeiten und Zahlungen an Lieferanten und andererseits „*rückwirkend fällig gewordene USt aus Z und C*“ und „*Finanzamt Guthaben*“ gegenübergestellt werden. Auch auf dieser Darstellung findet sich der Vermerk: „*Sonstige Verbindlichkeiten (z.B. Lohnverbindlichkeiten, SVA, Speditionen, Miete...) immer pünktlich zum Fälligkeitszeitpunkt bezahlt, daher nicht in der Darstellung*“.

Im Konvolut enthalten sind auch Kopien von Buchhaltungsdaten und Abgabenerklärungen, Auszüge aus den Buchhaltungskonten 4100 „*Wareneinkauf Ö*“, 4110 „*Wareneinkauf EU*“ und 4120 „*Wareneinkauf Drittländer*“; Aufstellungen über Zahlungen an Lieferanten; Auszüge der Buchhaltungskonten 211 „*Bank_2*“ und 2110 „*Bank_1*“ samt Belegkopien und schließlich eine Aufstellung über Lieferungen an „*Z*“ und „*C*“.

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde mit Erkenntnis vom 30.1.2019 zu GZ RV/3100487/2016 teilweise, nämlich im Umfang der Beschwerdeentscheidung, Folge. Aufgrund der Revision der Beschwerdeführerin hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.5.2021 zu Zahl Ra 2019/13/0046 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf und sprach aus: „*...Im Recht ist die Revision allerdings mit dem Vorbringen, dass das Bundesfinanzgericht bei der Frage, inwieweit bei der Ermessensübung der Zeitraum zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin und der bescheidmäßigen Haftungsinsanspruchnahme zu berücksichtigen sei, von einer falschen Rechtsansicht ausgegangen ist.*“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verstreichen einer langen Zeit – sei es seit der Entstehung der Abgabenschuld oder seit dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner – ein Umstand, der bei der Heranziehung zur Haftung im Rahmen der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden darf (vgl. VwGH [VS] 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg. 7038/F; VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab (VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (vgl. VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066). Das Bundesfinanzgericht hat sich zwar mit dieser Frage im Rahmen der Ermessensentscheidung auseinandergesetzt, ist aber unrichtigerweise davon ausgegangen, dass es für die Beurteilung der Dauer des verstrichenen Zeitraumes auf die Rechtskraft des Abgabenbescheides bei der P GmbH ankommt. Das Bundesfinanzgericht hat in Verkennung der Rechtslage weder Feststellungen dazu getroffen, seit wann von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin auszugehen war, noch berücksichtigt, dass im vorliegenden Fall ein besonders langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (geltend gemacht wird die Haftung für Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006) und der Inanspruchnahme zur Haftung besteht. Dies belastet das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes. ...“.

In der mündlichen Verhandlung am 12.7.2021 legte die Beschwerdeführerin ihre Einkommensteuerbescheide der Jahre 2018, 2019 und 2020 vor und brachte vor, dass ihre finanzielle Situation bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei.

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde mit Erkenntnis vom 26.7.2021 zu GZ RV/3100284/2021 teilweise Folge. Aufgrund der Revision der Beschwerdeführerin hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis mit Erkenntnis vom 22.6.2022 zu Ra 2021/13/0132 auf, da „...das Bundesfinanzgericht nach dem Vorerkenntnis auch den langen Zeitabstand zwischen Entstehen des Abgabenanspruches und der Haftungsinanspruchnahme in seine Erwägungen miteinbeziehen [hätte] müssen...“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist ausweislich des Firmenbuchs seit 15.1.2002 alleinige Geschäftsführerin der P GmbH und seit diesem Zeitpunkt auch alleinige Vertretungsbefugte.

Die P GmbH hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007 (unter anderem) Vorräte von EUR 243.579,53, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von EUR 635.276,89 und einen Bilanzgewinn von EUR 25.030,84 ausgewiesen. In der Körperschaftsteuererklärung für 2008 sind (unter anderem) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von EUR 356.534,21 und ein Bilanzverlust ausgewiesen.

