

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R-1, die Richterin R-2 und die fachkundigen Laienrichter R-3 und R-4 in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Gerhard Bauer, Mahlerstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Februar 2023, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. Jänner 2025 in Anwesenheit des Vertreters der Beschwerdeführerin, der Behördenvertreter P-1, P-2 und P-3, sowie die Schriftführerin P-4, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 140.919,97 herabgesetzt.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	01/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	01/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	0,42
Lohnsteuer	02/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	02/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2011	0,42
Lohnsteuer	03/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	03/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2011	0,42
Lohnsteuer	04/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	04/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	0,42

Lohnsteuer	05/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	05/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	0,42
Lohnsteuer	06/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	06/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2011	0,42
Lohnsteuer	07/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	07/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	0,42
Lohnsteuer	08/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	08/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2011	0,42
Lohnsteuer	09/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	09/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2011	0,42
Lohnsteuer	10/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	10/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2011	0,42
Lohnsteuer	11/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	11/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	0,42
Lohnsteuer	12/2011	38,33
Dienstgeberbeitrag	12/2011	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	0,42
Lohnsteuer	01/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	01/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2012	4,62
Lohnsteuer	02/2012	343,53

Dienstgeberbeitrag	02/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2012	4,62
Lohnsteuer	03/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	03/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2012	4,62
Lohnsteuer	04/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	04/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2012	4,62
Lohnsteuer	05/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	05/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2012	4,62
Lohnsteuer	06/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	06/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2012	4,62
Lohnsteuer	07/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	07/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2012	4,62
Lohnsteuer	08/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	08/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2012	4,62
Lohnsteuer	09/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	09/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2012	4,62
Lohnsteuer	10/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	10/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	4,62
Lohnsteuer	11/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	11/2012	52,01

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	4,62
Lohnsteuer	12/2012	343,53
Dienstgeberbeitrag	12/2012	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	4,62
Lohnsteuer	01/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	01/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	5,20
Lohnsteuer	02/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	02/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	5,20
Lohnsteuer	03/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	03/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	5,20
Lohnsteuer	04/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	04/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	5,20
Lohnsteuer	05/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	05/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	5,20
Lohnsteuer	06/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	06/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2013	5,20
Lohnsteuer	07/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	07/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	5,20
Lohnsteuer	08/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	08/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	5,20

Lohnsteuer	09/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	09/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	5,20
Lohnsteuer	10/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	10/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	5,20
Lohnsteuer	11/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	11/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	5,20
Lohnsteuer	12/2013	324,80
Dienstgeberbeitrag	12/2013	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	5,20
Lohnsteuer	01/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	01/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2014	47,21
Lohnsteuer	02/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	02/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2014	47,21
Lohnsteuer	03/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	03/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2014	47,21
Lohnsteuer	04/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	04/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2014	47,21
Lohnsteuer	05/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	05/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2014	47,21
Lohnsteuer	06/2014	1.300,05

Dienstgeberbeitrag	06/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2014	47,21
Lohnsteuer	07/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	07/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2014	47,21
Lohnsteuer	08/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	08/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2014	47,21
Lohnsteuer	09/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	09/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2014	47,21
Lohnsteuer	10/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	10/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2014	47,21
Lohnsteuer	11/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	11/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2014	47,21
Lohnsteuer	12/2014	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	12/2014	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2014	47,21
Umsatzsteuer	2014	22,63
Kammerumlage	01-03/2015	40,89
Lohnsteuer	03/2015	1.693,50
Dienstgeberbeitrag	03/2015	5.363,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2015	478,62
Körperschaftsteuer	04-06/2015	305,90
Stundungszinsen	2015	257,86
Lohnsteuer	05/2015	9.452,04

Dienstgeberbeitrag	05/2015	4.288,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2015	381,20
Säumniszuschlag 1	2012	82,45
Säumniszuschlag 1	2013	77,95
Säumniszuschlag 1	2014	312,01
Lohnsteuer	06/2015	1.896,08
Dienstgeberbeitrag	06/2015	3.903,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2015	346,97
Stundungszinsen	2015	323,41
Lohnsteuer	07/2015	8.258,43
Dienstgeberbeitrag	07/2015	3.384,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2015	300,80
Körperschaftsteuer	07-09/2015	305,90
Kammerumlage	07-09/2015	38,93
Lohnsteuer	08/2015	7.282,98
Dienstgeberbeitrag	08/2015	3.441,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2015	305,95
Lohnsteuer	09/2015	7.342,24
Dienstgeberbeitrag	09/2015	3.142,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2015	279,33
Umsatzsteuer	09/2015	5.182,73
Lohnsteuer	10/2015	7.088,80
Dienstgeberbeitrag	10/2015	2.990,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2015	272,80
Körperschaftsteuer	10-12/2015	303,80
Umsatzsteuer	10/2015	5.954,48
Lohnsteuer	11/2015	15.375,56
Dienstgeberbeitrag	11/2015	7.269,02

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2015	646,14
---------------------------------	---------	--------

- 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 10.02.2023 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 209.060,47 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	657,00
Lohnsteuer	2012	15.01.2013	5.889,11
Lohnsteuer	2013	15.01.2014	5.568,03
Lohnsteuer	2014	15.01.2015	22.286,51
Lohnsteuer	03/2015	15.04.2015	2.419,29
Lohnsteuer	05/2015	15.06.2015	13.500,06
Lohnsteuer	06/2015	15.07.2015	2.708,69
Lohnsteuer	07/2015	17.08.2015	11.797,76
Lohnsteuer	08/2015	15.09.2015	10.404,26
Lohnsteuer	09/2015	15.10.2015	10.488,92
Lohnsteuer	10/2015	16.11.2015	10.126,85
Lohnsteuer	11/2015	15.12.2015	21.965,09
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	81,00
Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	891,62
Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	1.003,55
Dienstgeberbeitrag	2014	15.01.2015	9.104,93
Dienstgeberbeitrag	03/2015	15.04.2015	7.662,06

Dienstgeberbeitrag	05/2015	15.06.2015	6.126,40
Dienstgeberbeitrag	06/2015	15.07.2015	5.576,23
Dienstgeberbeitrag	07/2015	17.08.2015	4.834,35
Dienstgeberbeitrag	08/2015	15.09.2015	4.917,01
Dienstgeberbeitrag	09/2015	15.10.2015	4.489,17
Dienstgeberbeitrag	10/2015	16.11.2015	4.271,70
Dienstgeberbeitrag	11/2015	15.12.2015	10.384,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	7,20
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	79,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	89,22
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2014	15.01.2015	809,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2015	15.04.2015	683,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2015	15.06.2015	544,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2015	15.07.2015	495,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2015	17.08.2015	429,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2015	15.09.2015	437,07
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2015	15.10.2015	399,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2015	16.11.2015	379,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2015	15.12.2015	923,05
Umsatzsteuer	2014	16.02.2015	32,33
Umsatzsteuer	09/2015	16.11.2015	7.403,90
Umsatzsteuer	10/2015	15.12.2015	8.506,40
Körperschaftsteuer	04-06/2015	15.05.2015	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2015	17.08.2015	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/2015	16.11.2015	434,00
Kammerumlage	01-03/2015	16.02.2015	58,41
Kammerumlage	07-09/2015	17.08.2015	55,62
Stundungszinsen	2015	18.05.2015	368,37

Stundungszinsen	2015	16.07.2015	462,01
Säumniszuschlag 1	2012	10.07.2015	117,78
Säumniszuschlag 1	2013	10.07.2015	111,36
Säumniszuschlag 1	2014	10.07.2015	445,73
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	132,11
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	264,90
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	238,04
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	106,61
Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	250,53
Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	538,03
Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	127,43
Säumniszuschlag 1	2015	19.06.2015	367,45
Säumniszuschlag 1	2015	19.06.2015	153,84
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	104,75
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	263,00
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	121,50
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	143,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	350,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	270,00
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	122,53
Säumniszuschlag 1	2015	17.09.2015	254,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.09.2015	111,52
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	204,43
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	235,96
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	96,69
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	196,16
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	208,09
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	98,34

Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	154,31
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	209,78
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	89,78
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	202,54
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	85,43
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	190,87
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	439,30
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	207,69
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	170,13
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	183,72
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	76,92
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	135,00
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	61,26
Säumniszuschlag 2	2015	16.12.2015	55,76
Säumniszuschlag 2	2015	18.01.2016	117,98
Säumniszuschlag 2	2015	18.02.2016	104,04
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	73,23
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	76,92
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	135,00

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 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 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 20.1.2010, 2009/13/0019).

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.

Die Bf. sei im Zeitraum vom D-1 bis D-2 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 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 schuldhaftige 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 dazutun, 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.

Die von der Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil diese im oben genannten Zeitraum als vollverantwortliche Geschäftsführerin im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Im Ermittlungsverfahren habe die Bf. bekanntgeben, dass Mittel zur anteilmäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger vorhanden gewesen seien. Sie habe jedoch über einen Zeitraum von D-1 - D-2 keine oder nur unzureichende Zahlungen für Selbstbemessungsabgaben geleistet.

Hinsichtlich der in Punkt 3 angesprochenen Abgaben sei eine Haftungsinanspruchnahme insofern zulässig, da die Bf. in ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin versäumt habe, die gesetzlichen Fristen einzuhalten. Da sie ihrer Verpflichtung, die Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen und Lohnabgaben zu melden, nicht nachgekommen sei, habe diese im Zuge einer Schätzung/ Prüfung festgestellt werden müssen. Aus diesem Grund werde die Schuldhaftigkeit an der Vollstreckbarkeit der Bf. zugerechnet.

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

Weiters sei die Bf. ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisangebote zu ihrer Entlastung darzutun, nicht nachgekommen, da keine Unterlagen vorgebracht worden seien, die aufzeigten, dass während des Zeitraumes, in dem sie Vertreterin der Gesellschaft gewesen sei, diverse Gläubiger (Lieferanten, Banken, Löhne, Krankenkassen) gleichmäßig befriedigt worden seien.

Der Geschäftsführer habe darzutun, aus welchen Gründen eine Erfüllung der Abgabepflichten nicht möglich gewesen sei. Da dies nicht erfolgt sei, dürfe die Behörde annehmen, dass er schuldhaft seine Pflichten verletzt habe (VwGH 21.1.2001, 98/16/0094, ÖStZB 2002/65; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149, ÖStZB 2002/293).

