

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde der D, vertreten durch V, vom 23.01.2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19.12.2024, SN, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 19.12.2024 zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 9 BAO zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH in der Höhe von insgesamt 1.575.160,78 € (Umsatzsteuer 03-12/2012 und 04-07/2013) heran.

Begründend wurde ausgeführt, die Bf. sei vom Datum1 bis zur Insolvenzeröffnung der X.GmbH am Datum2 handelsrechtliche Geschäftsführerin und somit Vertreterin der GmbH im Sinne der §§ 9 und 80 BAO gewesen.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern seien nach einer Betriebsprüfung mit Bescheid festgesetzt worden.

Der Haftungsbetrag von 1.575.160,78 € sei uneinbringlich, weil die Gesellschaft infolge des Konkurses aufgelöst, das Insolvenzverfahren am Datum3 gemäß § 139 IO aufgehoben und eine Quote nicht ausgeschüttet worden sei.

Die Bf. sei der Aufforderung im Vorhalt vom 28.12.2012, Nachweise zu erbringen, in welcher Höhe der GmbH im Haftungszeitraum Zahlungsmittel zur Verfügung standen und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangten, nicht nachgekommen.

Zur Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO sei festzuhalten, dass diese nach der Insolvenzaufhebung am Datum3 von Neuem zu laufen begonnen habe. Am 18.06.2020 habe

das Finanzamt eine Firmenbuch-Abfrage durchgeführt, wodurch die Einhebungsverjährung unterbrochen worden und somit noch nicht eingetreten sei.

Zum Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung, es bestehe keine Aufbewahrungspflicht mehr für die Bücher und Aufzeichnungen der GmbH, sei auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach den Haftenden die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen treffe (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) und er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen habe (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220). Die Bf. habe davon Kenntnis gehabt, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben während der Zeit Ihrer Geschäftsführertätigkeit nicht entrichtet wurden, weshalb sie nach Abschluss des Insolvenzverfahrens damit rechnen habe müssen, dass die Unterlagen für die Prüfung in einem eventuellen Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden.

§ 93 Abs. 3 GmbHG normiere, dass die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben sei. Gründe dafür, weshalb die Bücher und Schriften der GmbH nicht aufbewahrt worden seien, seien nicht dargetan worden. Die Insolvenzaufhebung sowie die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch sei im Jahr 2016 erfolgt; am 28.12.2022 sei der Bf. der Vorhalt betreffend die Heranziehung zur Haftung nach § 9 BAO übermittelt worden. Sie wäre daher jedenfalls verpflichtet gewesen, entsprechend Vorsorge zu treffen und zu Beweis Zwecken Informationen zu sichern, die im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtige die Erfüllung der Nachweisverpflichtung, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040; 27.4.2005, 2004/14/0030).

Da die Bf. trotz Aufforderung vom 28.12.2022 keine rechnerische Darstellung der quotenmässigen Gleichbehandlung aller Gläubiger übermittelt habe, werde von einer Schlechterstellung des Finanzamtes zu 100% ausgegangen und die Haftung für den gesamten Abgabenrückstand ausgesprochen (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

In der gegen den Haftungsbescheid vom Rechtsvertreter der Bf. eingebrachten Beschwerde vom 23.01.2025 wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

Ein schuldhaftes Verhalten der Bf. wurde bestritten.

Die vom Finanzamt behauptete, am 18.06.2020 durchgeführte Firmenbuchabfrage stelle keine Unterbrechungshandlung der Einhebungsverjährungsfrist dar, nicht nur, weil diese Firmenbuchabfrage das erste Mal im Haftungsbescheid erwähnt werde, sondern auch, weil Feststellungen, ob es sich dabei um eine taugliche Verfolgungshandlung handle, fehlten.

