

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Daniel Graschitz LL.M.(WU) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Beurle Oberndorfer Mitterlehner GesbR, Landstraße 9, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 16. August 2019 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 15. Juli 2019 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftung der Beschwerdeführerin auf den Betrag von EUR 46.423,44 herabgesetzt. Die Aufgliederung der Abgaben findet sich am Ende der Entscheidungsgründe und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- 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 15.7.2019 wurde ***Bf1*** (in der Folge „Beschwerdeführerin“) als Haftungspflichtige für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der ***Primärschulderin*** (in der Folge „Primärschuldnerin“) im Ausmaß von EUR 67.700,71 in Anspruch genommen. Gegen diesen Bescheid richtet sich die von der Beschwerdeführerin am 16.8.2019 eingebrachte Beschwerde.

In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, dass mangels Verschuldens der Beschwerdeführerin die Haftungsinanspruchnahme für jene Abgaben zu Unrecht erfolgt sei, die erst nach Insolvenzeröffnung bescheidmäßig festgesetzt worden seien. Auch erfolge die Haftungsinanspruchnahme für die übrigen Abgaben zu Unrecht, weil die Primärschuldnerin im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten über keine ausreichenden liquiden Mittel verfüge und die Gläubiger durchgängig anteilig entsprechend den vorhandenen liquiden Mitteln

befriedigt worden seien. Die Haftungsinanspruchnahme würde die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch unbillig hart treffen.

Mittels Beschwerdeverentscheidung vom 20.3.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen die abweisende Beschwerdeverentscheidung richtet sich der am 27.5.2020 fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag. Zu den bescheidmäßig festgesetzten Selbstbemessungsabgaben wird ausgeführt, dass es bedingt durch die Insolvenzeröffnung zu Berichtigungen erklärter Vorsteuern kommen würde, die zu einer Umsatzsteuernachforderung führen würden. Hinsichtlich dieser Abgaben könne der Beschwerdeführerin nicht vorgeworfen werden, dass sie diese nicht vor Insolvenzeröffnung entrichtet habe. Hinzu komme, dass der Primärschuldnerin vor Insolvenzeröffnung eine Ratenvereinbarung bewilligt worden sei und der zu diesem Zeitpunkt bestehende Abgabenrückstand dadurch nicht mehr fällig gewesen sei.

Die Beschwerde wurde am 20.6.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Vorhaltes des Bundesfinanzgerichts vom 30.1.2026 wurde die Beschwerdeführerin unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH darauf hingewiesen, dass die pauschale Behauptung der Gläubigergleichbehandlung nicht ausreiche. Es wurde ihr die Möglichkeit eingeräumt, zu ihren bisherigen Ausführungen Stellung zu nehmen. Zusätzlich wurde die Beschwerdeführerin um eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung zu den von ihr vorgebrachten Vorsteuerberichtigungen im Zuge der Insolvenzeröffnung sowie um Rückmeldung ersucht.

Die Beschwerdeführerin antwortete auf diesen Vorhalt zusammengefasst damit, dass ihr die Unterlagen aus dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum aufgrund der langen Verfahrensdauer vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr vorliegen würden und aufgrund eingebrachter Zahlungserleichterungsersuchen bis Ende 2017 keine fälligen Abgabenrückstände mehr bestanden hätten. Zu den Vorsteuerberichtigungen könne die Beschwerdeführerin keine Angaben machen, weil die betroffenen Umsatzsteuererklärungen vom Masseverwalter eingereicht worden seien und ihr diese nicht vorliegen würden.

Die belangte Behörde teile über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts mittels Schreiben vom 10.3.2026 im Wesentlichen mit, dass einzelne Abgabenfestsetzungsbescheide dem angefochtenen Haftungsbescheid bei Ausstellung nicht angeschlossen waren und dass die Beschwerdeführerin nicht dargelegt habe, inwieweit sie ihren Überwachungspflichten nachgekommen sei.

Die Schreiben der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführerin zur Wahrung des Parteiengehöres und zur allfälligen Stellungnahme weitergeleitet. Der Vertreter der Beschwerdeführerin beantwortete den Vorhalt dahingehend, dass die belangte Behörde nicht bezeichnen kann, welches konkrete Verschulden der Beschwerdeführerin vorwerfbar sei und

dass die Rechtsansicht der belangten Behörde im Wesentlichen einer Erfolgs haftung gleichkommen würde. Sowohl im Zuge der Beschwerde, als auch im Zuge des Vorlageantrages seien Nachweise zur Gläubigergleichbehandlung vorgelegt worden.

1. Sachverhalt

Am ***Datum 1*** wurde über die Primärschuldnerin ein Konkursverfahren beim Handelsgericht Wien eröffnet. Das Konkursverfahren wurde am ***Datum 2*** mangels Kostendeckung aufgehoben. Mittels Beschlusses des Handelsgerichts Wien vom ***Datum 3*** erfolgte aufgrund von Vermögenslosigkeit die amtswegige Löschung der Primärschuldnerin aus dem Firmenbuch. Die Beschwerdeführerin war ab ***Datum 4*** bis zu deren Löschung aus dem Firmenbuch alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin der Primärschuldnerin.