In der elektronisch eingereichten Bilanz der P GmbH zum Geschäftsjahr 1.2.2012 bis 31.1.2013 sind unter anderem sonstige Forderungen von EUR 119.382,50 ausgewiesen. In der elektronisch eingereichten Bilanz zum Geschäftsjahr 1.2.2014 bis 31.1.2015 sind unter anderem sonstige Forderungen von EUR 119.361,46 ausgewiesen. Bei diesen sonstigen Forderungen handelt es sich um solche gegen die Republik, die aus vom Finanzamt einbehaltenen Vorsteuerguthaben resultieren sollen (vgl. die Angaben der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung am 12.7.2021). Aus dem Abgabensystem des Bundes ist ersichtlich, dass das Finanzamt nach Festsetzung der Umsatzsteuer(-nachforderungen) für die Jahre 2002 bis 2006 auf dem Abgabenkonto der P GmbH verbuchte Guthaben von insgesamt EUR 119.361,46 aufgrund eines Sicherstellungsauftrages gepfändet und mit den zum 21.9.2015 aushaftenden Abgabenschuldigkeiten von EUR 332.228,03 (darin enthalten die Umsatzsteuernachforderungen aus den Jahren 2002 bis 2006 von EUR 319.982,40) verrechnet hat.

Zum Fälligkeitstermin der Körperschaftsteuer 2014, dem 28.10.2015, hat die P GmbH über keine liquiden Mittel (mehr) verfügt. Das ist angesichts des dahin übereinstimmenden Vorbringens der Parteien unstrittig.

Die bei der P GmbH aushaftenden Abgabenschuldigkeiten belaufen sich laut deren Abgabenkonto zum Stichtag 26.7.2022 auf EUR 56.510,88 an Umsatzsteuer 2003, EUR 59.544,59 an Umsatzsteuer 2004, EUR 70.279,54 an Umsatzsteuer 2005 und EUR 2.811,26 an Umsatzsteuer 2006. Die insgesamt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der P GmbH belaufen sich zum Stichtag 26.7.2022 auf EUR 210.891,70 – darin enthalten sind EUR 12.047,- an Körperschaftsteuervorauszahlungen, welche für Zeiträume ab dem 4. Quartal 2015 bis zum 2. Quartal 2022 zu entrichten waren.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie

haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine fällige Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Beschwerdeführerin war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinige Geschäftsführerin und alleinige Vertretungsbefugte der P GmbH. Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 26 zu § 9). Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren zum 16.2.2004 (Umsatzsteuer 2003), 15.2.2005 (Umsatzsteuer 2004), 15.2.2006 (Umsatzsteuer 2005) und 15.2.2007 (Umsatzsteuer 2006) fällig. Die Abgaben sind bei der P GmbH als uneinbringlich anzusehen. Die Beschwerdeführerin ist den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes nicht entgegengetreten.

Den Vertreter einer Gesellschaft trifft die Obliegenheit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls anzunehmen ist, dass die Pflichtverletzung schuldhaft erfolgt ist (*Ritz*, BAO, 6.A., Tz 22 zu § 9 mit Judikaturhinweisen). Liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters vor, dann werden die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und der Rechtswidrigkeitszusammenhang vermutet (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen und deren Fälligkeit ist durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.8.2015 zu GZ RV/3100670/2012 abschließend bestätigt. Die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18.10.2018 zurückgewiesen. Hinsichtlich der Höhe der Abgabenfestsetzung besteht insofern eine Bindungswirkung im Haftungsverfahren (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258).

Die Beschwerdeführerin hat keine weitere Beschwerde gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide erhoben, wozu sie gemäß § 248 BAO berechtigt gewesen wäre (vgl VwGH 19.5.2016, Ra 2016/16/0029). Die im Verfahren über die Haftungsinanspruchnahme erhobenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung sind nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen (so auch VwGH 22.6.2022, Ra 2021/13/0132). Dies gilt insbesondere für das Vorbringen, der

