

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M. in Vertretung der Richterin D. in der Beschwerdesache von Frau A. B., Wien vertreten durch Mag. Katharina Winkler PLL.M., PCP Pitzal/Cerny/Partner Rechtsanwälte, Paulanergasse 9, 1040 Wien, über die Beschwerde der Haftungspflichtigen vom 20. Dezember 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 27. November 2017 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der C. GmbH, Wien1, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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 Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 27. November 2017 wurde Frau A. B. (in weiterer Folge: Bf.) als Haftungspflichtige gemäß §224 iVm §§ 9, 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma C. GmbH Wien1, im Ausmaß von € 35.362,02 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung werde hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten, die bisher nicht entrichtet worden seien, geltend gemacht:

U 09/05 von € 3,273,14
L 1-12/03 von € 1.858,33
L11/04 von € 533,23
L 12/04 von € 4.026,57
L 01/05 von € 21,12
L 06/05 von € 0,34
L 10/05 von € 2.869,33
L 11/05 von € 3.303,71
K 01-03/05 von € 437,00
KU 10-12/04 von € 8,67
KU 07-09/05 von € 20,90

DB 01-12/01 von € 830,26
DB 01-12/02 von € 981,07
DB 01-12/03 von € 2.077,84
DB 11/04 von € 1.287,82
DB 01-11/04 von € 3.616,91
DB 12/04 von € 1.110,12
DB 01/05 von € 84,92
DB 10/05 von € 1.053,80
DB 11/05 von € 1.472,38
DZ 01-12/01 von € 121,60
DZ 01-12/02 von € 101,15
DZ 01-12/03 von € 224,36
DZ 11/04 von € 114,47
DZ 01-11/04 von € 321,50
DZ 12/04 von € 98,68
DZ 01/05 von € 7,55
DZ 10/05 von € 93,67
DB 11/05 von € 130,88
SA 2003 von € 1.152,00
KR 1-12/04 von € 185,40
KR 1-12/05 von € 1.034,00
SZA 2004 von € 648,54
SZA 2005 von € 1.614,90
SZB 2004 von € 272,61
SZB 2005 von € 50,32
SZC 2004 von € 272,61
SZC 2005 von € 50,32.

Als Begründung wurde nach §§ 9 und 80 BAO sowie § 1298 ABGB Folgendes ausgeführt:

„4. Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, daß der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, daß die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

5. Sie waren im Zeitraum seit 30.08.1999 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin" und seit 09.03.2006 Liquidatorin der C. GmbH, also einer Juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

6. Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates

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 Abs. 2 und des § 16 lag. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

7. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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.

8. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, daß gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre ihre Pflicht gewesen, für eine zeltgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, daß der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, daß die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erk. des VwGH vom 18. September 1985, Zl. 84/13/0085).

9. Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabepflichtigen, sodaß er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, daß er die Abgabensforderungen bei der

Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1988, Zl. 84/13/0198; vom 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148). Da Sie ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

10. Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

11. Durch des abgeschlossene Konkursverfahren ist der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

12. Durch die Einstellung des Geschäftsbetriebes bei der o.a. Firma ist die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes beim Primärschuldner entstanden.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 20. Dezember 2017 wird der Haftungsbescheid wie folgt angefochten:

„Über das Vermögen der C. GmbH, Wien¹, wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 2004 das Ausgleichsverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom 2006 wurde das Ausgleichsverfahren aufgehoben. Es wurde eine Quote von 40 % ausgeschüttet. 1999 wurde die C. GmbH gegründet und 2016 gelöscht. Die Beschwerdeführerin war von 30.08.1999 bis 08.03.2006 Geschäftsführerin der C. GmbH.

Beweis: Beschluss des Gerichtes zu 2005, Beilage ./A.

[...]

Beweis: Forderungsanmeldung ON 19 vom 22.02.2006, Beilage ./B.

Die 40%ige Quote im Ausgleichsverfahren wurde in vier Teilquoten zu je 10 % bezahlt. Die Zahlungen der vier Quote in Höhe von je € 9.218,42 erfolgten am 09.05.2006, 14.09.2006, 20.08.2007 und am 11.03.2008.

Beweis: Konvolut an Zahlscheinabschnitten, Beilage ./C.

Durch Anmeldung der Forderung durch das Finanzamt Wien 4/5/10 wurden sämtliche Abgabenschuldigkeiten bereits berücksichtigt und durch Bezahlung der im Ausgleichsverfahren zugestimmten Quote bereinigt.

Mit Haftungsbescheid vom 27.11.2017 begehrt das Finanzamt Wien 4/5/10 nunmehr Abgabenschuldigkeiten der C. GmbH für den Zeitraum von 01/2001 bis 12/2005 in Höhe von gesamt € 35.362,02.