Die Beschwerdeführerin wurde mittels Haftungsbescheides vom 15.7.2019 für nachstehende Abgabenschulden der Primärschuldnerin zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2014	10,17
Lohnsteuer	3/2016	759,68
Dienstgeberbeitrag	3/2016	143,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3/2016	12,76
Lohnsteuer	5/2016	315,55
Dienstgeberbeitrag	5/2016	97,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2016	8,84
Umsatzsteuer	7/2016	820,11
Lohnsteuer	8/2016	1.607,88
Dienstgeberbeitrag	8/2016	692,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	8/2016	61,51
Umsatzsteuer	8/2016	2.885,61
Körperschaftsteuer	10-12/2016	125,00
Umsatzsteuer	12/2016	1.049,54
Säumniszuschlag 1	2016	59,63
Säumniszuschlag 1	2016	57,71
Lohnsteuer	2016	59,67
Umsatzsteuer	2016	19.911,77
Umsatzsteuer	2/2017	5.129,83
Umsatzsteuer	3/2017	2.949,04
Umsatzsteuer	4/2017	1.570,79
Körperschaftsteuer	04-06/2017	125,00
Umsatzsteuer	7/2017	294,89
Umsatzsteuer	8/2017	0,02
Umsatzsteuer	9/2017	896,60
Körperschaftsteuer	07-09/2017	125,00
Umsatzsteuer	10/2017	5.163,15
Körperschaftsteuer	10-12/2017	125,00
Umsatzsteuer	11-12/2017	16.506,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2017	106,96
Dienstgeberbeitrag	2017	1.096,30
Lohnsteuer	2017	3.979,86
Säumniszuschlag 1	2017	102,60
Stundungszinsen	2017	91,87
Säumniszuschlag 1	2017	58,98
Säumniszuschlag 2	2017	51,30
Stundungszinsen	2017	161,33
Säumniszuschlag 1	2017	103,26
Körperschaftsteuer	01-03/2018	125,00
Pfändungsgebühr	2018	255,54
Barauslagenersatz	2018	3,10
Gesamt		67.700,71

Im Zuge der Haftungsinanspruchnahme wurden der Beschwerdeführerin der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.6.2017, der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.1.2018 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 15.1.2018 nicht zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 29.3.2015 wurde für die Primärschuldnerin ein Zahlungserleichterungsersuchen eingebracht. Begründend wird darin ausgeführt, dass in den Wintermonaten kaum Abrufe von Kunden hereingekommen sind. Ab Mai – so die Ausführungen – ist die Primärschuldnerin aber in der Lage Raten von EUR 1.500,00 zu bezahlen und ist man aufgrund der Auftragslage positiv. Mit Bescheid vom 2.4.2015 wurde das

Ratenzahlungsersuchen bewilligt. Die erste Rate war gemäß dem bewilligenden Bescheid am 4.5.2015 fällig. Mittels Schreiben vom 11.5.2015 wurde die Primärschuldnerin gemäß § 230 Abs 5 BAO über den eingetretenen Terminverlust verständigt.

Mit Eingabe vom 3.2.2017 wurde um Stundung der Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin bis 1.4.2017 ersucht. Begründend wird ausgeführt, dass die Auftraggeber der Primärschuldnerin öffentliche Auftraggeber sind und diese derzeit verspätet zahlen. Es sind – so die Begründung im Zahlungserleichterungsersuchen – Rechnungen in Höhe von EUR 45.000,00 fakturiert und man wartet auf die Zahlungseingänge. Es wird daher um Stundung ersucht und werden die normalen Fälligkeiten in den Folgemonaten eingehalten. Mit Bescheid vom 23.2.2017 wurde das Zahlungserleichterungsersuchen bewilligt und eine Stundung des Abgabenrückstandes in Höhe von EUR 14.957,24 bis 3.4.2017 bewilligt.

Mit weiterer Eingabe vom 17.3.2017 wurde durch die Primärschuldnerin um Ratenzahlung ersucht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es zu verzögerten Zahlungen von öffentlichen Auftraggebern kommt. Mit Bescheid vom 6.9.2017 wurde das Ratenzahlungsersuchen bewilligt. Mittels Schreiben vom 9.10.2017 wurde die Primärschuldnerin gemäß § 230 Abs 5 BAO über den eingetretenen Terminverlust verständigt.

Bis zum 5.1.2018 fanden Überweisungen auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin statt.

Im Zuge der Insolvenzeröffnung ist es durch die Primärschuldnerin nicht zur Berichtigung geltend gemachter Vorsteuern gekommen.