Beschwerdeführerin sei kein schuldhaftes Verhalten in Bezug auf die Ausfuhrlieferungen der P GmbH anzulasten. Bei der nach § 9 BAO erforderlichen Verschuldensprüfung ist von der objektiven Richtigkeit der Abgabensatzung auszugehen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Ebenso gilt dies für die vorgebrachten Argumente zur Unionsrechtswidrigkeit der Abgabensatzung. Zwar könnten ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldigbar und nicht als Fahrlässigkeit vorwerfbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (vgl. VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024 mwN). Das Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe sich auch auf die vertretbare Rechtsauffassung ihres steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug verlassen, entschuldigt die Beschwerdeführerin nicht. Sie hat nämlich die nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bei der abgabenrechtlichen Beurteilung der Ausfuhrlieferungen nach Ungarn und Serbien gerade nicht walten lassen. Eine auf durch sorgfaltswidriges Verhalten getroffenen Annahmen aufbauende Rechtsansicht ist keinesfalls geeignet, das Verschulden der Beschwerdeführerin auszuschließen. Die Relevanz der behaupteten Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters in Bezug auf eine nicht weiter erläuterte Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist im Zusammenhang mit den hier zugrunde liegenden Ausfuhrlieferungen im Übrigen nicht erkennbar.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das mit der Äußerung vom 14.1.2019 vorgelegte Konvolut an Unterlagen bereits im Festsetzungsverfahren vorgelegt worden war und dass dessen Inhalt bei der Feststellung des dort entscheidungswesentlichen Sachverhaltes gewürdigt wurde. Über Frage in der mündlichen Verhandlung am 16.1.2019 konnte die Beschwerdeführerin keine Dokumente nennen, die nicht bereits im Festsetzungsverfahren vorgelegt und gewürdigt worden wären. Daher ist nicht erkennbar, zu welchen anderen Sachverhaltsfeststellungen das Bundesfinanzgericht im Haftungsverfahren gelangen hätte sollen als zu jenen, die bereits im Festsetzungsverfahren getroffen wurden. Die Beschwerdeführerin konnte auch nicht angeben, welche bereits aktenkundigen Beweismittel im Haftungsverfahren vorgelegt, aber nicht gewürdigt worden wären (so jedoch das Vorbringen in der Äußerung vom 14.1.2019). Aus diesem Konvolut an Unterlagen lassen sich auch keine Erkenntnisse gewinnen, die auf mangelndes Verschulden der Beschwerdeführerin an der dargestellten Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten hindeuten würden.

Bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer handelt es sich um eine Selbstbemessungsabgabe, bei der es für die Frage der ordnungsgemäßen Entrichtung

maßgeblich ist, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 10 zu § 9 mit Judikaturhinweisen). Die Beschwerdeführerin hat kein Vorbringen erstattet, das ihr Verschulden an der Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuerbeträge in Frage stellen würde. Daher ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der P GmbH die Erfüllung der Pflicht zur Entrichtung der fälligen Umsatzsteuern vernachlässigt hat.

Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung dieser Darlegungspflicht ermöglichen. Es trifft ihn eine Beweisvorsorgepflicht hinsichtlich der Haftungsvoraussetzungen (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Das Beschwerdevorbringen, es könnten angesichts der verstrichenen Aufbewahrungsfrist keine Belege zur Darstellung der Liquiditätssituation und der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt werden, dokumentiert daher ein Versäumnis der Beschwerdeführerin. Mit der schließlich doch (mit Eingabe vom 30.1.2019) vorgelegten, umfangreichen Beleg- und Dokumentensammlung aus dem Rechenwerk der P GmbH widerspricht sich die Beschwerdeführerin selbst.

Das Vorbringen, es seien zu den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen, erweist sich angesichts diverser Einzahlungen auf das Abgabenkonto der P GmbH im Zeitraum 2003 bis nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 (15.2.2007) als unrichtig. Das Vorbringen, das Finanzamt sei spätestens am 13.6.2007 davon ausgegangen, dass die P GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfügte, und das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31.1.2008 das negative Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ersehen können, bezieht sich jeweils auf Zeitpunkte nach den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben. Es ist im Übrigen nicht geeignet, Aufschluss über den Liquiditätsstatus der P GmbH oder die Gleichbehandlung aller Gläubiger im haftungsgegenständlichen Zeitraum zu geben.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschuldigkeiten des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem ein Veranlassungszusammenhang zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die

Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. In dieser Berechnung sind die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) und sämtliche Ausgaben (auch jene zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes: VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064) einzubeziehen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Beschwerdeführerin hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht. Die Darstellungen im Vorbringen vom 30.1.2019 enthalten nur Lieferantenverbindlichkeiten, Finanzamtsverbindlichkeiten bzw. Guthaben beim Finanzamt und Bankguthaben. Sonstige Verbindlichkeiten (*„Lohnverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten bei der SVA, Speditionen, Miete...“*) werden in den Darstellungen ausdrücklich ausgeklammert. Daher vermittelt das Vorbringen zur Gläubigergleichbehandlung weder ein vollständiges Bild der gesamten Einnahmensituation noch ein vollständiges Bild sämtlicher Ausgaben und ermöglicht keine Beurteilung, ob alle Gläubiger der P GmbH gleich behandelt wurden.

