

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Rechtsanwältin RA als Masseverwalterin der Verlassenschaft nach Bf., A-1, über die Beschwerde vom 7. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Dezember 2021, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20.12.2021 wurde Frau Bf. als spätere Beschwerdeführerin (Bf.) und damalige Geschäftsführerin der G-1 gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 51.253,11 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2005	7.997,52	15.02.2006
Umsatzsteuer	11-12/2006	5.353,13	15.02.2007
Umsatzsteuer	01-08/2007	7.375,29	15.10.2007
Lohnsteuer	2007	4.417,14	15.01.2008
Umsatzsteuer	09-12/2007	6.400,00	15.02.2008
Säumniszuschlag 1	2007	143,64	18.02.2008

Säumniszuschlag 1	2007	147,51	18.02.2008
Säumniszuschlag 1	2006	53,67	18.03.2008
Körperschaftsteuer	04-06/2008	437,00	15.05.2008
Umsatzsteuer	01-04/2008	1.477,15	16.06.2008
Säumniszuschlag 2	2007	71,82	16.07.2008
Säumniszuschlag 2	2007	73,75	16.07.2008
Körperschaftsteuer	07-09/2008	437,00	18.08.2008
Säumniszuschlag 3	2007	71,82	16.10.2008
Säumniszuschlag 3	2007	73,75	16.10.2008
Säumniszuschlag 1	2008	128,00	16.10.2008
Säumniszuschlag 1	2008	128,00	16.10.2008
Säumniszuschlag 1	2007	159,12	16.10.2008
Körperschaftsteuer	10-12/2008	439,00	17.11.2008
Lohnsteuer	2008	1.414,11	15.01.2009
Dienstgeberbeitrag	2008	513,21	15.01.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	45,62	15.01.2009
Körperschaftsteuer	01-03/2009	437,00	16.02.2009
Säumniszuschlag 2	2008	64,00	19.02.2008
Säumniszuschlag 2	2008	64,00	19.02.2008
Säumniszuschlag 2	2007	79,56	16.03.2008
Körperschaftsteuer	04-06/2009	437,00	15.05.2009
Säumniszuschlag 3	2008	64,00	20.05.2009
Säumniszuschlag 3	2008	64,00	20.05.2009
Säumniszuschlag 3	2007	79,56	18.06.2009
Körperschaftsteuer	07-09/2009	437,00	17.08.2009
Körperschaftsteuer	10-12/2009	439,00	16.11.2009
Umsatzsteuer	02-12/2009	141,38	15.02.2010
Umsatzsteuer	2009	1.112,90	15.02.2010

Körperschaftsteuer	01-03/2010	437,00	15.02.2010
Umsatzsteuer	01-02/2010	72,35	15.04.2010
Körperschaftsteuer	04-06/2020	437,00	17.05.2010
Körperschaftsteuer	07-09/2010	437,00	16.08.2010
Säumniszuschlag 1	2006	159,95	18.10.2010
Körperschaftsteuer	10-12/2010	439,00	15.11.2010
Körperschaftsteuer	01-03/2011	437,00	15.02.2011
Umsatzsteuer	2010	1.820,20	15.02.2011
Säumniszuschlag 2	2006	79,98	17.02.2011
Körperschaftsteuer	04-06/2011	437,00	16.05.2011
Körperschaftsteuer	07-09/2011	437,00	16.08.2011
Umsatzsteuer	01-06/2011	1.200,00	16.08.2011
Körperschaftsteuer	10-12/2011	439,00	15.11.2011
Säumniszuschlag 3	2006	79,98	18.11.2011
Körperschaftsteuer	01-03/2012	437,00	15.02.2012
Umsatzsteuer	07-12/2011	1.200,00	15.02.2012
Körperschaftsteuer	04-06/2012	363,00	15.05.2012
Körperschaftsteuer	07-09/2012	437,00	16.08.2012
Körperschaftsteuer	10-12/2012	439,00	15.11.2012
Körperschaftsteuer	04-06/2013	437,00	15.05.2013
Körperschaftsteuer	07-09/2013	251,00	16.08.2013

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Die Bf. sei im Zeitraum vom D-1 bis D-2 und seit D-3 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe 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 (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe sowohl die Meldung als auch die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang

hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstreckten. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

---//---

In der dagegen am 07.02.2022 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde brachte die Bf. vor:

Ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin der Firma habe sich von D-1 bis D-2 und erneut von D-3 bis D-4 erstreckt.