Die Beschwerdeführerin erbrachte keinen Nachweis über die gleichmäßige Verteilung der liquiden Mittel an die Gläubiger der Primärschuldnerin.

Sämtliche haftungsrelevanten Abgaben wurden bis dato nicht entrichtet und haften zur Gänze aus.

2. Beweiswürdigung

Zum Konkursverfahren, den eingebrachten Zahlungserleichterungsersuchen, der Vertreterfunktion und den Abgabennachforderungen

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Konkursverfahren der Primärschuldnerin, der Geschäftsführerfunktion der Beschwerdeführerin und den eingebrachten Zahlungserleichterungsersuchen (Ratenzahlungsersuchen und Stundungsanträge) beruhen auf dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, auf den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Datenbankabfragen (Firmenbuch, Abgabenkonto der Primärschuldnerin, Ediktsdatei) sowie aufgrund der Einsicht in den Akt des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin.

Die Sachverhaltsfeststellungen zur Feststellung, dass der Beschwerdeführerin der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.6.2017, der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.1.2018 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 15.1.2018 nicht zur Kenntnis gebracht wurden, ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Verwaltungsakt und der Bestätigung der belangten Behörde.

Zu den berichtigen Vorsteuern

Dass es im Zuge der Insolvenzeröffnung im Jahr 2018 nicht zur Berichtigung geltend gemachter Vorsteuern gekommen ist, ergibt sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 der Primärschulderin. Bei der Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 handelt es sich um eine „Null-Erklärung“ und wurden in ihr weder eine Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer noch Vorsteuern, und somit auch keine Berichtigungen gemäß § 16 UStG, erklärt. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin geht daher über die bloße Behauptungsebene nicht hinaus.

Sofern der Vertreter der Beschwerdeführerin in seiner Stellungnahme vom 9.3.2026 ausführt, dass davon auszugehen ist, dass diese Vorsteuerberichtigungen im Umsatzsteuerbescheid 11-12/2017 vom 29.5.2018 vorgenommen worden sein dürften, dieser Bescheid der Beschwerdeführerin aber nicht vorliegt und daher eine Überprüfung nicht möglich ist, ist festzuhalten, dass der gegenständliche Umsatzsteuerbescheid samt Begründung dem angefochtenen Haftungsbescheid angeschlossen ist und der Beschwerdeführerin bei Haftungsinanspruchnahme zur Kenntnis gebracht wurde. Aus der Bescheidebegründung ist die Zusammenstellung der festgesetzten Umsatzsteuer für den Zeitraum 11-12/2017 ersichtlich und ergibt sich daraus, dass es auch in diesem Zeitraum nicht zu Vorsteuerberichtigungen gekommen ist.

Zur Gläubigergleichbehandlung

Die Beschwerdeführerin legt zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung für den Zeitraum 1.1.2018 bis 28.2.2018 eine Saldenliste des Girokontos (***Bankverbindung 1***) der Primärschuldnerin vor, aus der ersichtlich sei, dass es in diesem Zeitraum nur mehr zu Eingängen auf dem Bankkonto der Primärschulderin gekommen sei und keine Zahlungen an Gläubiger mehr geleistet worden seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH lastet die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde – bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits zu entrichten gewesen wäre – beim Vertreter. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erfolgen (VfGH 25.11.2009, 2007/15/0277). Der Vertreter muss darlegen, welche Verbindlichkeiten der GmbH aushaften, welche Mittel ihr an sich zur Verfügung gestanden sind und welche Zahlungen für sie jeweils geleistet wurden (VfGH 15.1.2024, Ra 2022/08/0009).

Die bloße Vorlage einer Saldenliste eines Bankkontos der Primärschulderin erbringt entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin keinen Nachweis darüber, dass es zu einer gleichmäßigen Verteilung der liquiden Mittel an die Gläubiger gekommen ist. Weder gibt die vorgelegte Saldenliste eines Bankkontos Aufschluss über jene Mittel, die der Primärschulderin insgesamt zur Verfügung gestanden sind, welche Verbindlichkeiten ausgehaftet sind, noch welche Zahlungen für sie im betroffenen Zeitraum tatsächlich geleistet wurden.

Dieser Umstand wird dadurch untermauert, dass auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin mit 3.1.2018 eine Überweisung in Höhe von EUR 2.500,00 vorgenommen und der Betrag am 5.1.2018 am Abgabenkonto erfasst wurde. Aus der vorgelegten Saldenliste des Bankkontos für den Zeitraum 1.1.2018 bis 28.2.2018 ist diese Zahlung aber nicht ersichtlich und wurde von der Beschwerdeführerin lediglich angegeben, dass diese vielleicht von dritter Seite stammen könnten. Von der belangten Behörde wurde im Rahmen des Vorhalteverfahrens in diesem Zusammenhang jedoch glaubhaft vorgebracht, dass die gegenständliche Zahlung auf das Abgabenkonto von der Primärschulderin selbst durchgeführt wurde. Weiters ergibt sich aus dem Akt des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin (AS 51f), dass diese ein Bankkonto bei der ***Bankverbindung 2*** hatte. Zu diesem Konto wurden von der Beschwerdeführerin aber keinerlei Informationen und Unterlagen vorgelegt.