A. B. wird gemäß §§ 9 iVm 80 ff BAO als Geschäftsführerin der C. GmbH zur Haftung von Abgabenschuldigkeiten für den Zeitraum 01/2001 bis 12/2005 im Gesamtausmaß von € 35.362,02 herangezogen.

Als Begründung für die behauptete Haftung wird (u.a.) ausgeführt, dass die Geschäftsführerin infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftung der Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 35.362,02 herangezogen wird.

Da die ehemalige Geschäftsführerin alle zur Verfügung gestandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat, die Abgabenschuldigkeiten somit im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten, scheidet eine Haftung jedenfalls aus. Die Geschäftsführerin hat - wie im Ausgleichsverfahren beschlossen - die 40%ige Quote in vier Teilquoten an das Finanzamt Wien 4/5/10 bezahlt.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung eine Einhebungsmaßnahme dar, und ist daher innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig. 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.

Gemäß § 9 IO wird die Verjährung der angemeldeten Forderung durch Anmeldung im Ausgleichsverfahren unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner beginnt von Neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, zu laufen.

§ 9 IO ist lex specialis gegenüber § 238 BAO (vgl. VwGH vom 29.06.1992, 91/15/0154, Ritz, BAO-Kommentar², § 238, Tz 14) und somit vorrangig.

Sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben wurden spätestens im Jahr 2006 (!) fällig. Das Ausgleichsverfahren wurde am 11.01.2006 eröffnet und mit Beschluss des Gerichtes vom 2006 rechtskräftig aufgehoben. Somit wurde eine Unterbrechungshandlung gesetzt, die nach dem Wortlaut des § 238 BAO die Einhebungsverjährung verlängerte.

Geht man in Einklang mit der herrschenden Rechtsprechung und Lehre davon aus, dass die Frist gemäß § 9 IO mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtswirksam geworden ist (sohin der 11.05.2006), sind die im Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 nunmehr geforderte Abgabenschuldigkeiten (nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist) spätestens mit Ablauf des 10.05.2011 verjährt (vgl. Mohr, 10 11 § 9, E6, E7; OGH 22.11.1967 SZ 40/149; VwGH 29.06.1992 AnwBl 1992, 913).

Der Haftungsbescheid vom 27.11.2017 wurde sohin nach Ablauf der Verjährungsfrist des § 238 BAO iVm § 9 IO erlassen.

Es wird sohin beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die mit Haftungsbescheid vom 27.11.2017 begehrten Abgabenschuldigkeiten bereits per 11.05.2011 verjährt sind, ersatzlos aufzuheben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes 4/5/10 vom 3. Mai 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

Die 40%-Quote im Ausgleichsverfahren der Firma C. GmbH wurde bereits vom Primärschuldner bezahlt, die Ausfallhaftung für die verbleibenden 60% richtet sich daher gegen die Geschäftsführerin Frau B. A..

Aufgrund der laufenden Unterbrechungshandlungen ist keine Verjährung eingetreten. Mit Schreiben vom 14.05.2009 an Frau B. A. wurde das Vorerhebungsverfahren eingeleitet. Nach mehrmaliger Korrespondenz mit dem Vertreter (Hr. E.) wurden im Zuge eines Telefonates mit dem Vertreter am 01.02.2013 die abverlangten Unterlagen neuerlich urgirt, da diese bis zu diesem Zeitpunkt immer noch nicht übermittelt wurden. Am 01.12.2015 erfolgte eine Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger.

Somit ist dokumentiert, daß der Haftungsbescheid vom 27.11.2017 nicht nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen wurde.“

Im Vorlageantrag vom 8. Juni 2018 wird erwähnt, dass den Ausführungen der Einschreiterin, dass bereits die nunmehr geforderten Abgabenschuldigkeiten spätestens mit Ablauf des 10.05.2011 verjährt seien, nicht gefolgt worden sei.

„Bei der behaupteten Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger am 01.12.2015 handelt es sich jedenfalls nicht um eine geeignete Unterbrechungshandlung, da nach § 238 Abs 2 BAO die Verjährung fälliger Abgaben nur durch jene zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlungen, unterbrochen wird und die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt. Eine Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger ist jedenfalls keine geeignete, nach außen erkennbare Amtshandlung, da es sich lediglich um einen internen Vorgang handelt, von welchem die Einschreiterin keine Kenntnis erlangte und auch nicht verständigt wurde. Des Weiteren ist in einer allfälligen Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger ebenso kein Akt bzw. nachvollziehbarer Zweck erkennbar, welcher die Durchsetzung des Anspruches bewirken könnte. Diese - behauptete - Abfrage hat die Verjährungsfrist jedenfalls nicht unterbrochen.