Bei Anwendung des Ermessens dürfe nicht außer Betracht gelassen werden, dass selbst im Fall

einer Verlängerung der Einhebungsverjährung die Heranziehung der Bf. als Haftungspflichtige angesichts der langen verstrichenen Zeit unbillig wäre. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass es sich um keine nicht abgeführten oder hinterzogenen Abgaben handle, sondern seien diese aufgrund einer unterschiedlichen Rechtsansicht der Vertragspartner nicht weiterverrechnet worden. Tatsächlich habe es sich um einen „Durchläufer“ gehandelt. Es wäre daher unbillig, der Bf. eine Existenz vernichtende Haftung von 1.575.160,78 € anzulasten.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 07.02.2025 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Im Schriftsatz vom 06.03.2025 beantragte der Vertreter der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Zwischen der Betriebsprüfung und dem erstmaligen Vorhalt einer möglichen Haftung am 28.12.2022 seien über acht Jahre vergangen. Durch die erfolgte Insolvenzeröffnung der X.GmbH habe die Aufbewahrungspflicht den Masseverwalter getroffen, sodass unabhängig von einer bestehenden Verjährung die Bf. auch keine Aufbewahrungspflicht verletzt habe. Die damalige steuerliche Vertretung der X.GmbH habe sämtliche steuerlichen Belange für die Gesellschaft wahrgenommen. Die Bf. habe dem Steuerberater alle abgabenrechtlichen relevanten Sachverhalte vorgetragen. Bei der komplexen grenzüberschreitenden Rechtsmaterie habe sich die Bf. auf ihre Steuerberatung verlassen und keine Zweifel an deren Rechtsmeinung gehabt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde im Schriftsatz vom 22.12.2025 zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Bf. fungierte vom Datum1 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am Datum2 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der im Jahr 1996 errichteten X.GmbH.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom Datum3 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Am Datum4 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht (Auszug aus dem Firmenbuch f).

Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung wurden vom Finanzamt gegenüber der Gesellschaft Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate 03/2012 bis 11/2013 erlassen und Umsatzsteuern im Ausmaß von 1.575.160,78 € festgesetzt. Die Abgaben sind uneinbringlich (keine Quotenausschüttung, Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch).

Mit dem Vorhalt des Finanzamtes vom 28.12.2022, durch Hinterlegung zugestellt am 04.01.2023, wurde die Bf. vom Finanzamt erstmals über die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme für die aushaftenden Abgaben der X.GmbH in Kenntnis gesetzt.

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.

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.

Einwand der Verjährung der Einhebung

Die Bf. machte hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.02.2023 und in der Beschwerde vom 23.01.2025 den Einwand der Verjährung der Einhebung geltend.

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.

Die Verjährung fälliger Abgaben wird 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 (§ 238 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 9 Abs. 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren 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.

Die (fünfjährige) Einhebungsverjährung der Umsatzsteuern 03/2012 bis 11/2013 wurde daher durch die Anmeldung der Abgaben im Konkursverfahren unterbrochen und begann am Datum³ neu zu laufen.

Am 18.06.2020 tätigte das Finanzamt eine Abfrage der Gesellschaft im Firmenbuch.

Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Rechtsansicht, dass Unterbrechungshandlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO anspruchsbezogen wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten (siehe zuletzt 20.02.2019, Ra 2019/13/0010, mit Verweis auf die Vorjudikatur).

Eine gegen die Gesellschaft gerichtete Unterbrechungshandlung wirkt daher auch gegen die Bf., die als ehemalige handelsrechtliche Geschäftsführerin der X.GmbH als Haftungspflichtige gemäß § 9 BAO in Frage kam.

Eine (im heutigen Büroalltag übliche) elektronische Abfrage (verbunden mit dem Ausdruck der abgefragten Daten) stellt ebenso wenig einen internen Vorgang dar wie in früheren Zeiten eine schriftliche Anfrage der Behörde. Die Abfrage des Finanzamtes erfolgte elektronisch im Firmenbuch, das mit der anfragenden Abgabenbehörde nicht ident ist. Abfragen werden elektronisch registriert und protokolliert, weshalb es keinen Unterschied macht, ob eine Abfrage wie früher in Papierform oder wie heute - durch gesetzliche Bestimmungen und den technischen Fortschritt gar nicht anders möglich - auf elektronischem Weg erfolgt. Dass die elektronische Firmenbuchabfrage daher nach außen in Erscheinung getreten ist, kann nicht bezweifelt werden.

Weiters kann nicht bezweifelt werden, dass es sich bei einer Firmenbuchabfrage um eine taugliche Verfolgungshandlung zur Durchsetzung von Abgabenansprüchen handelt, muss sich das Finanzamt doch vor der Erlassung eines Haftungsvorhaltes oder eines Haftungsbescheides nicht nur vergewissern, ob und für welchen Zeitraum eine bestimmte Person handelsrechtliche Vertreterin der Gesellschaft war, sondern auch, ob diese Person alleinige Geschäftsführerin war oder es eine Aufgabenteilung zwischen mehreren Geschäftsführern gegeben hat.