Die vorgelegte Saldenliste des Bankkontos bei der ***Bankverbindung 1*** ist daher nicht geeignet zu beweisen, welche liquiden Mittel der Primärschulderin zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten tatsächlich zur Verfügung gestanden sind und dass alle Gläubiger, zumindest ab dem 1.1.2018, gleichbehandelt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Nach der Bestimmung des § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und sind sie befugt, die diesen zustehenden Rechten wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die persönliche Haftung erstreckt sich gemäß § 7 Abs 2 BAO auch auf Nebenansprüche.

Eine Berechtigung zur Haftungsinanspruchnahme der gesetzlichen Vertreter besteht nur bei schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten. Zur Haftungsinanspruchnahme genügt

der Vorwurf bloßen Verschuldens, sohin auch leichte Fahrlässigkeit (VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046).

Aus dem einem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist (VwGH 18.3.1994, 92/17/0003) und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038). Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 248 Rz 8 mwN). Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049). Eine solche Bekanntmachung ist auch erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabenanspruch Kenntnis haben muss, zB weil ihm als gemäß § 9 BAO haftenden Geschäftsführer einer GmbH die betreffenden Bescheide zugestellt wurden (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 248 Rz 9 mwN; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 Anm 12).

Gegenständlich wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführerin im Zuge der Haftungsinanspruchnahme der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.6.2017, der Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 9.1.2018 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2016 nicht zur Kenntnis gebracht wurden. Um den Rechtsschutzgedanken voll wirksam Rechnung zu tragen, muss dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage ist (VwGH 11.7.2000, 2000/16/0227; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 E 49 mwN).

All dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. Weder gibt die bloße Angabe jener Beträge am Haftungsbescheid, für den der Haftungspflichtige zur Haftung herangezogen wird, Auskunft über den tatsächlichen Abgabenanspruch – sondern nur über die Höhe der Haftungspflicht iZm der jeweiligen Abgabe – noch ist durch die bloße Datumsangabe der Abgabenbescheide eine Prüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung für den Haftungspflichtigen möglich. Diese Angaben stellen auch keine ausreichende Mitteilung des Bescheidinhaltes dar, wird der Abgabepflichtige doch weder über den Grund noch die tatsächliche Höhe der Abgabenfestsetzung ausreichend in Kenntnis gesetzt.

Der angefochtene Haftungsbescheid ist daher insoweit rechtswidrig. Die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin erfolgte daher im Ausmaß von insgesamt EUR 20.074,01 zu Unrecht.

3.1.1. Vertreterstellung der Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin war im Zeitraum ***Datum 4*** bis zur amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin (eingetragen im Firmenbuch am ***Datum 5***) Geschäftsführerin der Primärschuldnerin. Die Beschwerdeführerin kommt daher als Haftungsschuldnerin gemäß §§ 9 iVm 80 BAO in Betracht.

3.1.2. Uneinbringlichkeit der vom Vertretenen geschuldeten Abgaben

Gegenüber der Primärschuldnerin bestehen die in den Sachverhaltsfeststellungen dargestellten Abgabennachforderungen.

Die Haftung gemäß § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (vgl VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082). Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO ist somit die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092). Für die Uneinbringlichkeit spricht die Aufhebung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens (VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083).

Das Konkursverfahren betreffend die Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum 2*** mangels Kostendeckung aufgehoben. Die aushaftenden Abgabenschulden waren folglich im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin mittels Haftungsbescheides vom 15.7.2019 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

3.1.3. Zur schuldhaften Pflichtverletzung

Für die Inanspruchnahme des Haftenden nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen relevant (VwGH 2.7.2007, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Vertreters gehört es, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Verpflichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die jeweilige Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre (VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0082).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten gewesen wäre (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben ist für die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen daher entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auch nicht von Relevanz (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Die Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, ist gemäß § 79 Abs 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das Finanzamt

abzuführen. Der Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 43 Abs 1 FLAG 1967 für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das zuständige Finanzamt zu entrichten. Ebenso ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 43 Abs 1 FLAG 1967 iVm § 122 Abs 8 WKG bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das zuständige Finanzamt zu entrichten. Im Bereich der Umsatzsteuer kommt es gem § 21 Abs 5 UStG 1994 für eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung zu keiner von § 21 Abs 1 UStG 1994 und § 21 Abs 3 UStG 1994 abweichenden Fälligkeit, sodass nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuernachzahlung mit Umsatzsteuer(jahres)bescheid relevant ist, sondern weiterhin der Fälligkeitszeitpunkt zum 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats (vgl BFG 15.3.2017, RV/5100950/2013)

Dass die Lohnsteuer 2016, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2017, der Dienstgeberbeitrag 2017 und die Lohnsteuer 2017 erst am 14.3.2018 sowie die Umsatzsteuer 11-12/2017 erst am 29.5.2018 und daher nach Insolvenzeröffnung bescheidmäßig festgesetzt wurden, ändert entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nichts an dem Umstand, dass diese Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung bereits vor Insolvenzeröffnung am ***Datum 1*** fällig gewesen wären. Ebenso war die Nachforderung aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 15.1.2018 bereits vor Insolvenzeröffnung fällig.