Des Weiteren wird in der Beschwerdevorentscheidung mehrmalige Korrespondenz mit Herrn E. und zuletzt ein Telefonat am 01.02.2013 behauptet. Mag. F. E. PLL.M., Partner der G GmbH, teilte auf Nachfrage mit, dass sein ehemaliger Partner und Gesellschafter, der Wirtschaftsprüfer Herr H. K., für die Betreuung der C. GmbH zuständig war. Im elektronischen Akt befindet sich als letztmalige Korrespondenz mit dem Finanzamt Wien das Schreiben vom 23.07.2009 als Antwortschreiben auf das Schreiben des Finanzamtes Wien vom 14.05.2009, welches auch in der Beschwerdevorentscheidung erwähnt wird. Da Herr K. mit diesem Akt betraut war, wickelte dieser sämtliche Korrespondenz mit dem Finanzamt ab. Herr K. ist per 31.12.2009 aus der Steuerberatungskanzlei ausgetreten und kann dieser sohin das behauptete Telefonat am 01.02.2013 nicht geführt haben.

Aus den elektronischen Arbeitszeitaufzeichnungen und Konzeptbüchern des Mag. F. E. PLL.M. ist laut dessen Auskunft nicht ersichtlich, dass am 01.02.2013 telefonischer Kontakt durch das Finanzamt erfolgte. Eine Erinnerung an dieses Telefonat hat dieser auch nicht. Da in Steuerberatungskanzleien jedoch immer konkrete Leistungserfassungen erfolgen, müsste das behauptete Telefonat vom 01.02.2013 dokumentiert sein.

Beweis: Zeuge Mag. F. E. PLL.M., p.A. der G GmbH, Wien2.

Geht man nunmehr von dem in der Beschwerdeentscheidung genannten Schreiben vom 14.05.2009 aus, welches von der damaligen Steuerberatungskanzlei mit Schreiben vom 23.07.2009 beantwortet wurde, so verjähren fällige Abgaben gemäß § 238 Abs 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Die Verjährungsfrist beginnt in diesem Fall mit 01.01.2010 zu laufen und tritt mit 31.12.2014 Verjährung ein. Die in der Beschwerdeentscheidung behauptete Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger am 01.12.2015 erfolgte sohin erst nach Ablauf der Verjährungsfrist.

A. B. wird gemäß §§ 9 iVm 80 ff BAO als Geschäftsführerin der C. GmbH zur Haftung von Abgabenschuldigkeiten für den Zeitraum 01/2001 bis 12/2005 im Gesamtausmaß von € 35.362,02 herangezogen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 20.12.2017 verwiesen.

Als Begründung für die behauptete Haftung wird (u.a.) ausgeführt, dass die Geschäftsführerin infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftung des gesamten erlittenen Ausfalls herangezogen wird.

Hier übersieht das bescheiderlassende Finanzamt jedoch, dass eine Haftung nur in jenem Ausmaß gegeben ist, als die Abgabenschulden im Verhältnis schlechter behandelt wurden als andere Verbindlichkeiten.

Diesbezüglich wird auf die eindeutige Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19.04.2010, GZ. RV/4396-W/09 verwiesen, in welcher auch die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs angeführt ist.

Wenn der Haftungspflichtige nachweist, dass er die zur Verfügung gestandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat, die Abgabenschuldigkeiten somit im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten, so scheidet eine Haftung aus.

Weist der Geschäftsführer nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag.

Auf Grund des mittlerweile verstrichenen Zeitraumes von 17 (!) Jahren kann eine genaue Aufstellung nicht übermittelt werden, da der Einschreiterin keine Auszüge aus dem Steuerkonto der C. GmbH für den Zeitraum 01/2001 bis 12/2005 mehr vorliegen, aus welchen sämtliche Zahlungen an das Finanzamt ersichtlich wären.

Die Einschreiterin wird nach Vorlage (siehe Antrag am Ende) sodann versuchen, eine Aufstellung bezüglich der getätigten Zahlungen an das Finanzamt sowie an sämtliche anderen Gläubiger anzufertigen, aus welcher hervorgeht, dass das Finanzamt Wien nicht benachteiligt wurde.

Anzumerken ist weiters, dass bereits mit der Beschwerde vom 20.12.2017 mit Beilage ./C Zahlungsnachweise über die vier bezahlten Quoten erbracht wurden. In der Beschwerdevorentscheidung wurde ebenso festgestellt, dass die 40 %-ige Quote aus dem Ausgleichsverfahren beglichen wurde.