Für Abgaben, die nicht in diesen Zeiträumen entstanden und fällig geworden seien, könne sie daher nicht herangezogen werden. Dies betreffe betragsmäßig den weitaus überwiegenden Teil der Forderungen. Auch für Abgaben, die bescheidmäßig erst nach D-4 festgesetzt worden

seien, könne sie nicht haften, da ihr diese während ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin nicht bekannt gewesen seien.

Von einer vom Finanzamt angestregten Haftung für Abgaben der Gesellschaft habe sie erstmals im März 2021 durch einen Pfändungsbescheid erfahren, allerdings habe sie zu diesem Zeitpunkt keine Kenntnis gehabt, worauf die Pfändung (und damit die Haftung) gegründet worden sei. Daher habe sie gegen diesen Pfändungsbescheid Rechtsmittel ergriffen und sei dieser auch mittlerweile aufgehoben worden. Dadurch habe das Finanzamt implizit eingestanden, dass der Bf. noch nie vorher ein Haftungsbescheid zugestellt worden sei. Sie denke, dass mittlerweile Verjährung eingetreten sei, denn für alle Geschäftsjahre, die ihre Geschäftsführungstätigkeit betroffen habe, sei längst Verjährung der Aufbewahrungspflicht der Buchhaltungsunterlagen eingetreten. Tatsächlich hätten zahlreiche Geschäftsunterlagen aufgrund Platzmangels entsorgt werden müssen.

Die Bestimmung des Haftungsbetrages sei nicht nachvollziehbar und mit Sicherheit unrichtig. Dieser sei außerdem um ca. 8.500 EUR höher als der Pfändungsbescheid vom März 2021, obwohl sich seit März 2021 keine neuen Tatsachen hätten ergeben können und auch keine Bescheide aufgeführt seien, die seit März 2021 ausgestellt worden seien.

Sowohl bei der Voranmeldung als auch bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für 2010 und 2011 seien zahlreiche Ausgaben nicht berücksichtigt worden. Daher würden die diesbezüglichen Bescheide ebenfalls angefochten.

Als Geschäftsführerin habe die Bf. stets alles ihr Mögliche unternommen, um den Abgabeverpflichtungen der Firma nachzukommen. Die schuldhafte Verletzung der auferlegten Pflichten werde von ihr zurückgewiesen.

Aufstellung von Steuerbescheiden, die unrichtigerweise im Haftungsbescheid aufgeführt seien:

Betreffend die Abgaben Umsatzsteuer 11-12/2006, Umsatzsteuer 01-08/2007, Säumniszuschlag 2006, Säumniszuschläge 2007 und Lohnsteuer 2007 habe die Bf. in diesen Zeiträumen sowie bei Fälligkeit keine Geschäftsführerfunktion inne und könne ihr für diese Zeiträume kein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden.

Zusätzlich seien die Entrichtungen der Körperschaftsteuer 01-03/2012, Lohnabgaben 2008, Umsatzsteuer 01-06/2011, Umsatzsteuer 07-12/2011, Körperschaftsteuer 04-06/2012, Körperschaftsteuer 07-09/2012, Körperschaftsteuer 10-12/2012, Körperschaftsteuer 04-06/2013 und Körperschaftsteuer 07-09/2013 in den Verantwortungsbereich der Masseverwalterin gefallen. Die Bf. habe für diese Zeiträume auch gar keine Buchhaltungsunterlagen gehabt. Warum eine nachträgliche Festsetzung der Lohnabgaben 2008 entstanden sein solle, sei für sie nicht nachvollziehbar.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 01.02.2023 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung auf € 48.815,11 herabgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt:

Die Vertreterhaftung bestehe insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit falle. Sie bestehe aber auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen sei (zB VwGH 12.11.1997, 95/16/0155; VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 20.01.2010, 2009/13/0019).

Die Bf. sei im Zeitraum von D-1 bis D-2 und von D-3 bis D-5 (Konkurseröffnung) unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen.

Bei Übernahme der Geschäftsführertätigkeit habe der übernehmende Geschäftsführer eine Überwachungs- und Erkundungspflicht. Dies bedeute, dass sich der Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber zu erkunden habe, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei (VwGH vom 11.12.1992; 92/17/0178).

Dies wäre ohne großen Aufwand möglich, indem zum Beispiel Buchungsmittelungen des Finanzamtes vom bisherigen Geschäftsführer abverlangt und eingesehen würden.

