

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde der NN, Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt RA, vom 21.02.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20.01.2017, Steuernummer HB, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der im Beisein der Schriftführerin S am 08.02.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die H.GmbH wurde mit dem Gesellschaftsvertrag vom Datum³ von Z1 (50%-Gesellschafter), Z2 (25%-Gesellschafter) und der Beschwerdeführerin (Bf.) (25%-Gesellschafterin) errichtet. Im Gesellschaftsvertrag wurden die Bf. und Z2 zu Geschäftsführern bestellt.

Die Bf. war laut Firmenbuchauszug FN vom Datum⁴ bis Datum⁵ handelsrechtliche Geschäftsführerin der H.GmbH.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum¹, wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum² wurde das Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am Datum⁷ infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Im Vorhalt vom 15.11.2016 brachte das Finanzamt der Bf. zur Kenntnis, dass am Abgabekonto der H.GmbH für das Jahr 2007 Abgaben in der Höhe von 85.905,79 Euro unberichtigt aushafteten. Der Rückstand sei bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Die Bf. sei im Zeitraum der Fälligkeiten der Abgaben zur Geschäftsführerin der H.GmbH bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs.1 BAO ausgehen könne.

Der 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, obliege dem Vertreter. Die Bf. werde ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen sowie der Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel und der aliquoten Mittelverwendung zu übermitteln, sofern die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe.

Dem Vorhalt angeschlossen wurden der Umsatzsteuerbescheid 2007 und der Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG betreffend Kapitalertragsteuer für 2007 vom 13.12.2011 sowie der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.12.2011, ABNr. 10.

Die Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 09.12.2016 bestand in der Übermittlung des händisch ausgefüllten Formulars EV 7 (Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse). Demnach ist die Bf. seit April 2016 arbeitslos und bezieht Einkünfte vom AMS in der Höhe von 460 Euro monatlich.

Mit dem hier angefochtenen Haftungsbescheid vom 20.01.2017 zog das Finanzamt die Bf. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der H.GmbH im Ausmaß von 85.905,79 Euro (Umsatzsteuer 2007 26.205,47 Euro, Kapitalertragsteuer 2007 59.700,32 Euro) heran.

Die Bf. sei ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu ihrer Entlastung vorzubringen, nicht nachgekommen. Nachweise zur Gläubigergleichbehandlung seien nicht erbracht worden.

Zur Haftung für Kapitalertragsteuer wurde festgestellt, dass diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist.

Gegen den Bescheid brachte die Bf. durch ihren Vertreter am 20.02.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Der Haftungsbescheid werde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und Mangelhaftigkeit des Verfahrens seinem ganzen Inhalt nach bekämpft:

"1. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Festzuhalten ist, dass dem angefochtenen Haftungsbescheid keine exakten Feststellungen zu den Grundlagenbescheiden zu entnehmen sind. Zur aushaftenden Umsatzsteuer fehlen jegliche Feststellungen zur Haftung der Geschäftsführerin bzw. zur Struktur und zum Abgabeverfahren der einzelnen Abgaben. Wie sich der Betrag zusammensetzt, ist nicht in schlüssiger Weise dem Haftungsverfahren bzw. dem Haftungsbescheid zu entnehmen.

Insbesondere hat die Geschäftsführung laut Firmenbuch erst am Datum⁴ begonnen. Zur Fälligkeit und Struktur der Abgabenzuordnung zu den Perioden fehlen dem Bescheid jegliche Feststellungen, so dass diesbezüglich die Haftung jedenfalls unschlüssig erscheint. Anhaltspunkte für eine Pflichtverletzung, die die Gläubiger nicht gleich behandelt, sind dem Bescheid nicht zu entnehmen, bzw. konnte die Geschäftsführerin diesen Verlauf 2007 nicht vorhersehen.

Darüber hinaus gab es auch im Laufe des späteren Konkursverfahren 2010 die Möglichkeit seitens des Masseverwalters, Teppiche bei weitem günstiger zu verkaufen, nämlich so, wie sie dem Schätzgutachten entsprach. Dass diese nicht wahrgenommen wurde und dadurch ein Schaden von ca. € 140.000,-- entstanden ist, kann aber keineswegs im Rahmen eines Haftungsbescheides der vormaligen Geschäftsführerin angelastet werden.

Der Verkehrswert betrug € 160.000,-- , während nur € 20.000,-- im Rahmen der Zwangsversteigerung der konfiszierten Teppiche an Einnahmen vorgekehrt worden sind.

Beweis: Schätzgutachten SV, Beilage (/1)

beizuschaffende Grundlagenbescheide

Einvernahme der Zur-Haftung-Herangezogenen NN

Einvernahme der Zeugen Z1, p.a. Adresse

Adresse, und Z2, p.a. Adresse

Ob diese Umstände der Bescheid erlassenden Behörde bekannt waren oder nicht bleibt vorläufig offen. Eine Grundlage für die Haftung per se nur in einer Insolvenz erscheint ungenügend. Ein Verschulden der ehemaligen Geschäftsführerin liegt nicht vor und wird von der belangten Behörde auch nicht dargelegt, sodass der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund aufzuheben sein wird.