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

---//---

In der dagegen am 28.03.2023 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus, dass sie zwischen dem D-1 und dem D-3 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH im Firmenbuch eingetragen worden sei. Diese Tatsache werde außer Streit gestellt.

Am D-4 sei über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden. Dieser Konkurs sei nach Verteilung an die Massegläubiger am D-5 aufgehoben worden, die Konkursgläubiger hätten keine Quote erhalten.

Die Bf. habe faktisch nicht die Geschäftsführung der GmbH innegehabt. Die maßgeblichen operativen Geschäftsführertätigkeiten seien vom Prokuristen P-5 ausgeübt worden; dies sei auch vom Masseverwalter im Konkurs der GmbH, Herrn P-6, in seinem an das Konkursgericht gelegten Erstbericht vom D-6 bestätigt worden.

Das Finanzamt Österreich habe, soweit erkennbar, einen Großteil der vor Konkurseröffnung ergangenen Bescheide „An die G-1 zu Händen P-5“ - und zwar an dessen Privatschrift A-2, und nicht an die im Firmenbuch ausgewiesene Adresse der GmbH in A-3 - zugestellt. Die „faktische Geschäftsführung“ durch Herrn P-5 sei dem Finanzamt Österreich daher bekannt gewesen.

Beweis:

Bericht MV P-6 vom D-6, Punkt 1. 3. (Beilage ./2)

Steuerakt der G-1 zu St.Nr. N-1

Jene Steuern bzw. Abgaben, welche für den Zeitraum Mai 2014 bis September 2015 vorgeschrieben worden seien, und zwar

Umsatzsteuer	09/2015	7.403,90
Lohnsteuer	03/2015	2.419,29
Lohnsteuer	05/2015	13.500,06
Lohnsteuer	06/2015	2.708,69
Lohnsteuer	07/2015	11.797,76
Lohnsteuer	08/2015	10.404,26
Lohnsteuer	09/2015	10.488,92
Zwischensumme		58.722,88

hätten auf Prüfungen, eingeleitet nach Konkurseröffnung, beruht.

Eine Haftung der Bf. für die nach Konkurseröffnung fällig gewordenen Beträge sei schon alleine aus dem Grund nicht gegeben, da diese Verbindlichkeiten vor Konkurseröffnung nicht bekannt gewesen seien. Aber selbst für den Fall, dass sie bekannt gewesen wären, hätten diese Verbindlichkeiten aufgrund des am D-4 eröffneten Konkursverfahrens nicht berichtet werden dürfen.

Beweis:

Steuerakt der G-1

Einsichtnahme in die Insolvenzdatei

Ausdruck aus der Insolvenzdatei betreffend Konkurseröffnung der G-1 vom D-4 (Beilage ./3).

Des Weiteren sei eine Haftung der Bf. für jene Beträge, die innerhalb der 60-Tages-Frist des § 69 Abs. 2 IO vor dem D-4 (Datum der Konkurseröffnung der GmbH) fällig geworden seien, nicht erkennbar und werde bestritten:

§ 69 Abs. 2 IO normiere, dass ein Insolvenzverfahren ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber 60 Tage nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit von der Geschäftsführung zu beantragen sei. Diese Bestimmung diene dem Schutz der Gläubiger vor der durch eine Insolvenzverschleppung eintretenden Quotenverschlechterung sowie für Vertrauensschäden (OGH 2 Ob 117/12p; OGH 6 Ob 164/16k).

Im konkreten Fall seien folgende Steuern bzw. Abgaben innerhalb der letzten 60 Tage vor Konkurseröffnung bzw. nach Konkurseröffnung fällig geworden:

Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	196,16
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	208,09
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	98,34
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	154,31
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	209,78
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	89,78
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	202,54
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	85,43
Säumniszuschlag 1	2015	18.01.2016	190,87
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	439,30
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	207,69
Säumniszuschlag 1	2015	18.02.2016	170,13
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	183,72
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	76,92
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	135,00
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	61,26
Säumniszuschlag 2	2015	16.12.2015	55,76
Säumniszuschlag 2	2015	18.01.2016	117,98
Säumniszuschlag 2	2015	18.02.2016	104,04
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	73,23
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	76,92
Säumniszuschlag 3	2015	18.02.2016	135,00
Zwischensumme			3.272,25

Beweis:

Steuerakt der G-1

Ausdruck aus der Insolvenzdatei betreffend Konkurseröffnung der G-1 vom D-4 (Beilage ./3).

Die Argumentation des Finanzamtes Österreich im Haftungsbescheid, „es wäre ohne großen Aufwand möglich gewesen, z.B. Buchungsmittelungen des Finanzamtes vom bisherigen

Geschäftsführer abzuverlangen und einzusehen“, sei nicht geeignet, eine Haftung der Bf. zu begründen:

Aus dem Abverlangen der Buchungsmitteilungen sei im Regelfall nur erkennbar, ob fällige Steuern bzw. Abgaben vom betroffenen Unternehmen gemeldet und bezahlt worden seien. Für den Fall der Nichtzahlung wäre darauf zu drängen, dass die Zahlung fristgerecht vorgenommen werde. Dies wäre jedoch nur dann möglich und zulässig gewesen, wenn die GmbH in den fraglichen Zeiträumen über die für die Bezahlung notwendigen Mittel verfügt hätte bzw. im Falle des Vorliegens Bezug habender Mittel eine Bezahlung der Forderungen des Finanzamtes Österreich keine unzulässige Gläubigerbevorzugung bzw. Gläubigerungleichbehandlung dargestellt hätte:

Laut Haftungsbescheid bezögen sich vom erhobenen Haftungsbetrag über € 209.060,47 Teilbeträge von € 34.432,98 (U 2014 € 32,33; L 2011 € 657,00; L 2012 € 5.889,11; L 2013 € 5.568,03; L 2014 € 22.286,51) auf Zeiträume der Jahre vor 2015.

Der Restbetrag von € 174.627,49 beziehe sich auf Zeiträume innerhalb bzw. des Jahres 2015, wobei in diesem Jahr keine haftungsbegründende „Ungleichbehandlung“ erfolgt sei:

Die Gesellschaft habe 2015 einen Verlust von rund € 315.000,00 erwirtschaftet. In diesem Jahr hätten sich auch die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt Österreich „nur“ um ca. € 16.000,00 erhöht, gleichzeitig hätten sich die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern um rund € 251.000,00 erhöht.

Im ersten Halbjahr 2015 sei sogar eine Reduktion der Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt Österreich von ca. € 57.000,00 erfolgt, während die sonstigen Verbindlichkeiten im gleichen Zeitraum um ca. € 83.000,00 angestiegen seien. Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt Österreich hätten sich im Jahr 2015 im Sinne einer prozentuellen Betrachtungsweise um rund 7 %, jene gegenüber den übrigen Gläubigern um rund 33 % erhöht.

Dieses, bereits in der im Akt aufliegenden Stellungnahme der Bf. vom 01.08.2019 erhobene, gegen ihre Haftung sprechende Argument, sei im Rahmen des anfechtungsgegenständlichen Haftungsbescheides nicht berücksichtigt worden. Sie habe darin nachgewiesen, dass die der GmbH 2015 zur Verfügung gestandenen Mittel nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten ausgereicht hätten und die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter, sondern sogar besser behandelt worden seien als andere Verbindlichkeiten.

Die Ausführungen im Haftungsbescheid vom 10.02.2023, *„es wurden keine Unterlagen vorgebracht, die aufzeigen, dass diverse Gläubiger (Lieferanten, Banken, Löhne, Krankenkassen) in jenem Zeitraum, in dem Frau Bf. Vertreterin der Gesellschaft war, gleichmäßig befriedigt wurden“*, sei unrichtig.

Die Bf. habe dargelegt, aus welchen Gründen eine Erfüllung der Abgabepflichten nicht möglich gewesen sei. Ebenso habe sie dargelegt, dass eine Erfüllung der Abgabepflichten eine gesetzlich unzulässige Gläubigerungleichbehandlung darstellen würde. Eine schuldhaft und haftungsauslösende Pflichtenverletzung sei nicht erkennbar.

Beweis:

Darstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./4)

Darstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten der GmbH im Zeitraum Juli bis Dezember 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./5)

wie bisher

Laut Haftungsbescheid würden Steuern und Abgaben betreffend die Zeiträume 2011 bis einschließlich 2015 geltend gemacht. Diese Abgaben bzw. Steuern seien mit dem Datum der Konkurseröffnung über das Vermögen der Gesellschaft, sohin per D-4, zur Zahlung fällig geworden (§ 14 IO).

Die in den Jahren 2011 bis 2015 laut Haftungsbescheid festgesetzten Abgaben bzw. Steuern wären mit Ablauf des Jahres, in dem die jeweilige Abgabe fällig geworden sei, mit Haftungsbescheid gegenüber der Bf. einzuheben gewesen; dies für den Fall, dass ein haftungsbegründender Sachverhalt - welcher jedoch bestritten werde - vorgelegen wäre.

Die bezug habende 5-Jahres-Frist für die Einhebung bzw. Einforderung dieser Abgaben bzw. Steuern gegenüber der Bf. sei abgelaufen und verjährt.

Es seien seitens der Finanzbehörde auch keine Handlungen gesetzt worden, die diese Verjährungsfrist unterbrochen hätten, insbesondere seien weder Mahnungen der Haftungsbeträge gegenüber der Bf. versandt, Zahlungserleichterungen bewilligt oder Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber ihrer Person gesetzt worden (§ 207 BAO).

Es werde daher ausdrücklich der Einwand der Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgaben bzw. Steuern erhoben.

Beweis:

wie bisher

Steuerakt der GmbH

Die Bf. stelle daher den Antrag, der Beschwerde stattzugeben und den anfechtungsgegenständlichen Haftungsbescheid vom 10.02.2023 ersatzlos zu beheben.

---//---

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 11.07.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt

Zu Punkt 1:

In ihrer Beschwerde habe die Bf. angegeben, faktisch nicht die Geschäftsführung der GmbH innegehabt zu haben.