Die in den Sachverhaltsfeststellungen angeführten Abgaben wurden an ihren jeweiligen Fälligkeitstagen nicht entrichtet. Die Zahlungstermine sämtlicher dieser Abgaben fallen in den Zeitraum, in dem die Beschwerdeführerin Vertreterin der Primärschuldnerin war.

Allerdings berechtigen nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist dabei nicht gefordert und ist daher auch leichte Fahrlässigkeit haftungsbegründend (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

a) Zu den eingebrachten Zahlungserleichterungsersuchen

Die Beschwerdeführerin brachte am 29.3.2015, am 3.2.2017 und am 17.3.2017 als Vertreterin der Primärschuldnerin Zahlungserleichterungsersuchen ein.

Für die vor dem 29.3.2015 bereits fällig gewordenen Abgaben, wurden sämtliche Zahlungserleichterungsersuchen verspätet gestellt, als durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungsersuchen lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben hinausgeschoben wird. Entgegen dem Vorbringen des Vertreters der Beschwerdeführerin, bleibt der Tag, an dem eine Abgabe fällig wurde, durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungsersuchen (Stundung oder Ratenzahlung) unberührt. Durch die Bewilligung eines Zahlungserleichterungsersuchens wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben hinausgeschoben. Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben gestelltes Zahlungserleichterungsersuchen ändert somit nichts daran, dass ein

Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt. Auch wäre ein Abgabenausfall nicht eingetreten, wenn die Abgabe bereits pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wäre, sodass ein Verursachungszusammenhang zwischen der Uneinbringlichkeit der Abgabe und der Pflichtverletzung gegeben ist (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034).

Wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, mag dies allenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung nach § 9 Abs 1 BAO ausschließen. Es entschuldigt den Vertreter aber nicht, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt habe, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch die Zahlungserleichterung nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Der Vertreter hat dadurch nämlich eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens einer Tatbestandsvoraussetzung des § 212 Abs 1 BAO erwirkt. Das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe soll nämlich durch einen Zahlungsaufschub nicht weiter erhöht werden. Für eine bereits „gefährdete“ Abgabe kommt daher eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht und ist diese sofort zu entrichten. Werden Abgaben nicht entrichtet, weil ihre Entrichtung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann hat der Vertreter, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Das Zahlungserleichterungsersuchen vom 29.3.2015 wurde damit begründet, dass über die Wintermonate kaum Abrufe von Kunden hereingekommen sind, seit Anfang März 2015 die Auftragserteilungen aber mehr werden und die Primärschuldnerin deshalb in der Lage ist, im April die *„regulären Abgaben zuzüglich der Anzahlung zu bedienen“*. Ab Mai 2015 ist man – so die Ausführungen im Zahlungserleichterungsersuchen – in der Lage Raten in Höhe von EUR 1.500,00 zu bezahlen. Darüber hinaus ist man aufgrund des Auftragsstandes für die Zukunft sehr zuversichtlich und ersucht deshalb um Stattgabe der Zahlungserleichterung.

In der Begründung des Zahlungserleichterungsersuchens vom 3.2.2017 führt die Beschwerdeführerin als Vertreterin der Primärschuldnerin aus, dass öffentliche Auftraggeber der Primärschuldnerin verspätet zahlen und Forderungen gegenüber öffentlichen Auftraggebern in Höhe von ca EUR 45.000,00 bestehen und sie auf Zahlungseingänge von diesen öffentlichen Auftraggebern warten würde. Die *„normalen Fälligkeiten der Folgemonate“* werden gemäß den Ausführungen im Zahlungserleichterungsersuchen eingehalten werden. Es wurde um Stundung des Abgabenrückstandes bis 1.4.2017 ersucht.

In der Begründung des Zahlungserleichterungsersuchens vom 17.3.2017 wird begründend ausgeführt, dass es zu verzögerten Zahlungen von öffentlichen Auftraggebern kommt.