Darüber hinaus liegen aber auch nach Auffassung der Zur-Haftung-Herangezogenen Geschäftsführerin Unvollständigkeiten und Fehlleistungen der Buchhaltung trotz ordnungsgemäßer Beauftragung und Begleichung sämtlicher Steuerberatungsagenda vor, die nicht der Geschäftsführerin in Form einer Haftung anzulasten sind.

Beweis: Einvernahme der ehemaligen Geschäftsführerin NN

Zeuge Z1

wie bisher

2. Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Die Einschreiterin hatte im bisherigen Abgabenv erfahren keine bzw. keine ausreichende Möglichkeit auf rechtliches Gehör, dies wird als Verfahrensmangel gerügt. Insbesondere bestand während des Insolvenzverfahrens kein Einfluss auf die Abgabengebarung zu nehmen. Lediglich im Rahmen der Vorbereitung des Haftungsbescheides bestand die Möglichkeit einer Äußerung, wobei aber auch hier nicht sämtliche Grundlagenbescheide vorhanden waren, so dass es praktisch unmöglich ist, ohne immensen Aufwand hier befriedigend Stellung zu nehmen. Im Abgabenv erfahren als auch im Haftungsverfahren war daher die Möglichkeit nicht hinreichend.

*Beweis: Einvern ahme der Beschwerdeführerin
wie bisher*

Beischaffung der Grundlagenbescheide

Da die Einvern ahme der Beschwerdeführerin unter Mitnahme aller notwendigen Unterlagen zu einem für die Beschwerdeführerin günstigeren Bescheidergebnis geführt hätte oder zu einem solchen zumindest hätten führen könnten, liegt ein gravierender und wesentlicher Verfahrensmangel vor, der geeignet erscheint, die rechtliche Beurteilung der Abgaben- und Haftungssache zu hindern.

Aus all diesen Gründen stellt die Beschwerdeführerin nachstehende Beschwerdeanträge an das Bundesfinanzgericht als Beschwerdegericht:

Das Beschwerdegericht möge der Beschwerde Folge geben und eine Beschwerdeverhandlung anberaumen,

1. den angefochtenen Bescheid abändern, in der Sache selbst entscheiden und von einer Haftung absehen eventualiter lediglich im geringeren Umfang, insbesondere ohne Anschluss der Vorperioden, in der gar keine Geschäftsführung ausgeübt wurde, in eventu

2. den angefochtenen Bescheid aufheben und der ersten Instanz eine neuerliche Entscheidung nach allfälliger Verfahrensergänzung - wie aufgezeigt - auftragen".

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit der Beschwerdevorentscheidung vom 21.08.2018 als unbegründet ab.

Die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sei im Haftungsverfahren nicht zu überprüfen. Auf den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 13.12.2011 und den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.12.2010 werde verwiesen. Die Geschäftsführertätigkeit der NN habe laut Firmenbuch vom Datum⁴ bis Datum⁵ gedauert; die Fälligkeit der Abgabenschulden falle daher in den Zeitraum der Vertretungsfunktion. Der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorhandensein der für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel bestimme sich danach, zu welchem Zeitpunkt die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Die Umsatzsteuer sei gemäß § 21 Abs. 1 UStG vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten. Gemäß § 96 EStG sei die KEST vom Abgabenschuldner binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen. Nachweise, dass der Bf. keine

schuldhafte Pflichtverletzung zur Last gelegt werden könne, seien nicht erbracht worden. Die Bf. hafte daher für die bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben zur Gänze.

Die Unvollständigkeiten und Fehlleistungen der Buchhaltung hätten nicht belegt werden können. Es sei auch nicht begründet worden, wie sie die Höhe der Abgabenschuld verringert hätten.

Die Bf. sei umfassend über ihre Rechte und Pflichten belehrt und ihr taugliche Möglichkeiten zur Durchsetzung ihrer Ansprüche dargelegt worden. Die Bf. habe ihr rechtliches Gehör nicht nur im Haftungsverfahren, sondern insbesondere durch die Eingbringung der Beschwerde wahrnehmen können.

Mit dem Schriftsatz vom 28.09.2018 (Vorlageantrag) beantragte die Bf. durch ihren Vertreter, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen:

"Insbesondere sind nicht alle Beschwerdepunkte bearbeitet. Wichtige Zeugen wurden nicht vernommen, eine Einbeziehung des Gutachtens bzw. der Schadensfälle ist der Entscheidung ebenso nicht zu entnehmen, wie die Einbeziehung von 500 Stück Importteppichen aus Hamburg im Grundlagenverfahren.

Weder zur Krankheit des Beschwerdeführers noch zu den ergänzenden möglichen Angaben der Steuerberaterin wurde Stellung genommen.

Beweis: wie bisher".