Nach ständiger Rechtsprechung könne der Geschäftsführer sich nicht damit entschuldigen, dass er an der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten von Gesellschaftern oder Dritten gehindert worden sei. In einem solchen Fall hätte er nämlich entweder den Rechtsweg zu beschreiten, um die Hindernisse zu beseitigen, oder aber seine Funktion sofort niederzulegen (VwGH 23.4.2001, 97/14/0145, ÖStZB 2002/330).

Erkläre sich ein Vertreter bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden (oder nehme er eine solche Beschränkung in Kauf), die ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich machten, so liege hierin ein haftungsrelevantes Verschulden (zB VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168; VwGH 31.5.2006, 2006/13/0052; VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026).

Daher hafte er auch dann voll, wenn er sein Amt bloß formell übernommen und auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss genommen habe (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097, ÖStZB 2004/475, 497 = ecolex 2004/428, 897; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0080, ecolex 2006/258, 606; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0080, ÖStZB 2006/502, 605; VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030, ÖStZB 2007/31, 34).

Zu Punkt 2a:

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehörten insbesondere die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0003; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt werde (vgl. zB VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergebe, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, sei grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Hätte die Bf. im Zuge ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin die gesetzlichen Fristen zur Einbringung einer Jahreserklärung (15.04. per Papier und 15.07. per FinanzOnline) bzw. Meldung von Selbstbemessungsabgaben eingehalten, welche innerhalb ihres Geschäftsführerzeitraumes lägen, hätte sie die Möglichkeit gehabt, jene Festsetzungen zu berichtigen. Allenfalls sei zu sagen, dass sie bei Einhaltung aller Fristen für die Entrichtung der Abgabe aufgrund der dann entstandenen Fälligkeit zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre.

Zu Punkt 2b:

Zu der Ausführung, dass die Abgabefälligkeiten einiger Abgaben innerhalb der 60-Tagefrist vor Insolvenzeröffnung gelegen seien, in der keinerlei Zahlungen mehr hätten geleistet werden dürfen (§ 69 Abs. 2 IO), sei zu entgegnen, dass durch diese Vorschrift keinesfalls eine abgabenrechtliche Zahlungsverpflichtung vor Insolvenzeröffnung aufgehoben werde. Auch biete eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Insolvenzverwalter kein Argument gegen das Aufrechterhalten sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Insolvenzeröffnung. Vielmehr setze eine Anfechtung durch den Insolvenzverwalter das Bestehen und die Erfüllung einer auf abgabenrechtlichen Vorschriften beruhenden Zahlungsverpflichtung sogar voraus, sodass das diesbezügliche Vorbringen für die Abgaben ab dem Fälligkeitstag 14.06.2015 ins Leere gehe. (BFG 8.5.2014, RV/2100323/2014).

Die Regelung des § 69 Abs. 2 IO stelle keine „Schutzfrist“ für Haftungspflichtige dar. Für die Inanspruchnahme als Haftender gemäß § 9 Abs. 1 BAO sei maßgeblich, ob der Vertreter im Sinne des § 80 BAO (bis zum Ende seiner Vertretertätigkeit) abgabenrechtliche Pflichten der vertretenen Gesellschaft schuldhaft verletzt habe (UFS 18.11.2010, RV/0245-G/10).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei für die abgabenrechtliche Haftung ohne Bedeutung, ob der Geschäftsführer gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Vertretenen zu stellen, verstoßen habe oder nicht (vgl. VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085).

Zu Punkt 3:

Zu der Frage der Gleichbehandlung sei zu sagen, dass in ihrer Beschwerde nur ein Prozentsatz genannt worden sei, mit welchem das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern bevorzugt worden sein sollte. Eine genaue Gegenüberstellung, die im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht benötigt werde, sei nicht beigelegt worden.

Auch eine Aufstellung der Verbindlichkeiten und Zahlungen erfülle nicht die Voraussetzungen des im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht geforderten Liquiditätsstatus, der die Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel ermöglicht hätte.

Die dazu nötige Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankomme, habe die Bf. nicht aufgestellt.

Zu Punkt 4:

Die Erlassung von Haftungsbescheiden sei eine Einhebungsmaßnahme und daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig (zB VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123).

Diese Frist betrage fünf Jahre (nach Ablauf des Jahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei). Die Einhebungsverjährungsfrist ende (nach § 238 Abs. 1 BAO) keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Die Einhebungsverjährungsfrist werde durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO seien folgende Maßnahmen Unterbrechungshandlungen:

- Vollstreckungsmaßnahmen (zB Pfändungen gemäß § 31 AbgEO; vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0054; 11.11.2004, 2002/14/0151)
- EDV-Abfragen beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger (UFS 4.1.2011, RV/0487-G/10; UFS 19.4.2012, RV/0436-I/10; BFG 21.7.2014, RV/7100724/2013; BFG 20.3.2020, RV/7100022/2019; ebenso zu § 68 Abs. 2 ASVG VwGH 30.9.1997, 95/08/0263; aM UFS 17.3.2004, RV/0063-S/02, mangels Erkennbarkeit nach außen)
- Abfragen beim Zentralen Melderegister (vgl. BFG 21.7.2014, RV/7100724/2013)
- Telefonate, wenn nach der Aktenlage und den Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens ein nachvollziehbarer Bezug zu den betroffenen Abgabenansprüchen bestehe (BFG 20.3.2020, RV/7100022/2019)
- Erhebungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (VwGH 11.11.2004, 2002/14/0151; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095; BFG 21.7.2014, RV/7100724/2013)
- Zahlungsaufforderungen (zB VwGH 26.2.2003, 2002/13/0223) sowie Zahlungserinnerungen und Lastschriftanzeigen (VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0038)
- Vorschreibung eines Säumniszuschlages (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095)

Auflistung der gesetzten Unterbrechungshandlungen:

- Zahlungserleichterungsbescheid vom 23.04.2015
- Telefonat vom 26.05.2015, 09.07.2015, 06.08.2015, 27.08.2015 und 09.09.2015
- Insolvenzverfahren vom D-4 - D-5
- Zahlungsaufforderung (Rückschein vom 04.11.2018)
- Haftungsvorhalt vom 04.07.2019
- Haftungsbescheid vom 28.03.2023

Da seit Beginn der Beitreibungen (Erst-Rückstandsausweis vom 09.02.2015) laufend Beitreibungsmaßnahmen gesetzt worden seien, sei eine Verjährung nicht gegeben.

---//---

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 02.08.2023 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

ad Punkt 1:

Es sei bereits im Rahmen der Beschwerde vom 28.03.2023 außer Streit gestellt worden, dass die Bf. zwischen D-1 und D-3 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der G-1 im Firmenbuch eingetragen gewesen sei.

Es sei jedoch gleichzeitig vorgebracht worden, dass sie faktisch nicht die Geschäftsführung der GmbH innegehabt habe, sondern seien die maßgeblichen operativen Geschäftsführertätigkeiten vom Prokuristen P-5 ausgeübt worden. Dies sei nicht nur vom Masseverwalter im Konkurs der Gesellschaft, Herrn P-6, in seinem an das Konkursgericht gelegten Erstbericht vom D-6 bestätigt worden, sondern habe auch das Finanzamt Österreich einen Großteil der vor Konkurseröffnung ergangenen Bescheide „an die G-1 zu Händen P-5“ und zwar an dessen Privatanschrift A-2, zugestellt.

Die Bf. habe erst nach Konkurseröffnung von einem Großteil der haftungsbegründenden Bescheide Kenntnis erlangt und hätte bei Zustellung derselben an ihre Person bzw. an die im Firmenbuch der Gesellschaft aufscheinende Anschrift A-3, diese Bescheide auf deren Rechtmäßigkeit überprüfen, allenfalls Rechtsmittel einlegen oder jedenfalls ein Verhalten setzen können, das die - in Teilbereichen - verspätete Einbringung von Steuererklärungen, Meldungen, etc. hintanhaltete. Auf dieses Argument sei im erstinstanzlichen Verfahren nicht eingegangen worden.

Beweis:

Bericht MV P-6 vom D-6, Punkt 1.3. (Beilage ./2)

Steuerakt der G-1 zu St.Nr. N-1

PV durch Bf., Angestellte, A-1

ad Punkt 2a:

Im Rahmen dieses Beschwerdepunktes sei ausgeführt worden, dass die bezughabenden Steuern bzw. Abgaben im Gesamtausmaß von € 58.722,88 auf Prüfungen, eingeleitet nach der am D-4 erfolgten Konkursöffnung über das Vermögen der GmbH, beruht hätten.

Die Bescheidbegründung, bei Einhaltung der gesetzlichen Fristen zur Einbringung einer Jahreserklärung (15.04. per Papier und 15.07. per FinanzOnline) hätte die Bf. die Möglichkeit gehabt, die (haftungsgegenständlichen) Festsetzungen zu bekämpfen, könne nicht als haftungsbegründendes Argument herangezogen werden, da die bezughabenden Steuern bzw. Abgaben im Jahr 2015 entstanden seien und der Konkurs bereits vor Ablauf der vorgenannten gesetzlichen Fristen, nämlich am D-4, eröffnet worden sei.

Beweis:

Einsichtnahme in die Ediktsdatei (GZ N-2 Handelsgericht Wien)
wie bisher.

ad Punkt 2b:

Im Rahmen der Beschwerde sei nicht einmal ansatzweise auf die spätere Anfechtungsmöglichkeit durch einen Insolvenzverwalter verwiesen worden.

Die Bescheidbegründung *„eine eventuell gegebene spätere Anfechtungsmöglichkeit solcher Abgabenzahlungen durch den Insolvenzverwalter biete kein Argument gegen das Aufrechterhalten sämtlicher abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen bis zur Insolvenzeröffnung“* sei daher ebenso wenig nachvollziehbar wie das weitere diesbezügliche Vorbringen.

Auf das in der Beschwerde angeführte Argument, dass die bezughabenden Steuern bzw. Abgaben von € 3.272,25 mangels Fälligkeit derselben von der handelsrechtlichen Geschäftsführerin nicht mehr hätten befriedigt werden dürfen, sei im erstinstanzlichen Verfahren nicht eingegangen worden, vielmehr seien nicht auf den konkreten Sachverhalt bezogene Judikate angeführt worden.

ad Punkt 3:

Im Punkt 3. der Beschwerdevorentscheidung werde ausgeführt, dass hinsichtlich der Gleichbehandlung nur ein Prozentsatz genannt werde, mit welchem das Finanzamt Österreich gegenüber anderen Gläubigern bevorzugt sein sollte. Des Weiteren werde bemängelt, dass keine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten aufgestellt worden sei.