Weiters ist auszuführen, dass das Finanzamt im Zuge der Abstimmung über die Höhe der Quote im Ausgleichsverfahren der C. GmbH der 40 %-igen Quote zugestimmt hat und das Finanzamt sowie sämtliche anderen Gläubiger die vereinbarten Quotenzahlungen erhalten haben.

Bisher erfolgte noch keine Konkretisierung von Seiten des Finanzamtes, weshalb dieses vermeint, dass die Einschreiterin Frau B. bezüglich der verbleibenden 60 % zu einer Ausfallshaftung heranzuziehen sei. Es wird lediglich behauptet, dass die Geschäftsführerin infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftung des gesamten erlittenen Ausfalls herangezogen wird. Nachweise wurden durch das Finanzamt bis dato jedoch noch nicht erbracht und stützt sich die gesamte behauptete Ausfallshaftung auf reine - nicht nachgewiesene - Behauptungen.

Aus all den genannten Gründen stellt die Einschreiterin innerhalb offener Frist folgenden Antrag;

1. die erhobene Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über diese Beschwerde vorzulegen.

Gleichzeitig werden noch folgende Anträge gestellt:

2. das Bundesfinanzgericht möge dem Finanzamt Wien auftragen, Auszüge aus dem Steuerkonto der C. GmbH für den Zeitraum 01/2001 bis zur Löschung der C. GmbH aus dem Firmenbuch vorlegen und der Einschreiterin übermitteln;

3. das Bundesfinanzgericht möge nach Vorliegen der unter Punkt 2. genannten Unterlagen der Einschreiterin eine angemessene Frist zur Stellungnahme einräumen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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, und sind

befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

§ 132 Abs. 1 BAO: Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund 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.

§ 238 Abs. 1 BAO: Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

§ 238 Abs. 2 BAO: 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 Haftungssbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Uneinbringlichkeit der Abgaben nach Insolvenzverfahren:

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgaben fest, da - wie auch von der Bf. korrekt dargestellt - über das Vermögen der C. GmbH mit Beschluss des Gerichtes vom 2004 das Ausgleichsverfahren eröffnet wurde. Mit weiterem Beschluss des Gerichtes vom 2006 wurde das Ausgleichsverfahren aufgehoben. Es wurde eine Quote von 40 % ausgeschüttet und die C. GmbH am 13.12.2016 (laut Angaben der Bf.) im Firmenbuch gelöscht.

Eine Reduzierung der im Haftungsbescheid dargestellten Abgabenschuldigkeiten um diese Quote wurde schon durchgeführt. Aufgrund des Ergebnisses des

Insolvenzverfahrens steht die Uneinbringlichkeit der die Quote von 40 % übersteigenden Abgabebeträge, die am Abgabenkonto aktuell noch unberichtigt aushaften, zweifelsfrei fest.

Verjährung:

§ 238 BAO regelt die - für die Erlassung eines Haftungsbescheides relevante - Verjährung fälliger Abgaben. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung 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 (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). Für Abgaben des Jahres 2004 war dies rechnerisch mit Ablauf des Jahres 2009 eingetreten, sofern keine Unterbrechungshandlung gesetzt worden wäre.

Zu den Voraussetzungen einer wirksamen Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO zählt, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (vgl. z.B. Ritz, BAO5, § 238 Tz 12, mit Hinweisen auf die hg. ständige Judikatur; VwGH 24.10.2002, 2000/15/0141; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095; VwGH 18.12.2013, 2010/13/0153; VwGH 13.09.2018, Ro 2018/16/0016).

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO ausschließlich daran zu messen sei, ob diese Einhebungsmaßnahme innerhalb der in § 238 Abs. 1 BAO geregelten, allenfalls durch - gegen wen immer "gerichtete" - Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO unterbrochenen Einhebungsfrist gesetzt worden ist. Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof aber betont, dass es umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung bleibe, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten (in diesem Sinne auch VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

In diesem Erkenntnis des verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof sodann für den damals zu beurteilenden Bereich der Einhebungsverjährung die anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen als dem Gesetz entsprechend angesehen. Wenn schon, wie dies im Erkenntnis des verstärkten Senates ausgesprochen wird, jede Amtshandlung nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbricht, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, gilt dies im Hinblick auf § 224 Abs. 3 und § 238 Abs. 1 BAO entsprechend auch

für Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 BAO (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Durch die Anmeldung der Forderungen im Konkurs wird die Verjährung der angemeldeten Forderungen unterbrochen und die Verjährung dieser Forderung beginnt mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, von neuem zu laufen (vgl. Ritz, BAO3, § 238 Tz 14). Dabei wirken Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen, unterbrechen also die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 91/13/0038, VwSlg 7038 F/1995; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0248).