Im Vorhalt vom 23.12.2018 wurde die Bf. aufgefordert, bekanntzugeben, welche Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen sie im Hinblick auf das Vorbringen, "es lägen Unvollständigkeiten und Fehlleistungen der Buchhaltung trotz ordnungsgemäßer Beauftragung und Begleichung sämtlicher Steuerberatungsagenda vor", gesetzt, insbesondere welche Kontrollmechanismen sie während ihrer Geschäftsführertätigkeit eingerichtet habe, und dafür geeignete Nachweise vorzulegen.

In der zum Vorhalt ergangenen Stellungnahme führte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter im Schriftsatz vom 31.01.2019 aus:

"1. Im Zuge der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid hat die zur Haftung Herangezogene gem § 248 BAO auch Argumente gegen die Grundlagenbescheide, diese betreffen insbesondere den USt-Bescheid 2007 und den Kapitalertragsteuer Bescheid vom 13.12.2011 erhoben. Dies ergibt sich eindeutig aus der Beschwerde. Dementsprechend ist auch die Bescheidbeschwerde gegen die Abgabenbescheide rechtzeitig und sind die diesbezüglichen Argumente zu berücksichtigen.

Beweis: wie bisher

2. Die Geltendmachung einer Haftung nach § 224 BAO stellt eine Einhebungsmaßnahme dar, welche nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig ist (vgl. VwGH 22.04.2015, 2013/16/0123). Dem Haftungsbescheid der Beschwerdeführerin steht aber die Einhebungsverjährung entgegen. Gem § 238 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die USt für 2007 war gem angefochtenem Haftungsbescheid am 15. Februar 2008 fällig, die KEST für den Zeitraum 2007 war spätestens am 08. Januar 2008 fällig. Die Einhebung hätte daher bis zum 31. Dezember 2013 vorgenommen werden müssen. Unterbrechungshandlungen gab es innerhalb der Verjährungsfrist nicht. Insbesondere unterbrach auch das Insolvenzverfahren die Verjährung nicht und stand erst mit Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch mit Beschluss des HG Wien zu Az FN vom Datum 7 fest, dass die Abgabenschuld uneinbringlich war. Bei Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin vom 02. Dezember 2016 war das Recht auf Einhebung bereits verjährt. Wenn aber die Einhebungsverjährung gegenüber der abgabepflichtigen GmbH eingetreten ist, ist die Schuld auch nicht mehr beim haftungspflichtigen Geschäftsführer einhebbar.

3. Aus anwaltlicher Vorsicht wird jedoch weiters inhaltlich Stellung genommen.

Während des Grundlagenverfahrens, in denen die bekämpften Abgabenbescheide erlassen wurden, hat die Kanzlei K, vertreten durch die Steuerberaterin St, die steuerlichen Interessen der zur Haftung Herangezogenen vertreten. Im Jahr 2011, d.h. noch vor der Wiederaufnahme des Verfahrens, ist eine Bestätigung über die Rücknahme der Kommissionsware durch die Firma F.GmbH ergangen. Diese Bestätigung ist der Steuerberaterin ausgehändigt worden, was leider nicht dazu führte, dass sie bei der Außenprüfung augenscheinlich auch in den Akt Eingang fand. Die Steuerberaterin kann sie auch heute nicht mehr auffinden und konnte sie daher auch nicht in Kopie an den Zeugen Z1 retournieren.

Diese Fehlleistung ist geeignet, denkt man sie sich weg, eine für die zur Haftung Herangezogene geringere Steuerschuld und insbesondere auch einen günstigeren Grundlagenbescheid für die GesmbH in punkto dieser Teppiche, die dann als Schwarzverkäufe gewertet wurden, zu ergeben. Da aufgrund der vorhandenen Unterlagen aber ein anderer Ausgang nicht ersichtlich war, wurden die Abgaben zu hoch festgesetzt.

4. Die Beschwerdeführerin hat monatliche Aufzeichnungen geführt, dass die Abgaben regelmäßig gem UVA bezahlt wurden. Diese Aufzeichnungen wurden an die StB St übergeben, bisher jedoch nicht retourniert. Die Beschwerdeführerin ist ihrer Aufsichts- und Kontrollpflicht jedenfalls nachgekommen und durfte sich zu Recht darauf verlassen, dass die Abgabenverwaltung durch die StB St vorgenommen wird.

Beweis: Zeuge Z1, p.A. der Bf.

Zeuge Z3, Firma F.GmbH

*Zeugin St, Steuerberaterin,
K*

5. Eine Auflistung sämtlicher Verbindlichkeiten sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlung für USt und KESt ist nicht möglich, weil sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen bei der StB St befinden. Die Beschwerdeführerin hatte keinen Anlass, anzunehmen, dass Abgabenberechnungen unrichtig gewesen seien und somit Abgabenrückstände vor ihrer Zeit als Geschäftsführerin entstanden sind. Ihre Informationspflicht schließt nicht ein, dass sie prüfen musste, ob die Buchhaltung tatsächlich korrekt und den gesetzlichen Vorschriften entsprechend geführt worden ist (Fischerlehner, Abgabenverfahren² [2016] § 9 BAO Anm 3). Gibt es keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen konnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion nicht auch noch die Pflicht, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen (VwGH 28.02.2014, 2012/16/0101).