Beide Ausführungen bzw. Behauptungen entsprächen nicht den Tatsachen bzw. der Sachlage:

Einerseits sei in der vorgelegten Darstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten der GmbH im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./4) und der Entwicklung der Verbindlichkeiten im Zeitraum vom Juli bis Dezember 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./5) nicht nur die prozentuelle Entwicklung, sondern auch eine absolute Entwicklung der Veränderung aller Verbindlichkeiten dargestellt und andererseits wurden in diesen Darstellungen auch die jeweils am Monatsende vorhandenen liquiden Mittel ausgewiesen.

Aus diesen Darstellungen sei klar ersichtlich, dass die vorhandenen Mittel nicht zur Begleichung aller Verbindlichkeiten ausgereicht hätten und sich die Forderungen des Finanzamtes Österreich im Gegensatz zu anderen Gläubigern (welche sich 2015 absolut um € 251.437,00 bzw. relativ um 33,34 % erhöht hätten) im Jahr 2015 nämlich nur geringfügig (nämlich absolut um rund € 16.000,00 und relativ um ca. 10,54 % erhöht hätten).

Auf das Vorbringen der Bf., eine Erfüllung der Abgabepflichten würde eine gesetzlich unzulässige Gläubigerungleichbehandlung darstellen, sei ebenso wenig konkret eingegangen worden, wie dass eine schuldhafte und haftungsauslösende Pflichtenverletzung ihrer Person nicht erkennbar sei.

Die im Rahmen der Beschwerdeentscheidung erhobene Behauptung, eine genaue Gegenüberstellung von liquiden Mittel und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben wäre nicht vorgelegt worden, widerspreche dem Inhalt der Beilagen ./4 und ./5.

Das weitere im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vorgebrachte Argument des Finanzamtes Österreich, *„eine Aufstellung der Verbindlichkeiten und Zahlungen würde nicht die Voraussetzungen eines Liquiditätsstatus erfüllen“*, sei nicht nachvollziehbar und werde bestritten.

Beweis:

wie bisher

Darstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten der GmbH im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./4) und im Zeitraum Juli bis Dezember 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./5), wobei insbesondere auf die Veränderung der Verbindlichkeiten beim Finanzamt der sonstigen Verbindlichkeiten in der letzten Spalte der Beilage ./5 verwiesen werde

ad Punkt 4:

Unter Punkt 4. würden diverse Unterbrechungshandlungen angeführt, wobei sich die Telefonate vom 26.05.2015 bis 09.09.2015 (unklar sei, mit welcher Person diese geführt worden seien) und der Zahlungserleichterungsbescheid vom 23.04.2015 jedenfalls auf Zeiträume vor Konkurseröffnung bezögen.

Ebenso sei nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen ein in der Zeit vom D-4 bis D-5 anhängiges Insolvenzverfahren als Argument für eine Unterbrechungshandlung herangezogen werden könne; dies werde ebenfalls bestritten.

Im konkreten Fall seien die nunmehr haftungsgegenständlichen Beträge in den Jahren 2011 bis 2015 zur Zahlung fällig geworden.

Der Verjährungseinwand werde daher unverändert aufrecht gehalten.

Beweis:

wie bisher

2.

Die Bf. beantragte weiters eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Ziff. 1 lit. b BAO).

---//---

Mit Schreiben vom 14.05.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Erbringung folgenden Gleichbehandlungsnachweises für den Zeitraum ab 10.07.2015 (Zahlungsfrist für die vor der Übernahme der Geschäftsführung vom D-1 fälligen Lohnabgaben, Tabelle 1), wobei die in diesem Zeitraum fälligen Lohnsteuern ebenfalls der Gleichbehandlungspflicht unterlagen, bzw. ab der nachstehenden Fälligkeit der jeweiligen Abgabe (ohne Lohnsteuern, Tabelle 2) bis D-4 (Eröffnung des Konkursverfahrens) mit Berechnung der Ungleichbehandlungsquote (Tabelle 3) für die nachstehenden Abgaben, wobei die jährlich festgesetzten Lohnabgaben auf die einzelnen monatlichen Voranmeldungszeiträume umzurechnen gewesen seien, sowie die Höhe der liquiden Mittel durch Vorlage des Kassabuches und der betrieblichen Bankkonten nachzuweisen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Zahlungsfrist</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	01/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	01/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	02/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	02/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	03/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	03/2011	10.07.2015	6,75

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	04/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	04/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	05/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	05/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	06/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	06/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	07/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	07/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	08/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	08/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	09/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	09/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	10/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	10/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	11/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	11/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	10.07.2015	0,60
Lohnsteuer	12/2011	10.07.2015	54,75
Dienstgeberbeitrag	12/2011	10.07.2015	6,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	10.07.2015	0,60

Lohnsteuer	01/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	01/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	02/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	02/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	03/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	03/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	04/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	04/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	05/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	05/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	06/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	06/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2012	10.07.2015	6,60
Lohnsteuer	07/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	07/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	08/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	08/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	09/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	09/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	10/2012	10.07.2015	490,76

Dienstgeberbeitrag	10/2012	10.07.2015	74,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	11/2012	10.07.2015	490,76
Dienstgeberbeitrag	11/2012	10.07.2015	74,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	12/2012	10.07.2015	490,75
Dienstgeberbeitrag	12/2012	10.07.2015	74,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	10.07.2015	6,61
Lohnsteuer	01/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	01/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	02/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	02/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	03/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	03/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	04/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	04/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	05/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	05/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	06/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	06/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2013	10.07.2015	7,43
Lohnsteuer	07/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	07/2013	10.07.2015	83,63

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	08/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	08/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	09/2013	10.07.2015	464,00
Dienstgeberbeitrag	09/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	10/2013	10.07.2015	464,01
Dienstgeberbeitrag	10/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	11/2013	10.07.2015	464,01
Dienstgeberbeitrag	11/2013	10.07.2015	83,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	12/2013	10.07.2015	464,01
Dienstgeberbeitrag	12/2013	10.07.2015	83,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	10.07.2015	7,44
Lohnsteuer	01/2014	10.07.2015	1.857,21
Dienstgeberbeitrag	01/2014	10.07.2015	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2014	10.07.2015	67,44
Lohnsteuer	02/2014	10.07.2015	1.857,21
Dienstgeberbeitrag	02/2014	10.07.2015	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2014	10.07.2015	67,44
Lohnsteuer	03/2014	10.07.2015	1.857,21
Dienstgeberbeitrag	03/2014	10.07.2015	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2014	10.07.2015	67,44

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>
Dienstgeberbeitrag	04/2014	15.05.2014	758,74

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2014	15.05.2014	67,44
Dienstgeberbeitrag	05/2014	16.06.2014	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2014	16.06.2014	67,44
Dienstgeberbeitrag	06/2014	17.07.2014	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2014	17.07.2014	67,44
Dienstgeberbeitrag	07/2014	18.08.2014	758,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2014	18.08.2014	67,44
Dienstgeberbeitrag	08/2014	15.09.2014	758,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2014	15.09.2014	67,44
Dienstgeberbeitrag	09/2014	15.10.2014	758,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2014	15.10.2014	67,45
Dienstgeberbeitrag	10/2014	17.11.2014	758,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2014	17.11.2014	67,45
Dienstgeberbeitrag	11/2014	15.12.2014	758,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2014	15.12.2014	67,45
Dienstgeberbeitrag	12/2014	15.01.2015	758,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2014	15.01.2015	67,45
Umsatzsteuer	2014	16.02.2015	32,33
Kammerumlage	01-03/2015	16.02.2015	58,41
Dienstgeberbeitrag	03/2015	15.04.2015	7.662,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2015	15.04.2015	683,74
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	132,11
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	264,90
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	238,04
Säumniszuschlag 1	2015	16.04.2015	106,61
Körperschaftsteuer	04-06/2015	15.05.2015	437,00
Stundungszinsen	2015	18.05.2015	368,37
Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	250,53

Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	538,03
Säumniszuschlag 1	2015	18.05.2015	127,43
Dienstgeberbeitrag	05/2015	15.06.2015	6.126,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2015	15.06.2015	544,57
Säumniszuschlag 1	2015	19.06.2015	367,45
Säumniszuschlag 1	2015	19.06.2015	153,84
Säumniszuschlag 1	2012	10.07.2015	117,78
Säumniszuschlag 1	2013	10.07.2015	111,36
Säumniszuschlag 1	2014	10.07.2015	445,73
Dienstgeberbeitrag	06/2015	15.07.2015	5.576,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2015	15.07.2015	495,67
Stundungszinsen	2015	16.07.2015	462,01
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	104,75
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	263,00
Säumniszuschlag 1	2015	16.07.2015	121,50
Dienstgeberbeitrag	07/2015	17.08.2015	4.834,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2015	17.08.2015	429,72
Körperschaftsteuer	07-09/2015	17.08.2015	437,00
Kammerumlage	07-09/2015	17.08.2015	55,62
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	143,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	350,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	270,00
Säumniszuschlag 1	2015	17.08.2015	122,53
Dienstgeberbeitrag	08/2015	15.09.2015	4.917,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2015	15.09.2015	437,07
Säumniszuschlag 1	2015	17.09.2015	254,17
Säumniszuschlag 1	2015	17.09.2015	111,52
Dienstgeberbeitrag	09/2015	15.10.2015	4.489,17

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2015	15.10.2015	399,04
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	204,43
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	235,96
Säumniszuschlag 1	2015	16.10.2015	96,69
Umsatzsteuer	09/2015	16.11.2015	7.403,90
Dienstgeberbeitrag	10/2015	16.11.2015	4.271,70
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2015	16.11.2015	379,71
Körperschaftsteuer	10-12/2015	16.11.2015	434,00
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	196,16
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	208,09
Säumniszuschlag 1	2015	16.11.2015	98,34
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	183,72
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	76,92
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	135,00
Säumniszuschlag 2	2015	16.11.2015	61,26
Umsatzsteuer	10/2015	15.12.2015	8.506,40
Dienstgeberbeitrag	11/2015	15.12.2015	10.384,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2015	15.12.2015	923,05
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	154,31
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	209,78
Säumniszuschlag 1	2015	16.12.2015	89,78
Säumniszuschlag 2	2015	16.12.2015	55,76