Daher sei die Haftungsanspruchnahme für Abgaben, welche zwischen D-2 und dem D-3 entstanden und fällig geworden seien, rechters.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 01-06/2011 und 06-12/2011, sowie der Lohnabgaben 2008 sei eine Haftungsanspruchnahme insofern zulässig, da die Bf. in ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin versäumt habe, ihren Pflichten, Umsatzsteuervoranmeldungen vorzulegen und Lohnabgaben zu melden, nachzukommen, weshalb diese im Zuge einer Schätzung/ Prüfung hätten festgestellt werden müssen. Aus diesem Grund werde die Schuldhaftigkeit an der Vollstreckbarkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen 01-06/2011 und 06-12/2011 sowie der Lohnabgaben 2008 ihr zugerechnet.

Allenfalls sei zu sagen, dass die Bf. bei Einhaltung aller Fristen für die Entrichtung der Abgabe aufgrund der dann entstandenen Fälligkeit zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre.

Hinsichtlich der folgenden Abgaben erfolge keine Haftungsanspruchnahme, da diese im Zeitraum des Konkursverfahrens entstanden seien:

Körperschaftsteuer 01-03/2012 fällig am 15.02.2012 iHv € 437,00

Körperschaftsteuer 04-06/2012 fällig am 15.05.2012 iHv € 437,00

Körperschaftsteuer 07-09/2012 fällig am 16.08.2012 iHv € 437,00
Körperschaftsteuer 10-12/2012 fällig am 15.11.2012 iHv € 439,00
Körperschaftsteuer 04-06/2013 fällig am 15.05.2013 iHv € 437,00
Körperschaftsteuer 07-09/2013 fällig am 16.08.2013 iHv € 251,00

Verbleibende Haftungssumme: € 48.815,11

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stelle eine Einhebungsmaßnahme dar. Sie sei nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten sei (vgl. *Ritz BAO*⁶, Rz 5 zu § 238).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO werde die Verjährung durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechungshandlung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen.

§ 9 Abs. 1 IO normiere: Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren werde die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginne von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden sei. Wobei § 9 IO gegenüber den Verjährungsbestimmungen der BAO Vorrang zukomme.

Bereits aus dem Gesetzestext des § 9 Abs. 1 IO ergebe sich, dass die Verjährung nur für jene Abgabenschuldigkeiten unterbrochen werde, die im Insolvenzverfahren angemeldet würden.

Hinsichtlich der im Insolvenzverfahren angemeldeten Abgabenschuldigkeiten habe die Verjährung mit Ablauf des Datums des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien betreffend Aufhebung des Konkurses neu zu laufen begonnen. Der Konkurs sei mit D-6 mangels Kostendeckung gemäß § 123a IO aufgehoben worden.

Da nach Aufhebung des Konkursverfahrens innerhalb der neuen Verjährungsfrist Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 228 BAO gesetzt worden seien, seien diese zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme nicht verjährt.

Qualifizierte Verlängerungshandlungen gemäß § 228 BAO seien gewesen:

Einholung eines Vermögensverzeichnisses am 22.07.2015
Termin für persönliche Vorsprache der Haftungspflichtigen am 02.06.2016

Einholen eines Firmenbuchauszugs am 16.06.2021

Erlassen der Beschwerdeverentscheidung vom 20.12.2021

Die Haftungssumme beruhe auf dem aushaftenden Rückstand, welcher ihrem Vertretungszeitraum zuzusprechen sei. Da seit der Ausstellung des ersten Haftungsbescheides am 09.11.2011 weitere Abgabenrückstände entstanden seien, habe sich die Haftungssumme dementsprechend erhöht.

---//---

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 19.03.2023 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

---//---

Da die Bf. am D-7 verstorben ist, tritt nunmehr Rechtsanwältin RA als Masseverwalterin der Verlassenschaft an ihre Stelle.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersatz) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Verjährung

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem

die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Dem Einwand der Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt wären, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach ab 15.02.2007 (dem ältesten Fälligkeitstag) bis vorläufig 31.12.2012 folgende Unterbrechungshandlungen gemäß § 9 Abs. 1 IO sowie § 238 Abs. 2 BAO, die die Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, gesetzt wurden:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>Verjährungsfrist verlängert bis</i>
Anmeldung im Konkurs	D-5	D-8 (5 Jahre nach Konkursaufhebung)
Einholung eines Vermögensverzeichnisses	22.07.2015	31.12.2020
Termin für persönliche Vorsprache	02.06.2016	31.12.2021
Einholung eines Firmenbuchauszugs	16.06.2021	31.12.2026
Haftungsbescheid	20.12.2021	31.12.2026
Beschwerdevorentscheidung	01.02.2023	31.12.2028

Daraus erhellt, dass eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten ist.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

Abgabeforderungen

Dem Einwand der Bf., dass der Haftungsbetrag nicht nachvollziehbar sei, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben bescheidmäßig festgesetzt wurden und in der im Haftungsbescheid angeführten Höhe nach wie vor unberichtigt aushaften.