Da die P GmbH zum Fälligkeitstag der Körperschaftsteuer 2014 über keine Mittel zur Abgabentrachtung mehr verfügt hat, erfolgte die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin diesbezüglich zu Unrecht und war die Körperschaftsteuer 2014 aus der Haftungssumme auszuscheiden.

Da sich die Höhe der bei der P GmbH aushaftenden Umsatzsteuer 2003 auf EUR 56.410,88 verringert hat, war die Haftungssumme entsprechend zu reduzieren.

§ 20 BAO lautet: *„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“* Bei der Ermessensübung im Haftungsverfahren ist die Angemessenheit der Haftungsinanspruchnahme in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien und die verwaltungsökonomische Durchsetzung von Abgabenansprüchen zu würdigen.

Zunächst ist entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.6.2022 zu Ra 2021/13/0132 der Zeitraum zwischen Entstehung der haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche und der Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen. Die Abgabenansprüche gegen die Primärschuldnerin hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 sind gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 (spätestens) mit Ablauf der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 entstanden (vgl. VwGH 19.3.1997, 96/16/0052). Zwischen der Entstehung der Abgabenansprüche gegen die Primärschuldnerin und der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin sind somit zwischen neun und zwölf Jahre vergangen.

Der Anspruch des Abgabengläubigers auf Zahlung (Entrichtung) der haftungsgegenständlichen Abgaben gegen die Primärschuldnerin ist dem gegenüber am 5.9.2012 entstanden. Die Abgabenschuld (der Abgabenzahlungsanspruch, vgl. Ritz, BAO, 6.A., Rz 3 zu § 4) ergibt sich aus der bescheidmäßigen Festsetzung oder – bei Selbstbemessungsabgaben – aufgrund des Abgabengesetzes selbst bzw. aus der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen. Der Abgabensanspruch hinsichtlich der Umsatzsteuer entsteht für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf jenes Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG 1994).

Die Abgabenschuld (der Abgabenzahlungsanspruch) wird für eine bescheidmäßig festgesetzte Umsatzsteuer mit deren Fälligkeit begründet. Die Fälligkeit der Umsatzsteuer richtet sich nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 und tritt am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in welchem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Kalendermonates ein. Die mit Bescheiden vom 12.6.2007 festgesetzten Abgaben waren demnach am 16.2.2004 (Umsatzsteuer 2003), am 15.2.2005 (Umsatzsteuer 2004), am 15.2.2006 (Umsatzsteuer 2005) und am 15.2.2007 (Umsatzsteuer 2006) fällig. Da die Festsetzungsbescheide zunächst aufgrund der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26.8.2008 aus dem Rechtsbestand schieden, bestand ab diesem Zeitpunkt bis zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012 keine Abgabenschuld. Einhebungs- und Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben kamen daher nicht in Betracht. Durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012 lebte die Abgabenschuld der festgesetzten Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wieder auf.

Zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben brachte das Finanzamt vor, dass die Primärschuldnerin seit Jahren keine Umsätze erklärt, aber in der elektronischen Bilanz 2013 sonstige Forderungen in Höhe von EUR 119.382,50 ausgewiesen habe (Haftungsvorhalt vom 4.11.2015, Beschwerdeverentscheidung). Es habe sich bei diesen Forderungen um solche gegen das Finanzamt gehandelt, die *“aufgrund des mittlerweile rechtskräftigen Abschlusses des Rechtsmittelverfahrens aber keinen Bestand haben“*. Die Beschwerdeführerin ist diesem Vorbringen nicht entgegengetreten.

Die Körperschaftsteuererklärung 2013 samt Bilanz über das Wirtschaftsjahr 1.2.2012 bis 31.1.2013 wurde am 4.3.2014 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. Mit der Körperschaftsteuererklärung 2014 hat die P GmbH keine Bilanz eingereicht. Die Ähnlichkeit der als sonstige Forderungen ausgewiesenen Beträge in den vorliegenden Bilanzen für 2012 (EUR 119.366,54), 2013 (EUR 119.382,50) und 2015 (EUR 119.361,46) zu dem vom Finanzamt gepfändeten und mit den zum 21.9.2015 aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechneten Guthaben (EUR 119.361,46) lässt keinen Zweifel darüber offen, dass die sonstigen Forderungen sich auf eben dieses Guthaben beziehen. Dies hat die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung am 12.7.2021 bestätigt.