Für folgende Lohnsteuern sei kein Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen, da deren Fälligkeiten bereits in den Zeitraum vom Beginn Ihrer Geschäftsführungsbefugnis bis zur Konkurseröffnung fielen, weshalb für diese Abgaben Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gälten, da 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 habe:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	04/2014	15.05.2014	1.857,21
Lohnsteuer	05/2014	16.06.2014	1.857,21
Lohnsteuer	06/2014	17.07.2014	1.857,21
Lohnsteuer	07/2014	18.08.2014	1.857,21
Lohnsteuer	08/2014	15.09.2014	1.857,21
Lohnsteuer	09/2014	15.10.2014	1.857,21
Lohnsteuer	10/2014	17.11.2014	1.857,21
Lohnsteuer	11/2014	15.12.2014	1.857,21
Lohnsteuer	12/2014	15.01.2015	1.857,20
Lohnsteuer	03/2015	15.04.2015	2.419,29
Lohnsteuer	05/2015	15.06.2015	13.500,06
Lohnsteuer	06/2015	15.07.2015	2.708,69
Lohnsteuer	07/2015	17.08.2015	11.797,76
Lohnsteuer	08/2015	15.09.2015	10.404,26
Lohnsteuer	09/2015	15.10.2015	10.488,92
Lohnsteuer	10/2015	16.11.2015	10.126,85
Lohnsteuer	11/2015	15.12.2015	21.965,09

Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klargestellt habe, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen gehabt habe, sei mit dem Erkenntnis vom 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben worden:

„Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann.“

Deshalb sei der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erbringen (und auch nicht monatsweise), sondern – für jede Abgabe gesondert bzw.

zusammengefasst für gleiche Zahlungsfristen oder Fälligkeitstage – ab der Zahlungsfrist bzw. dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens, wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen seien) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüber zu stellen seien.

Hinweis zur Berechnung (je Zahlungsfrist oder Fälligkeit):

Vorhandene liquide Mittel	:	Gesamtverbindlichkeiten (inklusive aushaftender und entrichteter Abgabenschulden sowie Zug-um-Zug-Geschäfte)	x 100	= Quote gesamt
Entrichtungen auf dem Abgabenkonto durch Zahlungen und sonstige Gutschriften	:	Abgabenverbindlichkeiten (aushaftend und entrichtet)	x 100	= Abgabenquote
Quote gesamt	-	Abgabenquote	=	Quotenschaden

II. Da die Bf. als Geschäftsführerin der GmbH die Pflicht gehabt habe, die Tätigkeit des Prokuristen P-5, der mit den steuerlichen Agenden betraut worden sei, zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschlossen, dass ihr Steuerrückstände verborgen blieben, wurde sie außerdem ersucht, die Erfüllung der Überwachungspflicht gegenüber dem beauftragten Prokuristen darzulegen.

III. Weiters wurde die Bf. um Bekanntgabe der Gründe ersucht, weshalb sie nicht durch die an die Gesellschaft ergangenen Buchungsmitteilungen Kenntnis von den haftungsgegenständlichen Abgabenbescheiden, die zu den haftungsgegenständlichen Nachforderungen geführt hätten, erlangt habe.

IV. Abschließend wurde der Bf. zur Kenntnis gebracht, dass entgegen ihrem Beschwerdevorbringen nach der Konkurseröffnung weder Prüfungen eingeleitet noch die von ihr aufgelisteten Abgaben (Umsatzsteuer 09/2015 sowie Lohnsteuer 03/2015 und 05-09/2015) bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien, zumal es sich dabei ausschließlich um im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit selbst gemeldete Selbstbemessungsabgaben gehandelt habe.

---//---

In Beantwortung des Ersuchens und Vorhaltes mit Schreiben vom 13.06.2024 nahm die Bf. Stellung wie folgt:

ad) 1. Gleichbehandlungsnachweis für den Zeitraum ab 10.07.2015 u.a.:

Die in der Tabelle 1 aufgelisteten Lohnabgaben beträfen Zeiträume vom Jänner 2011 bis März 2014 (bei diesen werde als Zahlungsfrist laut Tabelle jeweils der 10.07.2015 angegeben).

Des Weiteren seien Lohnabgaben aufgelistet, welche sich auf Zeiträume zwischen April 2014 und Dezember 2015 bezögen (dies abgesehen von diversen Säumniszuschlägen 2012 und 2013), wobei bei diesen Abgaben die jeweilige Fälligkeit laut Tabelle jeweils zwischen 15.05.2014 und 16.12.2015 eingetreten sei.

Gemäß den Ausführungen im Schreiben vom 16.05.2024 wäre der Gleichbehandlungsnachweis - laut ihrem Verständnis - ab der Zahlungsfrist bzw. dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens (dem D-4) zu erbringen, wobei sämtliche liquiden Mittel den fälligen Verbindlichkeiten in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen seien.

Angemerkt werde, dass die Bf. die Entwicklung der Verbindlichkeiten der GmbH im Zeitraum Jänner bis Juni 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./4) und im Zeitraum Juli bis Dezember 2015 vom 30.07.2019 (Beilage ./5) aufgrund jener Saldenlisten der Gesellschaft dargestellt habe, welche ihr von der Kanzlei des Masseverwalters zur Verfügung gestellt worden seien. Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Buchhaltung und befänden sich Kassabuch sowie die betrieblichen Bankkonten nach wie vor im Besitz des Masseverwalters und könnten daher derzeit nicht vorgelegt werden.

Des Weiteren werde festgehalten, dass eine „tägliche“ Berechnung der „Ungleichbehandlungsquote“ für den Zeitraum ab 16.05.2014 nicht möglich sei, da die bezug habenden Parameter wie z.B. Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt, Veränderung der Gesamtverbindlichkeiten, Höhe der liquiden Mittel, erst jeweils am Ende eines Monats erfasst seien.

a) Per 31.12.2014 habe laut Saldenliste auf dem Steuerkonto ein Rückstand von € 238.509,00 bestanden, dieser habe sich bis 31.05.2015 um € 83.784,00 auf € 154.725,00 reduziert.

Zwischen 31.05.2015 und 31.12.2015 haben sich die Verbindlichkeiten beim Finanzamt laut Saldenliste auf € 254.540,00, sohin um € 99.115,00 erhöht.

Zwischen 01.01.2015 und 31.05.2015 haben sich die Gesamtverbindlichkeiten (inkl. Verbindlichkeiten Finanzamt) laut Saldenliste von € 741.617,00 um € 33.919,00 auf € 707.698,00 reduziert.

Ein Vergleich der vorgenannten Veränderungen ergebe, dass die Verbindlichkeiten beim Finanzamt sohin um ca. 35,1%, die Gesamtverbindlichkeiten (inkl. Finanzamt) jedoch „nur“ um ca. 4,6% reduziert worden seien.

Eine Haftung der Bf. für einen allfälligen Quotenschaden im Zeitraum Jänner bis Mai 2015 erkenne sie daher nicht bzw. werde diese bestritten, da das Finanzamt in diesem Zeitraum bessergestellt worden sei als die übrigen Gläubiger.

Beweis:

beigeschlossene Aufstellung vom 09.06.2024 hinsichtlich Berechnung eines eventuellen Quotenschadens (Beilage ./6)

PV der Bf.

b) Im Zeitraum 01.06.2015 und 31.12.2015 hätten sich die Verbindlichkeiten beim Finanzamt von € 154.725,00 um ca. 64,5% auf € 254.540,00 erhöht.

Im gleichen Zeitraum hätten sich die Gesamtverbindlichkeiten (inkl. Finanzamt) von € 707.698,00 um ca. 42,1% auf € 1.005.630,00 erhöht.

Per 31.05.2015 seien den Gesamtverbindlichkeiten von € € 707.698,00 liquide Mittel (Kassa, Bankkonto Raiffeisen) von € 77.657,00 gegenübergestanden und hätte sich laut Aufstellung Beilage ./6 eine Gesamtquote von ca. 10,97% errechnet.

Per 31.12.2015 seien den Gesamtverbindlichkeiten von € 1.005.630,00 liquide Mittel (Kassa, Bankkonto Raiffeisen) von € 80.806,00 gegenübergestanden und hätte sich laut obiger Darstellung eine Quote von 8,04% errechnet.

c) Bei einer Abstellung auf den jeweiligen Monatszeitraum, sohin für die Monate Juni 2015, Juli 2015, etc. ergebe sich Folgendes:

Im Juni 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 27.091,00 auf € 181.816,00 erhöht, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) seien auf € 798.288,00 gestiegen. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 17,51%, die Gesamtpassiva um ca. 12,8% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass sich ein allfälliger Quotenschaden von ca. 4,71% (17,51% abzüglich 12,8%) der Erhöhung von € 27.091,00, sohin ein Betrag von € 1.275,59 errechne.

Im Juli 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten auf € 174.258,00 reduziert, im Gegenzug seien die Gesamtverbindlichkeiten auf € 833.952,00 angestiegen. Ein Quotenschaden sei in diesem Zeitraum nicht erkennbar.

Im August 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 7.834,00 auf € 182.092,00 erhöht, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) auf € 821.560,00 reduziert. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 4,5%, die Gesamtpassiva um ca. -1,49% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass sich ein allfälliger Quotenschaden von ca. 5,99% (4,5% zuzüglich 1,49%) der Erhöhung von € 7.834,00, sohin ein Betrag von € 469,00 errechne.

Im September 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 18.339,00 auf € 200.430,00 erhöht, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) seien auf € 823.662,00 gestiegen. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 10,07%, die Gesamtpassiva um ca. 0,26% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass sich ein allfälliger Quotenschaden von ca. 9,81% (10,07% abzüglich 0,26%) der Erhöhung von € 18.339,00 sohin ein Betrag von € 1.799,06 errechne.