6. Aus all diesen Gründen beantragt die zur Haftung Herangezogene wie bisher."

In der am 08.02.2019 auf Antrag der Bf. durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Bf. aus, der faktische Geschäftsführer der GmbH sei Z1 gewesen. Die Bf. sei in die Gründung der GmbH nicht eingebunden gewesen. Bereits in diesem Zeitraum seien Ankäufe und Geschäfte getätigt worden, andernfalls ein Geschäftsbetrieb nicht hätte stattfinden können.

Die Bf. sei zwar kein "willenloses Werkzeug" gewesen, habe aber aufgrund der Familienstruktur (Ehegattin) nicht in die faktische Geschäftsführung eingreifen können.

Über Befragung der RichterIn gibt die Bf. an, sie habe Kaffee gekocht, alles geputzt und geschlichtet. Sie habe auch Erlagscheine zur Steuerberaterin getragen.

Auf Vorhalt der RichterIn, dass laut den Feststellungen der Betriebsprüferin die Buchhaltung des Unternehmens formelle und materielle Mängel aufgewiesen habe, entgegnet der Vertreter der Bf., dies sei keinesfalls der Bf. anzulasten, weil sie sämtliche Belege, die sie von ihrem Mann erhalten habe, an die Steuerberaterin weitergeleitet habe.

Zu Punkt 3 der Vorhaltsbeantwortung legt der Vertreter der Bf. die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 28.11.2011, sowie eine Aufstellung aus der Buchhaltung der F.GmbH vor, aus der hervorgeht, dass die mit Lieferschein an die H.GmbH gelieferten Teppiche in der Buchhaltung der F.GmbH aufscheinen. Es könne nicht sein, dass die Teppiche sowohl in der Buchhaltung der F.GmbH als auch im Rechenwerk der H.GmbH berücksichtigt würden.

Der Vertreter der Bf. stellte den Antrag auf Unterbrechung des gegenständlichen Haftungsverfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung der Beschwerden in den bezug habenden Abgabeverfahren.

Die in der Beschwerde und in der Vorhaltsbeantwortung gestellten Anträge auf Einvernahme der Zeugen blieben mit der Begründung aufrecht, es liege eine ordnungsgemäße Beauftragung der Steuerberaterin vor; die Aufzeichnungen der Geschäftsführerin seien ohne ihr Verschulden fehlerhaft und vor allem seien Bestätigungen, die der Steuerberaterin ausgehändigt wurden, nicht an die Behörde weitergegeben worden. Die Steuerberaterin behauptete, sie hätte sie verloren. Die Bf. habe die Belege weitergegeben und die Steuerberaterin beauftragt, dies ordnungsgemäß zu verbuchen. Mehr könne man als Geschäftsführerin nicht tun. Man könne nicht damit rechnen, dass weisungswidrig Belege verloren gingen.

Auf die Frage der RichterIn, ob die Bf. krank sei (siehe Vorlageantrag), wurde vorgebracht, nicht die Bf., sondern ihr Ehegatte Z1 sei schwer krank.

Das Finanzamt beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Bf. hielt sämtliche Anträge in der Beschwerde und in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019 aufrecht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Verjährung

Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben bzw. 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 (§ 238 Abs. 1 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 Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem

die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 BAO).

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037 (verstärkter Senat), die Rechtsauffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen. Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO unterbrechen daher die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung ist, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme und als solche, wie die Bf. zutreffend ausführt, nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig (VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014).

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

Diese Bestimmung stellt gegenüber § 238 BAO eine lex specialis dar (siehe dazu VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014, und 27.09.2012, 2009/16/0181).

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten (Umsatzsteuer 2007 und Kapitalertragsteuer für 2007) betreffen Fälligkeitstage des Jahres 2007 , sodass die Einhebungsverjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres 2007 zu laufen begann.

Über die H.GmbH wurde am Datum1 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 mangels Kostendeckung aufgehoben. Im vorliegenden Fall unterbrach daher die Anmeldung des Konkursverfahrens die Einhebungsverjährung. Die Verjährungsfrist begann mit der Aufhebung des Konkursverfahrens im Jahr 2014 neu zu laufen, weshalb im Zeitpunkt des Vorhaltsschreibens des Finanzamtes am 15.11.2016 sowie der Erlassung des Haftungsbescheides am 20.01.2017 die Einhebungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen war.

Der im Schriftsatz vom 31.01.2019, Punkt 2, nicht näher begründeten Rechtsansicht der Bf., das Insolvenzverfahren der GmbH habe die Verjährungsfrist nicht unterbrochen, ist daher im Hinblick auf die vorliegende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu folgen.

Vertreterstellung

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug FN war die Bf. vom Datum4 bis Datum5 neben Z2 handelsrechtliche Geschäftsführerin der am Datum3 errichteten H.GmbH.