Durch die gewählten Begründungen in den Zahlungserleichterungsersuchen wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes von der Beschwerdeführerin der Eindruck erweckt, dass die

Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei. Dies ergibt insbesondere durch die beschriebene positive Auftragslage, den Ausführungen wonach die normalen Fälligkeiten der Abgaben in den Folgemonate nicht gefährdet sind und dass es sich bei den Gläubigern der Primärschuldnerin um öffentliche Auftraggeber handelt. Bei öffentlichen Auftraggebern ist nämlich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – ohne anderslautende Anhaltspunkte – davon auszugehen, dass diese entsprechend liquide sind und es bei ordnungsgemäßer Leistungserbringung nicht zu einem (gänzlichen) Forderungsausfall gegenüber dem öffentlichen Auftraggeber kommt. Aufgrund der Formulierungen in den Zahlungserleichterungsersuchen wird daher eine entsprechende Zahlungsfähigkeit der Primärschuldnerin suggeriert. Dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben zum Zeitpunkt des jeweiligen Zahlungserleichterungsersuchen nicht vorlag, ist für das Bundesfinanzgericht allerdings nicht glaubhaft.

Die Beschwerdeführerin selbst ist es nämlich, die in ihrer Beschwerde vorbringt, dass die Primärschuldnerin im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten nicht über ausreichende liquide Mittel zur Tilgung von Abgabenverbindlichkeiten verfügt hatte. Allein dadurch wird schon zugestanden, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Antragstellung des jeweiligen Zahlungserleichterungsersuchens bestanden haben muss.

Dem Akt des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin (AS 63 ff und AS 95 ff) ist zu entnehmen, dass es in den Jahren 2015 und 2016 zu Problemen bei der Auftragsabwicklung mit öffentlichen Auftraggebern gekommen ist und deshalb keine weiteren Aufträge durch diese erteilt wurden. Hintergrund dafür war, dass die Primärschuldnerin ihre Leistungen zum großen Teil nicht bzw teilweise nicht ordnungsgemäß erbracht hat und von den Auftraggebern der Primärschuldnerin diverse Mängel in der Auftragsabwicklung vorgebracht wurden. Die Probleme in der Auftragsabwicklung gegenüber den Kunden der Primärschuldnerin und die damit verbundene Gefährdung der ungesicherten Einhaltung der Zusagen in den Zahlungserleichterungsersuchen gegenüber der Abgabenbehörde mussten der Beschwerdeführerin spätestens im Zeitpunkt der Einbringung der Zahlungserleichterungsersuchen vom 3.2.2017 und vom 17.3.2017 bekannt gewesen sein bzw hätte sie diese erkennen müssen.

In dem die Beschwerdeführerin in den Zahlungserleichterungsersuchen aber lediglich pauschal darauf hinweist, dass öffentliche Auftraggeber verspätet zahlen würden, sie aber die Hintergründe der ausstehenden Zahlungen und die Unsicherheit, ob der Primärschuldnerin die Zahlungen aufgrund nicht erbrachter bzw mangelhaft erbrachter Leistungen überhaupt zustehen würden nicht erläutert hat, hat sie ihre Verpflichtung zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung aller bedeutsamen Umstände für die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung (Stundung/Ratenzahlung) verletzt.

Der Beschwerdeführerin mussten bereits im Zeitpunkt der Stellung der jeweiligen Zahlungserleichterungsersuchen bzw bis zu deren Bewilligung die finanziellen Schwierigkeiten der Primärschulderin bekannt gewesen sein bzw hätte sie diese erkennen müssen. Dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben bereits bei Einbringung des Zahlungserleichterungsersuchens am 29.3.2015, bewilligt mittels Bescheides vom 2.4.2015, gegeben war bzw die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Beschwerdeführerin bekannt gewesen sein musste, ergibt sich auch aus dem Umstand, dass nicht mal die am 4.5.2015 fällige erste Rate in Höhe von EUR 637,52 fristgerecht bezahlt wurde und die Primärschulderin daher mittels Schreiben vom 11.5.2015 über den eingetretenen Terminverlust verständigt wurde.

Auch im Falle des Zahlungserleichterungsersuchens vom 17.3.2017, bewilligt mittels Bescheides vom 6.9.2017, wurde die Primärschulderin bereits mittels Schreiben vom 9.10.2017, und somit sogar noch vor Fälligkeit der ersten Rate, vom eingetretenen Terminverlust verständigt. Insoweit geht auch das Argument der Beschwerdeführerin ins Leere, sie habe am 16.10.2017, am 15.11.2017 und am 15.12.2017 die fälligen Raten entrichtet, weil durch den eingetretenen Terminverlust das am 6.9.2017 bewilligte Zahlungserleichterungsersuchen gemäß § 230 Abs 5 BAO erloschen ist.

Da die Beschwerdeführerin es unterlassen hat, sämtliche bedeutsamen Umstände iSd § 212 BAO zur Erlangung der Zahlungserleichterungsersuchen gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen, trug sie schuldhaft zum Abgabenausfall bei.

b) Nachweis der Gläubigergleichbehandlung

Nach der gefestigten Rechtsprechung des VwGH hat der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Der Vertreter haftet für nicht entrichteten Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erfolgen (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277). Der Vertreter erfährt somit nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer

gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224).