Im Oktober 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 2.114,00 auf € 198.316,00, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) auf € 811.691,00 reduziert. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 1,05%, die Gesamtpassiva um ca. 1,45% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass sich ein allfälliger Quotenschaden von ca. 0,4% (1,45% abzüglich 1,05%) der Reduktion von € 2.114,00, sohin ein Betrag von € 8,46 errechne.

Im November 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 31.960,00 auf € 230.276,00 erhöht, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) seien auf € 969.897,00 gestiegen. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 16,12%, die Gesamtpassiva um ca. 19,49% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass ein allfälliger Quotenschaden nicht erkennbar sei.

Im Dezember 2015 hätten sich die Abgabenverbindlichkeiten um € 24.264,00 auf € 254.540,00 erhöht, die Gesamtpassiva (inkl. Finanzamt) seien auf € 1.005.630,00 gestiegen. Die Abgabenverbindlichkeiten hätten sich daher um ca. 10,54%, die Gesamtpassiva um ca. 3,68% (jeweils im Vergleich zum Vormonat) verändert, sodass sich ein allfälliger Quotenschaden von ca. 6,86% (10,54% abzüglich 3,68%) der Erhöhung von € 24.264,00, sohin ein Betrag von € 1.664,04 errechne.

Der im Zeitraum Mai 2015 bis Dezember 2015 eingetretene Quotenschaden betrage daher max. € 5.217,58, wobei nochmals anzumerken sei, dass sich die Gesamtverbindlichkeiten im Jahr 2015 um 35,60% und die Finanzamtsverbindlichkeiten „nur“ um 6,72 % erhöht hätten.

Beweis:

beigeschlossene Aufstellung vom 09.06.2024 hinsichtlich Berechnung eines eventuellen Quotenschadens (Beilage ./6)

PV durch die Bf.

ad) 2. Überwachungspflichten Prokurist P-5 u.a.:

Die Bf. sei, wie bereits ausgeführt, zwischen D-1 und D-3 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH im Firmenbuch eingetragen gewesen. Am D-4 sei über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden.

Der Aufgabenbereich der Bf. habe im Wesentlichen die Kundenbetreuung umfasst, ebenso sei sie in Personalangelegenheiten eingebunden gewesen. Im Rahmen ihrer Tätigkeiten seien ihr z.B. keine Entgeltrückstände im Dienstnehmerbereich, aber auch keine anderen nachteiligen vermögensrechtlich relevanten Informationen über die wirtschaftliche Entwicklung bekannt geworden.

Die finanzielle Gebarung sei ausschließlich in den Händen des Prokuristen P-5 gelegen und habe dies auch der Masseverwalter im Konkurs der GmbH in seinem an das Konkursgericht gelegten Erstbericht vom D-6 (Beilage ./2) bestätigt.

Die diversen Abgabenbescheide seien - wie bereits dargelegt - nicht an die im Firmenbuch ausgewiesene Adresse der Gesellschaft in A-3, sondern an dessen Privatanschriften nach A-2, oder A-4, zugestellt worden.

Die Bf. habe ihrer Erinnerung nach Herrn P-5 auch im 2. Halbjahr 2015 gefragt, ob beim Finanzamt „alles in Ordnung wäre“. Die vom Prokuristen erteilten Antworten mit dem Inhalt „es wäre alles in Ordnung“ bzw. „es wäre alles geregelt“ seien für die Bf. durchaus glaubwürdig gewesen, da - wie vorstehend dargelegt - ihr keine anderen Hinweise über Zahlungsrückstände z.B. im Dienstnehmerbereich, aber auch keine bezug habenden Bescheide des Finanzamtes zugekommen seien.

Beweis:

PV durch die Bf.

Zeuge P-5, A-5

ad) 3. Kenntnisnahme von Buchungsmitteilungen, etc.:

Die Bf. habe keine Kenntnis von an die Gesellschaft ergangenen Buchungsmitteilungen gehabt. Diese seien, sofern sie an die Geschäftsanschrift der GmbH zugestellt worden seien, jeweils von Herrn P-5 übernommen und nicht an die Bf. weitergeleitet worden.

Beweis:

PV durch die Bf.

Zeuge P-5

ad) 4.

Die in der Beschwerde vom 28.03.2023 erhobenen Bestreitungsgründe würden unter gleichzeitigem Verweis auf die diversen Beweisanbote weiterhin aufrecht gehalten.

Betreffend die in der Beschwerde unter Punkt 2. lit. a) angeführten „Prüfungen“ sei festzuhalten, dass es sich nach Überprüfung tatsächlich um im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bf. von der GmbH selbst gemeldete Selbstbemessungsabgaben handle und diese Steuern bzw. Abgaben nicht auf Prüfungen beruhten, welche nach Konkurseröffnung eingeleitet worden seien.

Eine Haftung der Bf. werde unter Verweis auf obiges Vorbringen, insbesondere wegen der nicht bzw. im September 2015 nur eingeschränkt gegebenen „Ungleichbehandlung“ jedoch bestritten.

Beweis:

wie bisher

ad) 5. Vorlage weiterer Unterlagen:

Die dem anfechtungsgegenständlichen Haftungsbescheid zugrundeliegenden Unterlagen beträfen (im Regelfall) Zeiträume der Jahre 2014 und 2015. Die Bf. habe keinerlei Zugriff auf die Buchhaltungsunterlagen gehabt und hätten die Quotenschadensberechnungen nach Durchsicht von Unterlagen, die ihr im Regelfall über die Kanzlei des Masseverwalters zur Verfügung gestellt worden seien, erstellt werden müssen.

Es werde nochmals darauf verwiesen, dass sich die Verbindlichkeiten beim Finanzamt im Jahr 2015 gegenüber 2014 nur um rund € 16.000,00 erhöht hätten, während die Gesamtverbindlichkeiten im gleichen Zeitraum um rund € 264.000,00 angestiegen seien.

Im Sinne einer Gesamtbetrachtung sei ein tatsächlicher Schaden des Finanzamtes, und zwar im Vergleich zur Entwicklung der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern, nicht eingetreten. Es werde ersucht, auch dieses Faktum unter gleichzeitiger Berücksichtigung der extrem lang zurückliegenden Zeiträume, auf die sich die Abgabeforderungen bzw. die behauptete Haftung bezögen, zu berücksichtigen.

---//---

In der am 30.01.2025 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Vertreter Bf.:

„Es steht außer Streit, dass die Bf. handelsrechtliche Geschäftsführerin war. Bei ihrer Haftungsinanspruchnahme wurde aber bereits daraufhin gewiesen, dass der Prokurist als faktischer Geschäftsführer fungiert hat, daher hätte man ihn zur Haftung heranziehen müssen. Es ist bekannt, dass es nicht ausreicht, wenn sich ein Geschäftsführer lediglich erkundigt, ob eh alles in Ordnung sei. Was hätte jedoch die Bf. anders machen sollen? Es betrifft der Haftungsbescheid vornehmlich das Jahr 2015. In diesem Jahr hat es zunächst einen Rückstand von € 238.500,00 gegeben, der im Laufe des Jahres auf ca. € 154.000,00 verringert wurde, erst vor Eröffnung des Konkursverfahrens ist der Rückstand nochmals um € 100.000,00 angestiegen. Auf Aufforderung wurde aus den zugegeben nur rudimentär vorhandenen Unterlagen eine Aufstellung zur Gleichbehandlung der Gläubiger erstellt. Dieser Aufstellung ist die Abgabenbehörde nicht qualifiziert entgegengetreten.

Hätte sich die Bf. im Mai 2015 nach Rückständen bei der Abgabenbehörde erkundigt, hätte man ihr wahrscheinlich die Auskunft gegeben, dass es eine Ratenvereinbarung gibt. Bei der Gebietskrankenkasse hat es jedoch Anfang 2015 bereits einen Antrag auf Konkurseröffnung gegeben. Der Antrag wurde jedoch abgewiesen, da es zu einer entsprechenden Einigung mit der Bf. gekommen ist. Dies hat der Masseverwalter auch bestätigt. Dazu lege ich einen Entwurf des 2. Berichtes des MV P-6 vom D-7 vor.

Es hat ein weiteres Haftungsverfahren zur Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe in Zuständigkeit des Magistrates Wien gegeben. In diesem Verfahren wurden Unterlagen vorgelegt und konnte eine vollständige Gleichbehandlungsberechnung erstellt werden, daher wurde dem Einwand gefolgt und mit einer Beschwerde vorentscheidung die Haftung aufgehoben. Wir hatten dazu bessere Unterlagen von der Lohnverrechnung.

Vorgelegt werden Unterlagen aus dem Verfahren N-3, Beschwerde vorentscheidung vom 26.08.2019, schriftliche Zeugenaussage vom 07.08.2019, Mail vom 21.08.2019, Beschwerde vom 23.10.2018 und ein Haftungsbescheid vom 28.09.2018. In dem Verfahren geht es um einen Rückstand der Dienstgeberabgabe von Jänner bis November 2015 von € 184,00 und Kommunalsteuer von € 36.270,00 für Jänner 2014 bis November 2015.“

Berichterstatteerin:

„Soweit ich jetzt die Aufstellung in dieser Beschwerde sehe, erfüllt es nicht die Vorgaben an eine Gleichbehandlungsberechnung. Für 2015 gibt es keinen Jahresabschluss der G-1.“

Vertreter Bf.:

„Die im Verfahren vorgelegte Berechnung hinsichtlich Veränderung der Schulden beim FA im Verhältnis zu den Verbindlichkeiten zu anderen Gläubigern hat sich aus dem Inhalt der aufliegenden Monatssaldenlisten, einem Ausdruck des Steuerkontos, Bankaufzeichnungen und diversen Mitteilungen des MV ergeben. Der Inhalt dieser Unterlagen ist meines

Erachtens ausreichend für die Darstellung der prozentuellen Veränderungen und korrigiere ich daher meine ursprüngliche Wortwahl, dass es nur rudimentäre Aufzeichnungen gegeben hätte. Herr P-5 stand für allfällige Auskünfte an meinen Mandaten nicht zur Verfügung, hat aber im Rahmen des Verfahrens vor dem Magistrat Wien schriftlich bestätigt, ab D-1 die operativen Geschäfte der G-1 geführt zu haben. Verwiesen wird auf Seite 4 des vorgelegten Konvolutes, nämlich eine Mail vom 21.08.2019 von P-5 an die Kanzlei des Magistrates zur Beantwortung der Aufforderung der schriftlichen Zeugenaussage vom 07.08.2019.