Eine Verjährung der Einhebung nach § 238 BAO ist daher nicht eingetreten.

Dass im vorliegenden Fall nicht gleichzeitig mit der Firmenbuchabfrage vom 18.06.2020 ein Haftungsvorhalt erlassen wurde (wie später am 28.12.2022) ist dem Umstand geschuldet, dass im Rahmen der COVID-19-Krisensituation die Finanzämter aufgefordert wurden, Einbringungsmaßnahmen und damit einhergehende behördliche Maßnahmen tunlichst zu vermeiden.

Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen

Grundsätzlich wäre es an der Bf. als Vertreterin der GmbH, der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeiträumen der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenerichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.04.1998, 95/15/0145).

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

Tatsächlich endete die Pflicht zur Aufbewahrung der Bücher, Aufzeichnungen und Belege für die haftungsgegenständlichen Jahre 2012 und 2013 gemäß § 132 Abs. 1 BAO spätestens am 31.12.2020.

Die Bf. war im Zeitpunkt des Ablaufes der Belegaufbewahrungspflicht am 31.12.2020 noch nicht Partei des Haftungsverfahrens, da sie erstmals Anfang des Jahres 2023 davon Kenntnis erlangte, dass sie als Haftungspflichtige für aushaftende Abgabenverbindlichkeiten der X.GmbH herangezogen werden könne (Vorhalt vom 28.12.2022, zugestellt am 04.01.2023).

Auch die von der Rechtsprechung einem Vertreter in Ansehung seiner Beweispflichten auferlegte Beweisvorsorgepflicht (etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken, siehe VwGH 14.03.2016, Ra 2015/16/0124) kann nicht über die gesetzliche Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen hinausgehen. Die Bf. musste nach dem 31.12.2020 nicht mehr damit rechnen, dass sie Unterlagen der GmbH für Gleichbehandlungsberechnungen bereit zu halten habe.

Die Firmenbuchabfrage vom 18.06.2020 hat zwar die Einhebungsverjährungsfrist unterbrochen, ist der Bf. aber nicht zur Kenntnis gelangt, sodass sie auch nicht von einer über das Jahr 2020 hinausgehenden längeren Aufbewahrungspflicht ausgehen musste.

Das Finanzamt führt weiters § 93 Abs. 2 GmbHG ins Treffen, wonach die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben seien.

Die Bf. hat bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.02.2023 darauf hingewiesen, dass sich sämtliche Bücher und Aufzeichnungen der X.GmbH bei ihrem vor rund zwei Jahren verstorbenen Vater befunden haben, der Gesellschafter der X.GmbH war. Anlässlich seines Ablebens seien sämtliche Unterlagen der Gesellschaft entsorgt worden.

Die Bf. war zu keiner Zeit Gesellschafterin der X.GmbH und daher auch nicht nach § 93 GmbHG verpflichtet, die Aufzeichnungen der Gesellschaft aufzubewahren. Dass die Bf. vom Handelsgericht zur Verwahrung der Unterlagen bestimmt worden sei, hat das Finanzamt nicht festgestellt. Da die Unterlagen vom Gesellschafter, dem Vater der Bf., verwahrt wurden, deutet nichts auf eine diesbezüglich der Bf. auferlegte Verpflichtung hin.

Die Bf. war daher im Jahr 2021 – dem Todesjahr ihres Vaters – nicht verpflichtet, die Unterlagen zu Beweis Zwecken weiterhin aufzubewahren, da sie, wie bereits ausgeführt, vom Finanzamt erst Anfang 2023 über die mögliche Heranziehung als Haftungspflichtige in Kenntnis gesetzt wurde. Vom Finanzamt konnte damit aber Anfang 2023 kein Nachweis für die Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft mehr gefordert werden.

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

Der angefochtene Haftungsbescheid war daher aufzuheben. Ein Eingehen auf die weiteren, vom Vertreter der Bf. gegen die Haftungsinspruchnahme vorgebrachten Einwendungen erübrigt sich.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung stützt sich auf die zitierte Judikatur des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Graz, am 2. Jänner 2026