Eine Aufteilung der Vertreteragenden zwischen der Bf. und Z2 wurde im gesamten Haftungsverfahren nicht behauptet.

Als bestellte Geschäftsführerin hatte die Bf. die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen. Zu den Pflichten der Bf. als Geschäftsführerin der Gesellschaft gehörten u.a. die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, die Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, die Abgabenerklärungspflicht sowie die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft und die Sorgetragung für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Nach dem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung war ihr Ehegatte Z1 der faktische Geschäftsführer der H.GmbH. Auf Grund der familiären Struktur sei ihr ein Eingreifen in die Geschäftsführung nicht möglich gewesen. Sie habe aber im Geschäft Hilfsdienste geleistet (putzen, Kaffee kochen) sowie die ihr ausgehändigten Belege der steuerliche Vertreterin übermittelt.

Ein faktischer Geschäftsführer ist nach dem GmbHG nicht zur Vertretung der Gesellschaft berufen und somit auch nicht als Vertreter im Sinn des § 80 BAO anzusehen (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0084).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Beschluss vom 30.05.2017, Ra 2017/16/0025, mit Verweis auf seine frühere Rechtsprechung und Literatur zum Vorbringen eines bestellten Geschäftsführers, eine andere Person habe als faktischer Geschäftsführer fungiert, ausgeführt:

"Dass die Bestellung eines "Geschäftsführers auf dem Papier" an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an."

Dass die Bf. daher nur als "Geschäftsführerin auf dem Papier" bestellt wurde, änderte nichts an ihrer Stellung als Organwalterin nach dem GmbHG und an den sie nach § 80 BAO treffenden Pflichten.

Dass laut Vorlageantrag die Abgabenbehörde nicht zur Krankheit des Beschwerdeführers Stellung genommen hat, liegt nach Aufklärung dieses Umstandes in der mündlichen Verhandlung daran, dass nicht die Bf., sondern der ebenfalls zur Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der H.GmbH herangezogene faktische Geschäftsführer Z1 schwer krank ist. Auf die Haftungsinanspruchnahme der Bf. hat dieser Umstand keinen Einfluss.

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin nach der Aktenlage infolge Vermögenslosigkeit am Datum⁷ im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Da der Konkurs der Gesellschaft mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, war eine Verteilungsquote im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige nicht zu berücksichtigen.

Abgaben- und Abzugsteuerhaftungsbescheid

Im Haftungsverfahren wurde nicht bestritten, dass der Bf. der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 13.12.2011, der Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG für 2007 vom 13.12.2011 und der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.12.2011 zusammen mit dem Vorhalt des Finanzamtes vom 15.11.2016 übermittelt wurden (die Übernahme des Vorhaltes am 21.11.2016 durch die Bf. ist aktenkundig).

Das Vorbringen in der Beschwerde, die Bf. habe lediglich "im Rahmen der Vorbereitung des Haftungsbescheides" die Möglichkeit zur Äußerung gehabt, "wobei aber auch hier nicht sämtliche Grundlagenbescheide vorhanden waren", ist daher nicht nachvollziehbar, weil der Bf. sämtliche Grundlagenbescheide sowie der 36seitige BP-Bericht für die Stellungnahme im Haftungsverfahren zur Verfügung standen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid (im vorliegenden Fall der Umsatzsteuerbescheid 2007) voran, so ist die Abgabenbehörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung des Geschäftsführers (hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe) grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085).

Geht bei Selbstberechnungsabgaben, bei denen die GmbH zum Steuerabzug und zur Steuerabfuhr verpflichtet ist, dem Haftungsbescheid an den Geschäftsführer der Gesellschaft ein Abzugsteuerhaftungsbescheid an die GmbH voran (im vorliegenden Fall der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2007 vom 13.12.2011), so ist die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren des Geschäftsführers auch an den Abzugsteuerhaftungsbescheid gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung des Geschäftsführers (hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Abgabe) grundsätzlich an diesen Abzugsteuerhaftungsbescheid zu halten (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0057).

Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch eine Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden auch ein Rechtszug gegen den an die GmbH ergangenen Abzugsteuerhaftungsbescheid eingeräumt.

Einwendungen gegen den Abgabensanspruch können - solange die erlassenen Abgaben- und Abzugsteuerhaftungsbescheide dem Rechtsbestand angehören - im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden (siehe VwGH 10.04.1997, 94/15/0188).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019, Punkt 1, wird vom Vertreter der Bf. dazu vorgebracht, diese habe im Zug der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch Argumente gegen die Grundlagenbescheide erhoben; dementsprechend sei auch die Beschwerde gegen die Abgabenbescheide rechtzeitig eingebracht worden.

Ob gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2007 eine Beschwerde anhängig ist, ist nicht in diesem Verfahren zu entscheiden; da sich aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH verstärkter Senat 18.10.1995, 91/13/0037) aus der Entscheidung über die Beschwerde gegen die Haftung die Legitimation zur Beschwerde gegen den Abgabensanspruch ableitet, und daher im Fall der Einbringung einer Beschwerde sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die diesem zu Grunde liegenden Abgabenbescheide zuerst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist, hindert dieses Vorbringen nicht die Erledigung der hier anhängigen Beschwerde gegen den Haftungsbescheid.