Das Finanzamt hat augenscheinlich im Zuge der abschließenden, am 21.9.2015 erfolgten Verbuchung der haftungsgegenständlichen Abgaben auf dem Abgabenkonto der P GmbH nach Zustellung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 11.8.2015 davon Kenntnis erlangt, dass die in der zuletzt eingereichten Bilanz (jener für die Besteuerungsperiode 2013) ausgewiesene sonstige Forderung nicht werthaltig und die P GmbH somit vermögenslos war. Somit ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben am 21.9.2015 festgestanden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen andererseits im Sinn einer Untätigkeit des Finanzamtes ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen berücksichtigen muss. Daraus kann abgeleitet werden, dass – angesichts der Formulierung *„zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld der der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben“* der jeweils spätere Zeitpunkt maßgeblich ist (so auch BFG 30.1.2020, RV/7102464/2019). Die Zeitspanne zwischen dem Feststehen der Uneinbringlichkeit und der Geltendmachung des Haftungsanspruches (erstmal durch den an die Beschwerdeführerin gerichteten Haftungsvorhalt vom 4.11.2015) beträgt demnach weniger als zwei Monate und ist keinesfalls unbillig lange.

Auch unter der Annahme, die zu beurteilende Zeitspanne sei im konkreten Fall jene zwischen Entstehen der Abgabenschuld mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012 und Erlassung des Haftungsbescheides am 4.12.2015, wären während dieser Zeitspanne Einbringungshandlungen bei der P GmbH nicht zweckmäßig gewesen. Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.9.2012 war die Berufung der P GmbH gegen die Festsetzungsbescheide vom 4.7.2007 wiederum unerledigt. Die Inanspruchnahme eines Geschäftsführers zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO wird schon im Hinblick auf die Subsidiarität einer solchen Haftung oft nicht in Betracht kommen, wenn die Einhebung der Abgabe gegenüber der Gesellschaft gemäß § 212a BAO ausgesetzt wurde (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035). Mit der Berufung hatte die P GmbH die Aussetzung der Einhebung beantragt und konnte diesen Antrag bis zur (neuerlichen) Entscheidung über die Berufung jederzeit erneuern und dadurch die Hemmung (§ 230 Abs. 6 BAO) jeglicher Einhebungs- und Einbringungsmaßnahmen herbeiführen. Auch hätte die Beschwerdeführerin als alleinige Geschäftsführerin der P GmbH Einfluss auf die Dauer des (fortgesetzten) Berufungsverfahrens – etwa durch die Einbringung einer Säumnisbeschwerde nach Art. 132 B-VG iZm § 27 Abs. 1 VwGG bzw. ab 1.1.2014 durch das Stellen eines Fristsetzungsantrages nach § 38 Abs. 1 VwGG – nehmen können (vgl BFG 10.12.2014, RV/3100209/2011).

Ein weiterer bei der Ermessensübung zu berücksichtigender Umstand ist jener, dass bei der Primärschuldnerin zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben

finanzielle Mittel zur Entrichtung der Abgaben vorhanden waren. Bis einschließlich zum Jahr 2007 erwirtschaftete die P GmbH Umsätze in Millionenhöhe. Die Beschwerdeführerin verfügt auch noch über bezug habende Geschäftsunterlagen der P GmbH, so dass sie umfangreiche Urkundenvorlagen im Verfahren zu GZ RV/3100487/2016 tätigen konnte.

Im Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2014, Ro 2014/16/0066 war entscheidungswesentlich auf Sachverhaltsebene, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben am 16.8.2007 fällig waren. Deren Uneinbringlichkeit stand mit der Aufhebung des Konkurses im Jahr 2009 fest, der Haftungsbescheid erging am 4.12.2012. Finanzielle Mittel zur Abgabentrachtung waren zum Fälligkeitszeitpunkt vorhanden. Der Verwaltungsgerichtshof ließ die Würdigung des Bundesfinanzgerichts unbeanstandet, das eine Unbilligkeit wegen langer verstrichener Zeit verneinte, zumal der Haftungspflichtige noch immer über „entsprechende Unterlagen“ verfügte.