Davon hatte die Bf. auch Kenntnis, da ihr die Festsetzungsbescheide gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid übermittelt wurden.

In einem Fall, in dem weder die Höhe (zur jeweiligen Fälligkeit) der Abgabenschuld bestritten noch vom Haftungspflichtigen Gläubigergleichbehandlung behauptet wird, ist eine Aufgliederung der Abgabenschuld nach den jeweiligen Fälligkeiten nicht geboten (VwGH 23.6.2021, Ra 2020/13/0072).

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-6 der über das Vermögen der G-1 am D-5 eröffnete Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft am D-9 im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Vertreter

Aktenkundig war die Bf. in den Zeiträumen D-1 bis D-2 sowie D-3 bis D-5 (Konkurseröffnung) Geschäftsführerin der genannten GmbH.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Somit oblag der Bf. in diesen Zeiträumen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005).

Von ihr wird bestritten, in den Zeiträumen zwischen D-2 und D-3 (Umsatzsteuer 11-12/2006, Umsatzsteuer 01-08/2006, Säumniszuschläge 1 2006 und 2007 sowie Lohnsteuer 2007) sowie ab D-5 (Lohnabgaben 2008, Umsatzsteuern 01-06/2011 und 07-12/2011, Körperschaftsteuern 01-03/2012, 04-06/2012, 07-09/2012, 10-12/2012, 04-06/2013 und 07-09/2013) schuldhaft

gehandelt zu haben, da sie in diesen Zeiträumen, in denen die Abgaben fällig bzw. zu entrichten gewesen seien, keine Geschäftsführerfunktion innegehabt habe.

Dazu ist zu den nachstehenden Abgaben Folgendes festzustellen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Zahlungsfrist</i>
Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	25.02.2008
Umsatzsteuer	11-12/2006	15.02.2007	18.02.2008
Umsatzsteuer	01-08/2007	15.10.2007	18.02.2008
Säumniszuschlag 1	2007	18.02.2008	---
Säumniszuschlag 1	2007	18.02.2008	---
Säumniszuschlag 1	2006	18.03.2008	---

Hinsichtlich dieser Abgaben fiel sowohl die Fälligkeit als auch die nach den später ergangenen Bescheiden zuerkannten Zahlungsfristen in den Zeitraum zwischen der Geschäftsführung der Bf.

Allerdings lässt sich daraus für die Bf. nichts gewinnen, da sich ein Geschäftsführer bei seiner Übernahme der Vertretertätigkeit darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (zB VwGH 9.11.2011, 2011/16/0079), weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet (VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0002).

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Zahlungsfrist</i>
Lohnsteuer	2007	15.01.2008	01.09.2008
Umsatzsteuer	09-12/2007	15.02.2008	03.10.2008

Bei diesen Abgaben lagen die Zahlungsfristen ohnehin innerhalb der Vertretertätigkeit der Bf., weshalb hier ebenfalls eine Verpflichtung der Bf. zur Entrichtung gegeben war.

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Zahlungsfrist</i>
Lohnsteuer	2008	15.01.2009	13.03.2012
Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	13.03.2012

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	13.03.2012
Umsatzsteuer	01-06/2011	16.08.2011	21.03.2012

Die Zahlungsfristen der obenstehenden Abgaben lagen aufgrund der im Konkurs erfolgten Festsetzung zwar außerhalb ihrer Geschäftsführertätigkeit, allerdings fielen die Zahlungsverpflichtungen aufgrund der bereits früher eingetretenen Fälligkeiten noch in den Aufgabenbereich der Bf., da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), weshalb bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend ist, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	07-12/2011	15.02.2012
Körperschaftsteuer	01-03/2012	15.02.2012
Körperschaftsteuer	04-06/2012	15.05.2012
Körperschaftsteuer	07-09/2012	16.08.2012
Körperschaftsteuer	10-12/2012	15.11.2012
Körperschaftsteuer	04-06/2013	15.05.2013
Körperschaftsteuer	07-09/2013	16.08.2013

Hingegen waren die vorstehenden Abgaben erst während des laufenden Insolvenzverfahrens fällig, weshalb der Bf. an deren Nichtentrichtung keine schuldhaftes Pflichtverletzung zur Last gelegt werden kann.