Ein von der Kanzlei P-6 über dessen Vermögen eingebrachter Konkursöffnungsantrag wurde am D-8 mangels Masse abgewiesen.“

Vorgelegt wurde ein Beschluss des Bezirksgerichtes BG-1 vom D-8, wonach mangels kostendeckenden Vermögens ein Insolvenzverfahren bei P-5 nicht eröffnet worden sei. Als Antragsteller scheint P-6 als Insolvenzverwalter der G-1 auf (Beilage II).

Das FA brachte zur Frage, was die Bf. anders hätte machen sollen, vor, dass sie eine Beweisvorsorgepflicht treffe, sie zudem auch eine Überwachungspflicht für den Prokuristen gehabt hätte und regelmäßig Abgabenrückstände am Abgabenkonto kontrollieren hätte müssen.

Vertreter Bf.:

„Ich gehe davon aus, dass dazu die Antwort gekommen wäre, ja, es gibt Rückstände, aber auch Vereinbarungen, diese zu tilgen. Die Abgabenschuldigkeiten wurden ja regelmäßig gemeldet. Ich sehe nur eine Quotenverschlechterung zwischen Anfang Juni und Dezember 2016 in einer Größenordnung von 11% wie in der Stellungnahme ausgeführt. Einige Bescheide und Buchungsmittelungen wurden nach meinem Wissen auch direkt dem Prokuristen zugestellt und nicht an die Firmenadresse.“

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin beantragte die Stattgabe der Beschwerde und Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise 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.

Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie gemäß § 9a Abs. 1 BAO diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

Gemäß § 9a Abs. 2 BAO haften die in Abs. 1 bezeichneten Personen für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme 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 Auslagenersätze) 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.

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 Vorbringen der Bf., dass die Umsatzsteuer 09/2015 sowie die Lohnsteuern 03/2015 und 05-09/2015 auf nach Konkurseröffnung eingeleiteten Prüfungen beruhten, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach diese Abgaben sowie auch die Umsatzsteuer 10/2015 und die Lohnabgaben 10-11/2015 insgesamt aufgrund von eigenen Meldungen der Bf. bzw. des Prokuristen P-5, jedoch ohne korrespondierende Zahlungen, und dies noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verbucht wurden.

Ausschließlich die Lohnabgaben 01/2011-12/2014 wurden aufgrund des Lohnsteuerprüfungsberichtes vom 02.06.2015, daher ebenfalls noch vor Konkurseröffnung, bescheidmäßig festgesetzt.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen nicht zulässig, da die Bf. damit nicht in die Lage versetzt wurde, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208) bzw. konkret vorzubringen, weshalb sie welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet habe, und so den ihr auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0199), sowie deren undeterminierte Bezeichnung wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig ist, weshalb die jahresweise festgesetzten Lohnabgaben mit je $\frac{1}{12}$ monatsweise aufzugliedern waren (siehe Spruch).

Sämtliche Säumniszuschläge für das Jahr 2015 waren auf dem Abgabenkonto weder bei den Buchungen noch in der Rückstandsaufgliederung (hier finden sich nur Zusammenfassungen) betragsweise nachzuvollziehen bzw. waren erst nach der Eröffnung des Konkursverfahrens (D-4) fällig und daher aus der Haftung auszuschneiden, sodass lediglich folgende Säumniszuschläge verbleiben:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>
Säumniszuschlag 1	2012	10.07.2015	117,78
Säumniszuschlag 1	2013	10.07.2015	111,36
Säumniszuschlag 1	2014	10.07.2015	445,73

Hingegen wurden die übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben bereits davor bescheidmäßig festgesetzt und haften – wie auch die bereits angeführten Abgaben – mit den im Spruch genannten Beträgen noch unberichtigt aus.

Die Höhe der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgaben wurde nicht bestritten.

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.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der (...) Körperschaftsteuer für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind (...).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der Einkommensteuer (...) für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Die Umsatzsteuerschuld entsteht gemäß § 19 Abs. 2 lit. a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (...).

Dem Einwand der Bf., dass die haftungsgegenständlichen Abgaben einhebungsverjährt seien, ist entgegenzuhalten, dass die die Einhebungsverjährung gemäß § 238 Abs. 1 BAO nicht früher als das Recht, die Abgabe festzusetzen, eintreten hätte können.

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Entstehung der Abgabenschuld</i>	<i>Festsetzungsverjährung</i>
Lohnabgaben	01-12/2011	01.01.-31.12.2011	31.12.2016
Lohnabgaben	01-12/2012	01.01.-31.12.2012	31.12.2017
Lohnabgaben	01-12/2013	01.01.-31.12.2013	31.12.2018
Lohnabgaben	01-12/2014	01.01.-31.12.2014	31.12.2019
Lohnabgaben	03/2015, 05-11/2015	01.03.-30.11.2015	31.12.2020
Umsatzsteuer	2014	31.12.2014	31.12.2019
Umsatzsteuer	09/2015	30.09.2015	31.12.2020
Umsatzsteuer	10/2015	31.10.2015	31.12.2020
Körperschaftsteuer	04-06/2015	01.04.2015	31.12.2020
Körperschaftsteuer	07-09/2015	01.07.2015	31.12.2020

Körperschaftsteuer	10-12/2015	01.10.2015	31.12.2020
Stundungszinsen	2015	09.04.2015	31.12.2020
Stundungszinsen	2015	09.06.2015	31.12.2020
Säumniszuschläge	2012-2015	15.02.2012-15.12.2015	31.12.2017-31.12.2020

Aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzungen wurden folgende Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, gemäß § 238 Abs. 2 BAO unternommen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Festsetzung</i>	<i>Vorläufige Einhebungsverjährung</i>
Körperschaftsteuer	04-12/2015	13.10.2014	31.12.2019
Lohnabgaben	01/2011-12/2014	02.06.2015	31.12.2020
Umsatzsteuer	2014	02.10.2015	31.12.2020
Stundungszinsen	2015	09.04.2015	31.12.2020
Stundungszinsen	2015	09.06.2015	31.12.2020
Säumniszuschläge	2012-2015	02.06.-09.11.2015	31.12.2020

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.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom D-4 bis D-5 anhängigen Insolvenzverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Einhebungsverjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen, wodurch diese bis D-9 vorläufig verlängert wurde.

In weiterer Folge wurden folgende Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO gesetzt:

<i>Unterbrechungshandlung</i>	<i>Datum</i>	<i>verlängerte Verjährungsfrist</i>
Haftungsvorhalt	01.06.2022	31.12.2027
Haftungsbescheid	10.02.2023	31.12.2028
Beschwerdevorentscheidung	11.07.2023	31.12.2028

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

Dem Einwand der Bf., dass allfällige Maßnahmen nicht ihre Person beträfen, wird auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach der VwGH den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht hält und sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart bekennt, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. „Jede“ zur Durchsetzung „des Anspruches“ unternommene, nach außen „erkennbare“ Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung „betroffene“ Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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-5 der über das Vermögen der G-1 am D-4 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und die Gesellschaft am D-10 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Vertreterstellung

Unbestritten blieb, dass die Bf. laut Firmenbuch im Zeitraum vom D-1 bis D-4 (Konkurseröffnung) Geschäftsführerin der genannten GmbH war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Bestritten wird jedoch, dass der Bf. damit auch die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, da sie einwandte, faktisch nicht die Geschäftsführung innegehabt zu haben, sondern der Prokurist P-5, und verwies darauf, dass dieser Umstand durch den Masseverwalter bestätigt worden sei, wobei sogar das Finanzamt davon ausgegangen sei, da

ein Großteil der vor der Konkurseröffnung erlassenen Bescheide an diesen unter seiner Privatadresse adressiert worden sei.

Daraus lässt sich jedoch für die Bf. nichts gewinnen, da der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 3.3.2023, Ra 2020/13/0071).

Ein faktischer Geschäftsführer wäre gemäß § 9a BAO eine allenfalls weitere Person, die zur Haftung herangezogen werden könnte (siehe die Ausführungen zum Ermessen).

Wird der Geschäftsführer so behindert, dass er die seinen Rechtspflichten gegenüber Dritten korrespondierenden Geschäftsführungsrechte nicht mehr wahrnehmen kann, so hat er entweder im Rechtsweg sofort alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen, um diesen Zustand abzustellen, oder die Geschäftsführerbefugnis zurückzulegen; der Geschäftsführer, der weiterhin als Geschäftsführer tätig bleibt, obwohl er sich in seiner Pflichterfüllung behindert sieht, hat auch seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der die GmbH treffenden Abgaben verletzt (VwGH 19.12.2002, 99/16/0446).

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Auch lässt sich aus ihrem Einwand, dass ein Großteil der vor Konkurseröffnung ergangenen Bescheide an die „G-1 zu Händen P-5“, und zwar an die jeweilige Privatadresse des Prokuristen, adressiert gewesen sei, weshalb die Bf. erst nach Konkurseröffnung davon Kenntnis erlangt habe, nichts gewinnen, da die Bf. als Vertreterin der GmbH die von ihr beauftragte Person in solchen Zeitabständen zu überwachen hatte, sodass ihr Abgabenrückstände nicht verborgen geblieben wären (vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Durch die Entgegennahme von Zusicherungen der beauftragten Person, sie verhielte sich auftragsgemäß, wird dieser Überwachungspflicht nicht entsprochen. Der zur Haftung für Abgabenschulden der GmbH herangezogene Geschäftsführer hat die Erfüllung der Überwachungspflicht gegenüber den beauftragten Personen darzutun (VwGH 22.4.1998, 98/13/0057; VwGH 25.11.2002, 99/14/0121).

Diese Darlegung ist trotz der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes an die Bf. nicht erfolgt, da lediglich eingewandt wurde, dass die finanzielle Gebarung der Gesellschaft ausschließlich in den Händen des Prokuristen gelegen sei, hingegen kein Vorbringen seiner ausreichenden Überwachung erstattet wurde.