Sofern der Vertreter der Beschwerdeführerin gegenüber dem Bundesfinanzgericht nunmehr vorbringt, dass die betreffenden Sachverhalte acht Jahre und länger zurück liegen und somit außerhalb der Verjährungsfristen liegen würden und daher keine Unterlagen zur Gläubigergleichbehandlung mehr vorliegen würden, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin auf die rechtlichen Rahmenbedingungen im Rahmen des Haftungsvorhaltes vom 22.2.2019 sowie im angefochtenen Bescheid vom 15.7.2019 hingewiesen wurde. Der Beschwerdeführerin wurde somit innerhalb der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO zumindest zwei Mal die rechtlichen Rahmenbedingungen vorgehalten und ihr die Gelegenheit eingeräumt, entsprechende Nachweise zu erbringen.

Der Haftungsvorhalt vom 22.2.2019 blieb unbeantwortet. In der Beschwerde vom 16.8.2019 macht die Beschwerdeführerin lediglich die Angabe, dass die Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Fälligkeiten der jeweiligen Abgabenverbindlichkeiten über keine ausreichenden liquiden Mittel verfügt habe und dass die zur Verfügung stehenden Mittel sogleich genutzt wurden, um Gläubiger anteilig zu befriedigen. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist jedoch die bloße pauschale Behauptung einer Gläubigergleichbehandlung nicht ausreichend (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049). Konkrete Nachweise für eine Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitstag der Abgaben wurden von der Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt vorgelegt. Die vorgelegte Saldenliste eines Bankkontos der Primärschulderin für den Zeitraum 1.1.2018 bis zum Datum der Insolvenzeröffnung ist aus den dargelegten Gründen nicht geeignet, eine Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gilt allerdings nicht für die Lohnsteuer. Aus der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreiche, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, folgt, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs 1 BAO darstellt (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121).

Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang vor, dass es aufgrund einer durchgeführten Sonderprüfung zu Nachforderungen von Selbstbemessungsgabgaben – gemeint ist die Lohnsteuer – gekommen ist und eine Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin nicht vorliege, weil sie den Auswahl- und Überwachungspflichten nachgekommen ist und die Lohnverrechnung der Primärschulderin von einem dazu bevollmächtigten Vertreter vorgenommen wurde. Es liege daher keine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten vor.

Die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhanders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten entbindet den Geschäftsführer jedoch nicht von der Informationspflicht und Überwachungspflicht (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051). Es trifft nicht zu, dass der Geschäftsführer wegen der Betrauung eines Steuerberaters mit den steuerlichen Aufgaben „auf diese Agenden keinerlei Einfluss hatte“, zumal das Auftragsverhältnis jederzeit beendet werden kann (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051). Im konkreten Fall hat die Beschwerdeführerin nicht dargelegt, inwiefern sie ihrer Überwachungspflicht im Rahmen Ihrer in § 80 Abs 1 BAO normierten Pflichten des Vertreters nachgekommen ist. Es ist daher von einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten durch die Beschwerdeführerin auszugehen und ist eine Einschränkung der Haftung daher nicht möglich.

Hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge 2017 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages 2017 erfolgte im Haftungsbescheid allerdings keine monatliche Aufgliederung und kann eine solche auch nicht aus den vorgelegten Akten entnommen bzw ermittelt werden. Auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichts hat die belangte Behörde eine solche Aufteilung nicht vorgenommen. Die Beschwerdeführerin wurde daher nicht in die Lage versetzt, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Die Geltendmachung der Haftung hinsichtlich dieser Abgaben entspricht daher nicht den Anforderungen der Rechtsprechung des VwGH, weshalb der Dienstgeberbeitrag 2017 in Höhe von EUR 1.096,30 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2017 in Höhe von EUR 106,96 von der Haftungsinanspruchnahme auszuscheiden waren.

Für die Umsatzsteuer 11-12/2017 erfolgte direkt im Haftungsbescheid zwar ebenfalls keine monatliche Aufgliederung. Eine monatliche Aufgliederung kann allerdings anhand der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.5.2018 vorgenommen werden. Die Beschwerdeführerin wurde daher in die Lage versetzt, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen, was sie allerdings unterlassen hat.

3.1.4. Kausalität

Eine Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Haftenden und dem Abgabenausfall voraus. Wenn der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf davon ausgegangen werden, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben ursächlich war (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Wegen der festgestellten schuldhaften Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin und weil keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, ist von einer Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit auszugehen.

3.1.5. Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei allen Ermessensentscheidungen hat sich die Ermessensübung insbesondere am Zweck der Norm und an den in im § 20 BAO genannten Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu orientieren. Dem Begriff der „Billigkeit“ ist die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung des „öffentlichen Anliegens an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Da die streitgegenständlichen Abgaben bei der Primärschulderin unstrittig nicht einbringlich sind, dient die Geltendmachung der Haftung bei der Beschwerdeführerin dem öffentlichen Interesse an der Sicherung und Einbringung der Abgabenschulden. Die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin ist vor diesem Hintergrund zweckmäßig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein großer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschulderin und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme der Haftung ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung und ihrer Ermessensübung nicht außer Acht betrachten darf. Für die Beurteilung der Dauer, ist der jeweils spätere Zeitpunkt maßgeblich (BFG 30.1.2020, RV/7102464/2019) Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessens Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156).