Dem Vorbringen der Bf., dass bei der Festsetzung der Umsatzsteuern 2010 und 2011 zahlreiche Ausgaben nicht berücksichtigt worden seien, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabensanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabensanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der

objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die Frage, ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Seitens der Bf. wurde nicht vorgebracht, dass die Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine finanzielle Mittel mehr verfügt habe bzw. wurde auch nicht behauptet, es seien sämtliche Gläubiger gleichbehandelt worden. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal in den Jahren 2007 und 2008 noch Löhne ausbezahlt wurden und in den

zuletzt eingereichten Jahresabschlüssen 2005 und 2006 liquide Mittel von € 74.775,98 bzw. € 92.282,82 ausgewiesen waren.

Grundsätzlich wäre es an der Bf. als Vertreterin der GmbH, der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeiträumen der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenerhebung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die aufgrund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Allerdings kommt dem Einwand der Bf., dass längst „Verjährung“ der Aufbewahrungspflicht eingetreten sei, Berechtigung zu, da die Pflicht zur Aufbewahrung der Bücher, Aufzeichnungen und Belege für die haftungsgegenständlichen Jahre 2005-2013 gemäß § 132 Abs. 1 BAO ab dem 31.12.2012 bis spätestens am 31.12.2020 abgelaufen war.

Es kommt auch keine Verlängerung der Aufbewahrungspflicht nach dem zweiten Halbsatz des § 132 Abs. 1 BAO in Betracht, weil diese einerseits nur für die die Abgabenerhebung, und daher nicht die Einhebung, betreffende anhängige Verfahren Anwendung findet und andererseits auch keine Identität zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer besteht, die in beiden Verfahren (Abgabenfestsetzung und Haftung als Einhebungsmaßnahme) Parteistellung haben könnten. Darüber hinaus war im Zeitpunkt des Ablaufes der Belegaufbewahrungspflicht auch noch gar kein Haftungsverfahren anhängig (Haftungsbescheid vom 20.12.2021) und die Bf., an die zwar am 22.07.2015 ein Ersuchen um Darlegung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse erging und am 02.06.2016 ein Termin zur persönlichen Vorsprache im Finanzamt gerichtet wurde, infolge der daraufhin erst nach Ablauf von mehr als fünf Jahren erfolgten

Haftungsinanspruchnahme davon ausgehen durfte, dass das Finanzamt von ihrer Heranziehung zur Haftung Abstand nahm.

Nach Ablauf der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht kann im gegenständlichen Fall der späten Haftungsinanspruchnahme somit kein Nachweis für die Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten gefordert werden.

Der Bf. kann das Nichtvorhandensein der Unterlagen und somit die fehlende Möglichkeit zur Erstellung einer Liquiditätsrechnung zur Darlegung der Gleichbehandlung der liquiden Mittel nicht vorgeworfen werden.

Im Hinblick auf die zu Recht unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Haftungsinanspruchnahme für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden – mit Ausnahme der Lohnsteuern, da für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten, weil nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168) – nicht in Betracht.

Folgende Abgaben verbleiben daher:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2007	4.417,14
Lohnsteuer	2008	1.414,11
Summe		5.831,25

Kausalität

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

Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Innerhalb dieser Grenzen

sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/125).

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 25.6.1990, 89/15/0067).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Die Fälligkeiten der vom Haftungsausspruch betroffenen Lohnsteuern liegen nunmehr 16-17 Jahre zurück. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Aufhebung des Konkursverfahrens, somit am D-6, fest. Der Haftungsbescheid erging erst mehr als 8 Jahre danach (20.12.2021). Für das lange Zuwarten bis zur Erlassung des Haftungsbescheides lagen keine Gründe vor.

Der Obliegenheit, angesichts lange verstrichener Zeit resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, wurde auch in zahlreichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (zB BFG 16.12.2021, RV/7102648/2021) insofern Rechnung getragen, als die Haftung im Rahmen der Ermessensentscheidung aufgehoben wurde.

In Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit war der Beschwerde daher im Rahmen des Ermessens stattzugeben und der Haftungsbescheid aufzuheben.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 19. August 2024