Der in der mündlichen Verhandlung vom Rechtsvertreter gestellte Antrag auf Unterbrechung des Haftungsverfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung der Beschwerde im Abgabenverfahren war im Hinblick auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abzuweisen.

Das Vorbringen der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019, Punkt 3, sowie die diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach die von der F.GmbH in Kommission übernommenen und von der Prüferin zu Unrecht in die Schätzung der Bemessungsgrundlagen einbezogenen Teppiche laut einer der steuerlichen Vertreterin zugekommenen, aber von dieser "nicht mehr auffindbaren Bestätigung" an die F.GmbH retourniert wurden und nunmehr (auch) in der Buchhaltung dieser Gesellschaft aufscheinen, weshalb die Abgaben bei der H.GmbH zu hoch festgesetzt wurden, richtet sich ausschließlich gegen die Bescheide über den Abgabensanspruch,

weshalb dieses Vorbringen nicht im Haftungsverfahren zu erörtern und die diesbezüglich beantragten Zeugeneinvernahmen nicht im Haftungsverfahren durchzuführen sind.

Zu diesem Vorbringen ist jedoch anzumerken, dass der Prüferin von der Steuerberaterin ein "Auszug aus der Buchhaltung 2007 -2009 der F.GmbH" vorgelegt wurde, *aus dem hervorgehen solle, dass die auf den Lieferscheinen angeführten Teppiche wieder an die F.GmbH retourniert wurden* (siehe BP-Bericht, Tz 14b).

Diese im Prüfungsverfahren daher ohnedies vorgelegene, im Übrigen von keinem Entscheidungsträger der F.GmbH unterfertigte Bestätigung - die in der mündlichen Verhandlung gegen den Haftungsbescheid zum Nachweis einer zu hohen Abgabensatzung erneut vorgelegt wurde - wurde von der Prüferin im BP-Bericht, Tz. 14b, ausführlich einer Beweiswürdigung unterzogen. Gegen diese Beweiswürdigung wurde kein Vorbringen erstattet.

Die in der Vorhaltsbeantwortung behauptete "weg zu denkende Fehlleistung" [gemeint offensichtlich der steuerlichen Vertreterin], "die einen günstigeren Grundlagenbescheid ergeben hätte", liegt somit gar nicht vor.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Zum allgemein gehaltenen Vorbringen, "ein Verschulden der Bf. liege nicht vor und werde vom Finanzamt nicht dargelegt", wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach es Aufgabe der Bf. ist, darzutun, weshalb sie den ihr auferlegten Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, insbesondere nicht dafür Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten entrichtet hat (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094). Ein Nachweis des Verschuldens der Bf. ist durch die Abgabenbehörde nicht zu erbringen.

Die Behörde hat sich jedoch mit den Einwendungen der Bf. zu befassen, sie habe kein Verschulden getroffen.

In diesem Zusammenhang beantragt die Bf. in der Beschwerde, von einer Haftung für Vorperioden, in der keine Geschäftsführung ausgeübt worden sei, abzusehen.

Die Bf. wurde im Gesellschaftsvertrag vom Datum³ zur Geschäftsführerin der H.GmbH bestellt und war ab diesem Zeitpunkt zur Abgabe verbindlicher rechtsgeschäftlicher Erklärungen für die GmbH berechtigt, auch wenn die Eintragung ins Firmenbuch erst eine Woche später am Datum⁴ erfolgte (siehe dazu OGH 25.01.1978, 1 Ob 747/77).

Da die Bf. daher ab dem Errichtungstag der Gesellschaft deren organschaftliche Vertreterin nach außen und eine Woche nach dem Errichtungstag bereits als handelsrechtliche Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen war, ist das Vorbringen, die Bf. habe keinen Anlass gehabt, anzunehmen, dass Abgabenberechnungen unrichtig waren und somit Abgabenrückstände vor ihrer Zeit als Geschäftsführerin entstanden seien

und sie in Folge dessen bei der Übernahme ihrer Geschäftsführerfunktion auch nicht verpflichtet gewesen sei, die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen, unverständlich.

Wurden, wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, bereits in der Woche vor der Eintragung ins Firmenbuch Geschäfte getätigt, so war es selbstverständlich die Verpflichtung der Bf., auch für diesen Zeitraum den bereits angeführten abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen.