Den Beschwerdeausführungen, wonach gemäß § 9 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung durch Anmeldung im Ausgleichsverfahren unterbrochen wird. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner beginnt von Neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist, zu laufen, kann somit gefolgt werden.

In diesem Zusammenhang darf nochmals erwähnt werden, dass mit Beschluss des Gerichtes vom 2006 das Ausgleichsverfahren aufgehoben wurde und die Verjährungsfrist dementsprechend mit 01.01.2007 neu zu laufen begonnen hat.

Soweit die Bf. allerdings im Einklang mit der herrschenden Rechtsprechung und Lehre (vgl. Mohr, 10 11 § 9, E6, E7; OGH 22.11.1967 SZ 40/149; VwGH 29.06.1992 AnwBI 1992, 913) daraus ableitet, dass die im Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 nunmehr geforderten Abgabenschuldigkeiten (nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist) spätestens mit Ablauf des 10.05.2011 verjährt wären, übersieht sie, dass weitere Unterbrechungshandlungen gesetzt wurden.

Außer Streit steht, dass das Finanzamt - innerhalb der von der Bf. behaupteten Frist bis 10.05.2011 - mit Schreiben vom 14.05.2009 an die Bf. das Vorerhebungsverfahren im Haftungsverfahren eingeleitet und damit jedenfalls eine nach außen gerichtete Unterbrechungshandlung gesetzt hat.

Dem Einbringungsakt sind folgende weitere Informationen zu entnehmen:

Schreiben des Vertreters der Haftungspflichtigen (G.) vom 08.06.2009 um Übermittlung einer Rückstandsaufgliederung der offenen Beträge. (Wurde vom Finanzamt - N. - am selben Tag übermittelt).

17.07.2009 N. (SMI 17.07.2009): Anruf von Hrn. K. (G.): es folgt umgehend ein ZE: 10.000,- sofort, 10 x 1000,-; den Rest eventuell abschreiben?!

Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.7.2009 mit dem Angebot über 10.000,- sofort, 10.000,- in 10 MR, Nachlaß über ca. 15.000,-.

09.11.2009 N. (SMI 17.07.2009): Telefonat mit Hr. E. (Vertr.), Tel. DW.: VV + Aufstellung über Einnahmen/Ausgaben, weitere Gläubiger, ev. sonstige Schuldennachlässe abverlangt. Wird umgehend übermittelt.

01.02.2013 N. (zum Vorhalt vom 14.05.2009): Tel mit Hr. E.: Unterlagen bis dato nicht eingelangt, neuerlich abverlangt. Er wird mit seiner Sekretärin Rücksprache halten und sich am 4/2/13 tel. melden.

01.12.2015 N.: Anfrage bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft, Wiedner Hauptstraße 84 - 86, 1050 Wien.

Diese Darstellung findet sich auch in der oben dargestellten Beschwerdeentscheidung ["Nach mehrmaliger Korrespondenz mit dem Vertreter (Hr. E.) wurden im Zuge eines Telefonates mit dem Vertreter am 01.02.2013 die abverlangten Unterlagen neuerlich urgiert, da diese bis zu diesem Zeitpunkt immer noch nicht übermittelt wurden. Am 01.12.2015 erfolgte eine Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger."].

Vom steuerlichen Vertreter wird vorgebracht, dass "aus den elektronischen Arbeitszeitaufzeichnungen und Konzeptbüchern des Mag. F. E. PLL.M. laut dessen Auskunft nicht ersichtlich ist, dass am 01.02.2013 telefonischer Kontakt durch das Finanzamt erfolgte. Eine Erinnerung an dieses Telefonat hat dieser auch nicht. Da in Steuerberatungskanzleien jedoch immer konkrete Leistungserfassungen erfolgen, müsste das behauptete Telefonat vom 01.02.2013 dokumentiert sein.

Beweis: Zeuge Mag. F. E. PLL.M., p.A. der G GmbH, Wien2.

Geht man nunmehr von dem in der Beschwerdeentscheidung genannten Schreiben vom 14.05.2009 aus, welches von der damaligen Steuerberatungskanzlei mit Schreiben vom 23.07.2009 beantwortet wurde, so verjähren fällige Abgaben gemäß § 238 Abs 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Die Verjährungsfrist beginnt in diesem Fall mit 01.01.2010 zu laufen und tritt mit 31.12.2014 Verjährung ein. Die in der Beschwerdeentscheidung behauptete Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger am 01.12.2015 erfolgte sohin erst nach Ablauf der Verjährungsfrist."

§ 167 Abs. 2 BAO: Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. etwa VwGH 28.10. 2010, 2009/15/0011; VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0051).