Die streitgegenständlichen Abgabenschulden sind (frühestens) im Jahr 2015 entstanden und die Uneinbringlichkeit stand am 18.8.2018 fest. Zwischen dem Zeitpunkt zu dem die Uneinbringlichkeit feststand und der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin mit Haftungsbescheid vom 15.7.2019 ist somit weniger als ein Jahr vergangen. Dabei handelt es sich nicht um einen langen Zeitabstand, der im Rahmen der Ermessensübung zugunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen wäre.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass sie die Haftungsinanspruchnahme aufgrund ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ungebührlich hart treffen würde, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach selbst eine Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Haftenden – auch in Zusammenhang mit der Ermessensübung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht, zumal es eine allfällige Uneinbringlichkeit beim Haftenden auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Die

Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens ist mit dem derzeitigen, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögen nicht begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070). Selbst der Umstand, dass eine Haftungsschuld letztlich nur zum Teil eingebracht werden kann, steht deren (ungekürzten) Geltendmachung nicht entgegen (BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011).

Zwar ist – wie von der Beschwerdeführerin korrekt dargelegt – ein Mitverschulden der Abgabenbehörde im Rahmen der Ermessensübung bei der Geltendmachung der Haftung zu berücksichtigen (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Ein solches Mitverschulden aufgrund unterlassener Betreibungsmaßnahmen liegt im vorliegenden Fall jedoch nicht vor. Bei den in Rede stehenden Abgaben handelt es sich nahezu ausschließlich um Selbstbemessungsabgaben, welche ohne Zutun der Behörde zu entrichten gewesen wären (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100) und die im überwiegenden Ausmaß erst durch Prüfungsmaßnahmen bei der Primärschulderin nach der Insolvenzeröffnung festgesetzt wurden. Wie bereits ausgeführt, war aufgrund der Begründungen in den Zahlungserleichterungsersuchen nicht davon auszugehen, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben vorliegt, sodass auch die Bewilligung der Zahlungserleichterungsersuchen kein Mitverschulden der belangten Behörde auslöst.

3.1.6. Zum Ausmaß der Haftung

Die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist und noch nicht durch Entrichtung erloschen ist. Auch im Rechtsmittelverfahren ist zu berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld zwischenzeitig – allenfalls teilweise – durch andere Personen als den Haftungspflichtigen entrichtet wurde (VwGH 8.9.2020, Ra 2020/13/0029).

Der gesamte Haftungsbetrag haftet nach wie vor aus. Sämtliche haftungsrelevanten Abgaben wurden somit bis dato nicht entrichtet.

Insgesamt war der Beschwerde aber teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern. Die Haftung der Beschwerdeführerin wird auf den Betrag von EUR 46.423,44 herabgesetzt, der sich wie folgt zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2014	10,17
Lohnsteuer	3/2016	759,68
Dienstgeberbeitrag	3/2016	143,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3/2016	12,76
Lohnsteuer	5/2016	315,55
Dienstgeberbeitrag	5/2016	97,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2016	8,84
Umsatzsteuer	7/2016	820,11
Lohnsteuer	8/2016	1.607,88
Dienstgeberbeitrag	8/2016	692,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	8/2016	61,51
Umsatzsteuer	8/2016	2.885,61
Körperschaftsteuer	10-12/2016	125,00
Umsatzsteuer	12/2016	1.049,54
Säumniszuschlag 1	2016	59,63
Säumniszuschlag 1	2016	57,71
Lohnsteuer	2016	59,67
Umsatzsteuer	2/2017	5.129,83
Umsatzsteuer	3/2017	2.949,04
Umsatzsteuer	4/2017	1.570,79
Körperschaftsteuer	04-06/2017	125,00
Umsatzsteuer	7/2017	294,89
Umsatzsteuer	8/2017	0,02
Umsatzsteuer	9/2017	896,60
Körperschaftsteuer	07-09/2017	125,00
Umsatzsteuer	10/2017	5.163,15
Körperschaftsteuer	10-12/2017	125,00
Umsatzsteuer	11-12/2017	16.506,46
Lohnsteuer	2017	3.979,86
Säumniszuschlag 1	2017	102,60
Stundungszinsen	2017	91,87
Säumniszuschlag 2	2017	51,30
Stundungszinsen	2017	161,33
Körperschaftsteuer	01-03/2018	125,00
Pfändungsgebühr	2018	255,54
Barauslagenersatz	2018	3,10
Gesamt		46.423,44

3.2. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 5. Mai 2026