Insoweit die Bf. in der Beschwerde vorbringt, sie habe während des Insolvenzverfahrens keinen Einfluss auf die "Abgabengebahrung" gehabt, ist darauf hinzuweisen, dass durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt, dessen freier Verfügung entzogen wird. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter im Sinn des § 80 BAO (VwGH 04.05.2017, Ra 2017/16/0061, mit Verweis auf Vorjudikatur). Trifft den Masseverwalter ein Verschulden insoweit, als - laut Vorbringen der Bf. - im Insolvenzverfahren die Möglichkeit nicht wahrgenommen wurde, Teppiche zum Preis des (höheren) Schätzgutachtens zu veräußern, ändert dies nichts daran, dass die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabensforderungen uneinbringlich sind. Die Bf. übersieht, dass die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht Folge der behaupteten mangelhaften Verwertung des Gesellschaftsvermögens im Konkursverfahren war, sondern die Abgaben in Folge ihr anzulastender schuldhafter Pflichtverletzungen nicht aus den der Gesellschaft zur Verfügung gestandenen Mitteln entrichtet wurden, zumal es zu den vordringlichen Pflichten der Bf. als Geschäftsführerin gehörte, rechtzeitig für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Für die Beurteilung des Vorliegens einer Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ist das (un)rechtmäßige Verhalten des Masseverwalters im Konkurs der Primärschuldnerin ohne Belang.

Über welche Tatsachen der in diesem Zusammenhang als Zeuge beantragte Schätzgutachter SV Auskunft geben könnte, wurde weder angeführt noch sind solche ersichtlich.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Dass die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, wird mit der "ordnungsgemäßen Beauftragung" der steuerlichen Vertreterin argumentiert.

Nimmt der Geschäftsführer die steuerlichen Agenden nicht selbst wahr, sondern überträgt sie an Dritte, wird er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Es treffen ihn Auswahl- und

Kontrollpflichten, deren Verletzung Haftungsfolgen nach sich ziehen (VwGH 19.11.1998, 98/14/0172).

Nicht die ordnungsgemäße Beauftragung der steuerlichen Vertreterin befreit daher vom Risiko der Haftungsinanspruchnahme, sondern deren ordnungsgemäße Überwachung.

Die Aufforderung im Vorhalt vom 21.12.2018, bekannt zu geben, welche geeigneten Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen die Bf. durchgeführt, insbesondere welche Kontrollmechanismen sie während ihrer Geschäftsführertätigkeit eingerichtet habe und diesbezügliche Nachweise vorzulegen, beantwortete die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019, Tz. 4 damit, dass sie monatliche Aufzeichnungen geführt habe, dass die Abgaben regelmäßig gemäß UVA bezahlt wurden. Diese Aufzeichnungen seien der Steuerberaterin übergeben, aber nicht retourniert worden.

Inwieweit damit die Bf. ihrer Überwachungspflicht gegenüber der mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten betrauten steuerlichen Vertreterin nachgekommen ist, bleibt im Dunkeln, weil sich aus dem für die abgabepflichtige Gesellschaft als auch deren steuerlicher Vertreterin jederzeit einschaubaren Abgabenkonto die Entrichtung der Abgaben ohnehin leicht feststellen lässt.

Aus der Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. SN ist zudem ersichtlich, dass im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit der Bf. von Datum³ bis Datum⁴ keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht wurde. Da die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Verpflichtung zur Leistung von Umsatzsteuervorauszahlungen allgemein bekannt sind, kann der Bf. nicht entgangen sein, dass die Gesellschaft keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet hat. Welche Aufzeichnungen die Bf. daher über die Entrichtung der Umsatzsteuer geführt hat und warum diese Belege der Steuerberaterin übergeben wurden, bleibt rätselhaft.

Die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen kann bereits im Fall leichter Fahrlässigkeit erfolgen. Eine solche liegt schon dann vor, wenn sich der Geschäftsführer zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Dritten bedient, dessen Tätigkeit jedoch nicht ausreichend überwacht (VwGH 17.09.1990, 90/14/0038).

Das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019, Tz 4, die Bf. sei ihrer "Aufsichts- und Kontrollpflicht jedenfalls nachgekommen und durfte sich zu Recht darauf verlassen, dass die Abgabenverwaltung durch die StB St vorgenommen wird", wurde trotz Aufforderung weder näher ausgeführt noch nachgewiesen.

Dass der faktische Geschäftsführer der GmbH, Z1, nicht überwacht wurde, hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung zugestanden.

Demnach ist der Bf. bereits eine schuldhafte Pflichtverletzung mangels Überwachung der mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betrauten Dritten vorzuwerfen.

Zu den in diesem Zusammenhang beantragten Zeugeneinvernahmen der steuerlichen Vertreterin und des faktischen Geschäftsführers ist auszuführen, dass die Beweisanträge nicht bestimmt sind, weil daraus nicht hervorgeht, über welche konkreten Tatsachen die Zeugen Bescheid wissen und welche Tatsachenbehauptungen mit deren Aussage erwiesen werden soll. Wird ein Beweisthema der Einvernahme nicht angeführt, ist das BFG nicht zur Einvernahme der Zeugen verpflichtet (siehe VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0023). Auch das Vorbringen im Vorlageantrag, wichtige Zeugen seien nicht vernommen worden bzw. das Finanzamt habe zu den "ergänzenden möglichen Angaben der Steuerberaterin" nicht Stellung genommen, läuft auf einen unzulässigen Erkundungsbeweis hinaus, zu dessen Aufnahme das BFG nicht verpflichtet ist (siehe dazu VwGH 03.01.2018, Ra 2017/11/0207).