Im Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2014, Ra 2014/16/0026 hat der VwGH die Ermessensübung des Bundesfinanzgerichts bei der Reduktion der Haftungssumme um 50 % angesichts der Heranziehung zur Haftung mehr als fünf Jahre nach Feststehen der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gebilligt, zumal dem Haftenden „nur ein sehr eingeschränktes Verschulden“ vorzuwerfen war.

Das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 11.8.2015 im Festsetzungsverfahren festgestellt, dass die P GmbH nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt hat. Diese Feststellung wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 18.10.2018 nicht beanstandet. Die Beschwerdeführerin ist seit 2002 alleinige Geschäftsführerin und alleinige Vertretungsbefugte der P GmbH, daher gehen die in deren Sphäre festgestellten Handlungen und Unterlassungen zu ihren Lasten. Die Nichtbeobachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes übersteigt jedenfalls die Schwelle eines minderen Grades des Versehens (vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0098; VwGH 14.4.1994, 94/06/0047) und begründet daher ein im Haftungsverfahren zu berücksichtigendes grobes Verschulden der Beschwerdeführerin.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einer Sachverhaltskonstellation, in der einerseits der Beschwerdeführer Maßnahmen zur Schadensminderung gesetzt hat und andererseits eine „achtjährige Untätigkeit der Berufsbehörden“ vorgelegen hat, ausgesprochen, dass diese Umstände bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sind (VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108). Im Fall der Beschwerdeführerin ist weder eine mehrjährige Untätigkeit von Berufsbehörden (oder des Finanzamtes) aktenkundig noch wurde sie behauptet. Dem gegenüber hat die P GmbH ihre Geschäftstätigkeit offensichtlich seit Jahren eingestellt, zumal seit dem Jahr 2009 praktisch keine Umsätze mehr erklärt wurden. Seit dem Jahr 2009 werden die fälligen Körperschaftsteuervorauszahlungen nicht entrichtet. Die Beschwerdeführerin als alleinige Geschäftsführerin und alleinige Vertretungsbefugte hat seit über zehn Jahren nichts unternommen, um das Entstehen weiterer Abgabenschuldigkeiten hintanzuhalten. Allein die

seit der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin fällig gewordenen Körperschaftsteuerforderungen des Abgabengläubigers gegen die Primärschuldnerin belaufen sich auf über EUR 12.000,-.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin dahin, dass „*selbst bei einer Kenntnis oder Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu Lasten eines Drittstaats ... die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung weiter bestehen bleibt und folglich die dem Haftungsbescheid zugrundeliegende Steuerschuld für die Lieferungen nach Ungarn eigentlich zu Unrecht besteht...*“, hat bereits der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.5.2021 ausgesprochen, dass dieses als Einwendung gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Haftungsverfahren nicht zu berücksichtigen ist. Ein derartiges Vorbringen kann auch im Rahmen der Ermessensübung nicht berücksichtigt werden.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin dahin, dass ihre finanzielle Situation bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei, hat der Verwaltungsgerichtshof entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung auch im Erkenntnis vom 22.6.2022 ausgesprochen, dass selbst Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Haftungspflichtigen einer Haftungsinanspruchnahme nicht entgegenstehen.

Nach Gewichtung der langen Zeitspanne zwischen Entstehen des Abgabenanspruches gegenüber der Primärschuldnerin und Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin, der Haftungsinanspruchnahme durch das Finanzamt zum erstmöglichen Zeitpunkt, dem groben und fortgesetzten Verschulden der Beschwerdeführerin an der Nichtentrichtung von Abgaben der Primärschuldnerin und der nicht erfolgten Schadensminderung durch die Beschwerdeführerin bei Verfügung über entsprechende Unterlagen erweist sich ein pauschaler Abschlag von der Haftungssumme im Ausmaß von 20 % als angemessen. Die Haftungssumme war entsprechend zu reduzieren.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

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 Bundesfinanzgericht war bei der Ermessensübung an die im Erkenntnis vom 22.6.2022 zu Ra 2021/13/0132 geäußerte Rechtsansicht gebunden. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren in diesem Erkenntnis nicht (mehr) zu lösen. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 26. Juli 2022