Es besteht für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, die aktenkundigen Angaben der Mitarbeiterin des Finanzamtes in Zweifel zu ziehen, zumal von einer geschulten

Mitarbeiterin des Finanzamtes die Wahrnehmung und richtige Wiedergabe maßgeblicher Sachverhalte, insbesondere bezüglich eines von ihr erstellten Aktenvermerks, wohl zugemutet werden kann. Auch besteht kein Grund, an der Objektivität der Mitarbeiterin zu zweifeln, da sie zur Angabe der Wahrheit verpflichtet. Aus dem Akt ergibt sich kein Anhaltspunkt, dass die Mitarbeiterin eine ihr unbekannte Person wahrheitswidrig belasten wollte (vgl. VwGH 2.3.1994, 93/03/0203, 93/03/0276). Im Übrigen unterliegt sie auf Grund des von ihr abgelegten Dienstesides der Wahrheitspflicht, sodass sie im Falle der Verletzung dieser Pflicht straf- und dienstrechtliche Sanktionen treffen würden (vgl. VwGH 28.11.1990, 90/03/0172). Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass ein Aktenvermerk angelegt wird über ein Telefonat, dass es in der Form nicht gegeben haben soll. Daher kommt der Aussage der zuständigen Sachbearbeiterin insoweit höhere Glaubwürdigkeit zu als dem Bestreiten des steuerlichen Vertreters.

Die Einvernahme des Zeugen Mag. F. E. PLL.M. ist deshalb nicht erforderlich, weil den behaupteten Angaben des Zeugen, er könne sich nicht mehr erinnern, Glauben geschenkt wird. Es wird auch nicht bezweifelt, dass entsprechende Aufzeichnungen in Steuerberatungskanzleien geführt werden. Deren Vollständigkeit kann jedoch nachträglich nicht mehr überprüft werden.

Zur Frage, ob ein Telefonat als Unterbrechungshandlung geeignet ist: Eine Amtshandlung ist dann als taugliche Unterbrechungshandlung anzusehen, wenn nach der Aktenlage und den Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens ein nachvollziehbarer Bezug zu den betroffenen Abgabenansprüchen besteht. Als Unterbrechungshandlung iSd § 209 Abs 2 BAO kann ein Telefongespräch allenfalls nur hinsichtlich des Gesprächsteiles beurteilt werden, welche die von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlung, somit die behördliche Fragestellung, bildet (VwGH 30.09.1998, 94/13/0012).

Diese Angaben sind dem Aktenvermerk vom 1.2.2013 ausreichend zu entnehmen, sodass dem Telefonat die Eigenschaft einer Unterbrechungshandlung gemäß § 238 Abs. 2 BAO zukommt.

Die Bf. bestreitet auch, dass es sich bei der behaupteten Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger am 01.12.2015 um eine geeignete Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO handelt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.9.1997, 95/08/0263, ausdrücklich festgestellt, dass auch einer Abfrage in der Datenbank des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt, wenn diese auf solche Weise im Akt dokumentiert ist, dass daraus verlässlich entnommen werden kann, wann sie durchgeführt wurde (vgl. auch wGH 18.7.2002, 2002/16/0159; BFG 21. 7. 2014, RV/7100724/2013). Dies trifft auf die gegenständliche Abfrage des Finanzamtes vom 01.12.2015 zu, deren datierter Ausdruck aktenkundig ist.

Die Anfrage ist bei der angefragten Behörde eingelangt (auf Magnetband gespeichert) und wurde von dieser beantwortet. Dass sowohl die Anfrage als auch die Antwort mittels

EDV erfolgten, ist im Zeitalter der Telekommunikation üblich und ändert nichts daran, dass die Amtshandlung nicht im Amtsbereich der anfragenden Behörde verblieben, sondern nach außen in Erscheinung getreten ist. Ob sie der Bf. bekannt geworden sind, ist für die verjährungsunterbrechende Wirkung nicht relevant. Die eingewendete Verjährung ist damit nicht eingetreten (vgl. VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159).

Zusammengefasst ist eine Verjährung gemäß § 238 Abs. 2 BAO der im angefochtenen Haftungsbescheid vom 27.11.2017 dargestellten Abgabenschuldigkeiten nicht eingetreten.

Liquiditätsrechnung:

Interessant ist die Beschwerdeargumentation der Bf., soweit sie selbst vorbringt:

"Wenn der Haftungspflichtige nachweist, dass er die zur Verfügung gestandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat, die Abgabenschuldigkeiten somit im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten, so scheidet eine Haftung aus.

Weist der Geschäftsführer nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag."