Aus dem Umstand, dass nach dem Vorbringen des Vertreters in der mündlichen Verhandlung bereits Anfang 2015 seitens der damaligen Gebietskrankenkasse ein letztlich abgewiesener Konkursantrag über das Vermögen der GmbH gestellt worden sei, hätte die Bf. umso mehr die Pflicht gehabt, den faktischen Geschäftsführer P-5 zu überwachen.

Insbesondere ist im Rahmen der einem Geschäftsführer auferlegten Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dabei ist dem Vorbringen der Bf., dass eine Haftung für jene Beträge, die innerhalb der 60-Tages-Frist des § 69 Abs. 2 IO vor dem D-4 fällig geworden seien, bestritten werde, die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen ist, ob bzw. inwieweit vom Geschäftsführer geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der IO rechtunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären. Die im Abgabungsverfahren zu prüfende Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, bleibt davon unberührt (vgl. VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Durch die Einstellung der Zahlungen gegenüber sämtlichen Gläubigern verletzte die Bf. mit dieser Vorgangsweise die gegenüber dem Abgabengläubiger bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen, da damit das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet wurde, als keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung geleistet wurde (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Der Geschäftsführer hat sich zwar lediglich darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Gibt es jedoch keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen könnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht auch noch die Pflicht, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0101). Jedoch entfalteten die bereits vor der Übernahme der Geschäftsführung durch die Bf. vom D-1 fällig gewesen Lohnabgaben 01/2011-03/2014 durch die bescheidmäßigen Festsetzungen eine eigene Zahlungsfrist (10.07.2015), zu der die Bf. zur Entrichtung verpflichtet gewesen wäre.

Die im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit fällig gewordenen Lohnabgaben 04-12/2014 wären hingegen von ihr spätestens zum Fälligkeitstag zu entrichten gewesen.

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 schuldhafte 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).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihr die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihr keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies von der Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Die die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klarstellte, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen hatte, wurde mit dem Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben:

„Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann.“

Deshalb wäre der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag (und auch nicht monatsweise) zu erbringen gewesen, sondern – für jeden Zahlungstermin gesondert – ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bzw. Tag der Zahlungsfrist bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens, wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen gewesen wären) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüber zu stellen gewesen wären.

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

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus hat die Bf. jedoch trotz detaillierter Anleitung nicht ordnungsgemäß aufgestellt, da eine monatsweise Aufstellung der angeführten VwGH-Judikatur vom 28.06.2022, Ra 2020/13/0067, nicht entspricht, sondern pro Abgabe bzw. Zahlungstermin jeweils die Anfangssaldi an Verbindlichkeiten und liquiden Mittel sowie sämtliche Zuwächse für die jeweiligen Zeiträume ab dem Fälligkeitstag / der Zahlungsfrist bis zur Konkurseröffnung heranzuziehen gewesen wären. Dieses Erfordernis wurde der Bf. im Vorhalt vom 16.05.2024 im Zusammenhalt mit der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausdrücklich zur Kenntnis gebracht.

Aus diesem Mangel ergibt sich, dass der von der Bf. unternommene Versuch zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises als gescheitert anzusehen ist, wobei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weitere Ermittlungen seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht vorzunehmen waren (vgl. VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078), zumal die Bf. mit dem bloßen Hinweis auf beim Masseverwalter befindliche Buchhaltungsunterlagen den nach der Rechtsprechung ihr obliegenden Nachweispflichten im Haftungsverfahren gegenüber der Behörde nicht genügte (vgl. VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100) und ein ordnungsgemäßer Gleichbehandlungsnachweis zufolge der fehlenden Berechnungsgrundlagen auch nicht erbracht werden könnte.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die – allerdings nur jene während der Geschäftsführung der Bf. fällig gewordene – Lohnsteuer (daher 04-12/2014, 03/2015 und 05-11/2015) gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da 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.

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die 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. 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).

Dem Einwand der Bf., dass sie nie die faktische Geschäftsführung innegehabt, sondern dies der Prokurist P-5 wahrgenommen habe, ist entgegenzuhalten, dass – wie bereits bei der Verschuldensprüfung ausgeführt - die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert.

Jedoch könnte der Prokurist als faktischer Geschäftsführer gemäß § 9a BAO neben der Bf. als im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin ebenfalls zur Haftung herangezogen werden, weshalb bei mehreren Haftungspflichtigen die Ermessensentscheidung,

wer von ihnen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß in Anspruch genommen wird, entsprechend zu begründen ist (VwGH 15.12.2021, Ra 2021/13/0078).

Dazu wird festgestellt, dass die Haftungsinanspruchnahme des faktischen Geschäftsführers deshalb unterblieben war, weil über das Vermögen des P-5 bereits zweimal ein Insolvenzverfahren beantragt wurde, die jeweils mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wurden (Beschlüsse der Bezirksgerichte BG-1 und BG-2 vom D-8 und D-11). Auch Sozialversicherungsabfragen ergaben schon seit mehreren Jahren keinerlei aufrechte Dienstgeber.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabensforderungen bei dem anderen Gesamtschuldner für die Haftungsinanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensentscheidung (VwGH 7.12.2000, 97/16/0365; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108).

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

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen 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 20.9.2023, Ra 2023/13/0050).

Dazu ist festzustellen, dass im gegenständlichen Fall ein langer Zeitabstand sowohl zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (01.01.2011-15.12.2015, siehe die Tabelle 1 unter dem Punkt „Verjährung“) als auch dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin (D-5, Konkursaufhebung) einerseits und dem Haftungsbescheid (10.02.2023) andererseits vorliegt, weshalb ein Abschlag von 30% angemessen erscheint:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>70%</i>
Lohnsteuer	01/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	01/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	02/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	02/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2011	0,60	0,42

Lohnsteuer	03/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	03/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	04/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	04/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	05/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	05/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	06/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	06/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	07/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	07/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	08/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	08/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	09/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	09/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	10/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	10/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	11/2011	54,75	38,33
Dienstgeberbeitrag	11/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	12/2011	54,75	38,33

Dienstgeberbeitrag	12/2011	6,75	4,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2011	0,60	0,42
Lohnsteuer	01/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	01/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	02/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	02/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	03/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	03/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	04/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	04/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	05/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	05/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	06/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	06/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2012	6,60	4,62
Lohnsteuer	07/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	07/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	08/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	08/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	09/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	09/2012	74,30	52,01

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	10/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	10/2012	74,30	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	11/2012	490,76	343,53
Dienstgeberbeitrag	11/2012	74,31	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	12/2012	490,75	343,53
Dienstgeberbeitrag	12/2012	74,31	52,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	6,61	4,62
Lohnsteuer	01/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	01/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	7,43	5,20
Lohnsteuer	02/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	02/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	7,43	5,20
Lohnsteuer	03/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	03/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	7,43	5,20
Lohnsteuer	04/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	04/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2013	7,43	5,20
Lohnsteuer	05/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	05/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2013	7,43	5,20
Lohnsteuer	06/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	06/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2013	7,43	5,20

Lohnsteuer	07/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	07/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	08/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	08/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	09/2013	464,00	324,80
Dienstgeberbeitrag	09/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	10/2013	464,01	324,80
Dienstgeberbeitrag	10/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	11/2013	464,01	324,80
Dienstgeberbeitrag	11/2013	83,63	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	12/2013	464,01	324,80
Dienstgeberbeitrag	12/2013	83,62	58,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2013	7,44	5,20
Lohnsteuer	01/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	01/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	02/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	02/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	03/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	03/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	04/2014	1.857,21	1.300,05

Dienstgeberbeitrag	04/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	05/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	05/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	06/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	06/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	07/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	07/2014	758,74	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	08/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	08/2014	758,75	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2014	67,44	47,21
Lohnsteuer	09/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	09/2014	758,75	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2014	67,45	47,21
Lohnsteuer	10/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	10/2014	758,75	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2014	67,45	47,21
Lohnsteuer	11/2014	1.857,21	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	11/2014	758,75	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2014	67,45	47,21
Lohnsteuer	12/2014	1.857,20	1.300,05
Dienstgeberbeitrag	12/2014	758,75	531,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2014	67,45	47,21
Umsatzsteuer	2014	32,33	22,63
Kammerumlage	01-03/2015	58,41	40,89

Lohnsteuer	03/2015	2.419,29	1.693,50
Dienstgeberbeitrag	03/2015	7.662,06	5.363,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2015	683,74	478,62
Körperschaftsteuer	04-06/2015	437,00	305,90
Stundungszinsen	2015	368,37	257,86
Lohnsteuer	05/2015	13.500,06	9.452,04
Dienstgeberbeitrag	05/2015	6.126,40	4.288,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2015	544,57	381,20
Säumniszuschlag 1	2012	117,78	82,45
Säumniszuschlag 1	2013	111,36	77,95
Säumniszuschlag 1	2014	445,73	312,01
Lohnsteuer	06/2015	2.708,69	1.896,08
Dienstgeberbeitrag	06/2015	5.576,23	3.903,36
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2015	495,67	346,97
Stundungszinsen	2015	462,01	323,41
Lohnsteuer	07/2015	11.797,76	8.258,43
Dienstgeberbeitrag	07/2015	4.834,35	3.384,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2015	429,72	300,80
Körperschaftsteuer	07-09/2015	437,00	305,90
Kammerumlage	07-09/2015	55,62	38,93
Lohnsteuer	08/2015	10.404,26	7.282,98
Dienstgeberbeitrag	08/2015	4.917,01	3.441,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2015	437,07	305,95
Lohnsteuer	09/2015	10.488,92	7.342,24
Dienstgeberbeitrag	09/2015	4.489,17	3.142,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2015	399,04	279,33
Umsatzsteuer	09/2015	7.403,90	5.182,73
Lohnsteuer	10/2015	10.126,85	7.088,80

Dienstgeberbeitrag	10/2015	4.271,70	2.990,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2015	379,71	272,80
Körperschaftsteuer	10-12/2015	434,00	303,80
Umsatzsteuer	10/2015	8.506,40	5.954,48
Lohnsteuer	11/2015	21.965,09	15.375,56
Dienstgeberbeitrag	11/2015	10.384,32	7.269,02
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2015	923,05	646,14

Von der Bf. wurden ansonsten keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 140.919,97 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 30. Jänner 2025