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter den Nachweis, 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, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, ZI. 2008/15/0220 und ZI. 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. ebenfalls VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel

andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Festgehalten wird, dass mit Schreiben des Finanzamtes vom 14.05.2009 die Bf. erstmals um Vorlage eines entsprechenden Liquiditätsstatus' ersucht wurde. Von der damaligen steuerlichen Vertretung wurde am 08.06.2009 um Übermittlung einer Rückstandsaufgliederung der offenen Beträge ersucht und mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.07.2009 ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht. Am 09.11.2009 hat Frau N. (SMI 17.07.2009) ein Telefonat mit Hr. E. (Vertr.) mit folgendem Inhalt geführt: *Tel. VV + Aufstellung über Einnahmen/Ausgaben, weitere Gläubiger, ev. sonstige Schuldennachlässe abverlangt. Wird umgehend übermittelt.*

Am 01.02.2013 wurde wieder von Frau N. mit Hr. E. telefoniert und die Unterlagen urgiert.

Die Pikanterie am Rande ist die Aussage des steuerlichen Vertreters, nachdem er weder wie angekündigt noch im Jahr 2009 noch nach Urgenz 2013 noch in den Jahren danach die angekündigten Unterlagen übermittelt hat: Auf Grund des mittlerweile verstrichenen Zeitraumes von 17 (!) Jahren kann laut Aussage des steuerlichen Vertreters eine genaue Aufstellung nicht übermittelt werden, da der Einschreiterin keine Auszüge aus dem Steuerkonto der C. GmbH für den Zeitraum 01/2001 bis 12/2005 mehr vorliegen, aus welchen sämtliche Zahlungen an das Finanzamt ersichtlich wären.

Damit läge es im Belieben eines steuerlichen Vertreters, angeforderte Unterlagen oder eine Liquiditätsrechnung so lange nicht zu liefern, bis die Aufbewahrungsfrist abgelaufen ist oder sogar Verjährung gemäß § 238 BAO eingetreten ist. Dabei übersieht der steuerliche Vertreter, dass nach Kenntnis, dass ein Haftungsverfahren droht, für die Bf. eine Beweisvorsorgeverpflichtung bestanden hat, da es laut VwGH dem Vertreter auch obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen.

In einer Entscheidung des VwGH wendet die Beschwerdeführerin gegen den im angefochtenen Bescheid erhobenen Vorwurf des Fehlens einer Liquiditätsaufstellung ein, sie sei zur Aufbewahrung von Unterlagen der Gesellschaft weder berechtigt noch verpflichtet gewesen, zumal im Zeitpunkt ihres Ausscheidens als Geschäftsführerin kein Verfahren beim Finanzamt offen gewesen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Unterlagen betreffend die in Rede stehenden Abgaben bereits im Jahr 2003 bei Entstehung der Zahlungspflicht und nicht vollständiger Entrichtung zu sichern gewesen wären. Darüber hinaus hätte die Beschwerdeführerin spätestens bei Eröffnung des Konkurses erkennen müssen, dass diese Unterlagen für die Prüfung in einem Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016; VwGH 19.03.2015, 2011/16/0188).

Bei Beachtung der Beweisvorsorgeverpflichtung wäre die Bf. in die Lage versetzt gewesen, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen. Allein aus diesem Grund ist der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

Aufbewahrungsfrist:

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt für Bücher und Aufzeichnungen mit Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen vorgenommen worden sind bzw. für Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen.

Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich für Bücher, Aufzeichnungen und hiezu gehörige Belege, solange die Unterlagen für (am Ende der Siebenjahresfrist anhängige) Verfahren, die die Abgabenerhebung betreffen, von Bedeutung sind, wenn in solchen Verfahren diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften (z.B. § 125 BAO, § 76 EStG 1988, § 18 Abs. 1 UStG 1994) die Bücher bzw. Aufzeichnungen zu führen waren oder ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

Die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist stellt zwar nicht auf die subjektive Kenntnis von der Anhängigkeit des Verfahrens ab. Jedoch wird die Partei meist hievon Kenntnis haben (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 132 RZ 7).

Im gegenständlichen Fall wurde die Bf. mit Schreiben des Finanzamtes vom 14.05.2009 in Aussicht gestellt, sie zur Haftung gemäß § 9 BAO heranzuziehen, es sei denn sie könnte beweisen, dass sie ohne ihr Verschulden daran gehindert war, für die Einrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Damit hatte die Bf. jedenfalls Kenntnis darüber, dass das Finanzamt sie zur Haftung heranziehen würde, wenn sie nicht entsprechende Beweise vorlegen könnte.

Es kann nicht sein, dass ein Steuerberater die dem Finanzamt angekündigten Unterlagen so lange nicht liefert, bis die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO abgelaufen ist und sich dann darauf beruft, diese Frist sei abgelaufen und er daher die Unterlagen nicht mehr liefern könne. Die Beweisvorsorgeverpflichtung der Bf. bei Kenntnis der möglichen Haftungsinanspruchnahme endet nicht mit der Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO.

Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden

Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen (UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

Liegen keine besonderen Umstände vor, die eine so späte Inanspruchnahme der Bf. als damalige Geschäftsführerin zur Haftung rechtfertigen könnten (das Finanzamt hat erst rund drei Jahren nach Abschluss des Insolvenzverfahrens das Vorverfahren zum Haftungsbescheid eingeleitet und den angefochtenen Bescheid erst weitere acht Jahre später erlassen), ist die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit gegenüber der vom Finanzamt ins Treffen geführten Zweckmäßigkeitserwägung jedenfalls zu berücksichtigen.

Unabhängig von der vom steuerlichen Vertreter nach dem Telefonat am 09.11.2009, in dem er zur Übermittlung von weiteren Unterlagen aufgefordert wurde bzw. deren umgehende Übermittlung auch zugesagt hat, die jedoch trotz Urgenz am 01.02.2013 nach wie vor nicht übermittelt wurden, stellt sich die Frage, weshalb die belangte Behörde nicht schon vor 2013 keinen Haftungsbescheid erlassen hat, wird doch in der Regel einem steuerlichen Vertreter eine Frist eingeräumt, die sich auf wenige Wochen bzw. Monate erstreckt. Ob hier anlässlich des Telefonates vom 9.11.2009 eine Frist eingeräumt wurde, ist dem Akt nicht zu entnehmen (wäre jedoch zu erwarten gewesen).

Das Insolvenzverfahren wurde am 2006 aufgehoben. Damit hat das Finanzamt erst drei Jahre später das Vorverfahren zur Erlassung eines Haftungsbescheides eingeleitet. Erst weitere vier Jahre später wurde die Übermittlung von Unterlagen urgirt. Erst weitere vier Jahre später im November 2017 wurde schließlich der angefochtene Bescheid erlassen.

Wie lange muss eine potentiell Haftungspflichtige erwarten, dass sie nach Ankündigung durch das Finanzamt tatsächlich einen Haftungsbescheid zugestellt bekommt?

Nachdem das Finanzamt nach Einlangen der ersten Stellungnahme der Bf. bzw. dem Zahlungserleichterungsansuchen nach in großem zeitlichen Abstand erfolgten Urgenzen keine weiteren Schritte gegen die Bf. als möglicher Haftungsschuldnerin gesetzt hat, kann man die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist durch die Pflicht auf entsprechende Beweisvorsorge aufgrund des anhängigen Verfahrens nicht unbegrenzt ausdehnen. Eine Verlängerung der Aufbewahrungsfrist für weitere acht Jahre nach Erstattung einer (ersten, wenn auch unvollständigen) Stellungnahme im möglichen Haftungsverfahren kann einer Haftungspflichtigen nicht zugemutet werden, zumal das Finanzamt - zumindest aktenkundig - auf diese Stellungnahme zeitnahe nicht entsprechend reagiert oder einen Haftungsbescheid erlassen hat. Vielmehr konnte die Bf. nach ihrer Stellungnahme damit

rechnen, dass - da ja der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen nicht nachgekommen wurde - in angemessener Frist der angekündigte Haftungsbescheid erlassen worden wäre.

Da von einer potentiell Haftungspflichtigen grundsätzlich nach Ablauf der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht im Falle einer späten Haftungsinanspruchnahme kein Nachweis für die Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten gefordert werden kann (vgl. UFS vom 05.07.2007, RV/0310-W/07), kann auch im Falle einer als Folge der Beweisvorsorgepflicht verlängerten Aufbewahrungspflicht (vgl. VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016) nach Ablauf von – wie bereits dargestellt – beinahe weiteren acht Jahren nach Ankündigung eines Haftungsverfahrens bzw. elf Jahre nach Abschluss des Insolvenzverfahrens in einem noch anhängigen Haftungsverfahren keine Liquiditätsrechnung mehr verlangt werden.

Diese aufgezeigte Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts der bereits lange verstrichenen Zeit von mehr als elf Jahren zwischen Beendigung des Insolvenzverfahrens und Erlassung des Haftungsbescheides überwog im gegenständlichen Fall die vom Finanzamt ins Treffen geführte Zweckmäßigkeitserwägung, sodass bei Gesamtbetrachtung des Falles der Beschwerde stattzugeben war.

Eine Prüfung, ob allenfalls weitere Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO erfüllt sind, war somit obsolet.

Zur Unzulässigkeit 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. Auf die zitierte Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 20. März 2020