Die Behörde hat - wie bereits ausgeführt - von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen. Eine Haftung kommt auch für Abgabenschulden in Betracht, die auf Grund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen festgesetzt wurden. Der Geschäftsführer haftet für eine solche Abgabennachforderung bei der Gesellschaft, wenn ihm ein Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten, die die Schätzung begründet hat, zugerechnet werden kann.

Die Bf. beruft sich darauf, sie habe sämtliche Belege, die sie vom faktischen Geschäftsführer erhalten habe, an die Steuerberaterin weiter geleitet, die Aufzeichnungen seien ohne Verschulden der Bf. fehlerhaft.

Diesem Vorbringen sind auszugsweise die Feststellungen der Prüferin im BP-Bericht gegenüber zu stellen:

- In der Aufstellung der Lebenshaltungskosten wurde zur Deckung der Ausgaben in den Prüfungsjahren 2007 bis 2009 (u.a. Neurenovierung der Wohnung 250.000 Euro, laut schriftlichem Vermerk "teils ohne Rechnung" durchgeführte Renovierung des Geschäftslokales der GmbH 150.000 Euro, Verkehrsstrafen 44.273 Euro, Kfz-Kosten 35.000 Euro, Benzinkosten 27.000 Euro, etc.) vom faktischen Geschäftsführer Z1 u.a. der Verkauf von - nicht nachweisbarem - Familienbesitz über 170.000 Euro für das Jahr 2007, über 190.000 Euro für das Jahr 2008 und über 140.000 Euro für das Jahr 2009 angeführt. Eine Teppichhandelsgesellschaft, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er war, wurde im Jahr 2001 infolge Abweisung eines Konkursantrages mangels Vermögens aufgelöst; danach verfügte er bis 2011 über keine nennenswerten (erklärten) Einkünfte. Die Bf. gab an, von Arbeitslosengeld und Krankengeld gelebt zu haben.

- Darlehen von Privatleuten an Z1 in der Höhe von 970.000 Euro, 50.000 Euro und 43.600 Euro scheinen nicht in der Buchhaltung auf, obwohl die Darlehen teilweise mit der Hingabe von Teppichen getilgt wurden. Ob und in welcher Höhe Rückzahlungen erfolgten bzw. in welcher Höhe die Darlehen noch aushaften, konnte von der Prüferin nicht geklärt werden.

- In 27 Monaten Öffnungszeit erfolgten für 25 Teppiche Doppelverkäufe, obwohl Doppelnummerierungen laut faktischem Geschäftsführer durch die Vergabe fortlaufender Nummern auszuschließen waren.
- Am 17.10.2007 wurden bei einer Hamburger Firma 170 Teppiche über 25.621,50 Euro bestellt. Für die Anzahlung (in bar) von 12.676,06 Euro liegt keine Rechnung vor. Am 26.10.2007 wurden bei der gleichen Firma laut Rechnung 47 Teppiche für 15.986,07 Euro erworben. Somit wurde in der Buchhaltung ein Betrag von 28.931,50 Euro nicht erfasst. Bei der Inventur wurden die Teppiche nicht berücksichtigt.
- Sowohl die Bf. als auch Z1 bezogen im Jahr 2007 von der F.GmbH privat Teppiche auf Lieferschein. Die behauptete Rücknahme der Teppiche wurde auf den Lieferscheinen nicht vermerkt.
- Pro Ausgangsrechnung wurden mehrere Teppiche verkauft. Sämtliche Ausgangsrechnungen wurden bar bezahlt.
- Auf Ausgangsrechnungen wurden Teppiche verkauft, für die keine Eingangsrechnungen in der Buchhaltung vorlagen.
- Die von der Prüferin ausgewerteten, im Zuge einer Hausdurchsuchung bei der GmbH beschlagnahmten Aufzeichnungen über den Teppichbestand führte in den drei Prüfungsjahren zu einem errechneten Teppichfehlbestand von 877 Stück.

Bereits auf Grund dieser einzelnen, dem BP-Bericht entnommenen Feststellungen der Prüferin erweist sich die Verantwortung der Bf., sie habe sich darauf verlassen, dass die "Abgabenverwaltung" durch die steuerliche Vertreterin vorgenommen werde, die Aufzeichnungen seien ohne ihr Verschulden fehlerhaft gewesen, als völlig unglaubwürdig.

Dass die Bf. an den materiellen und formellen Mängeln der Buchhaltung, die die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO begründen, ein Verschulden trifft, steht außer Frage, zumal die Bf. nachweislich Teppiche auf eigenen Namen übernommen und weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet hat und somit nicht behaupten kann, von Malversationen, die unter dem Deckmantel der GmbH begangen wurden, nichts gewusst zu haben. Die Darstellung der Bf., die Schätzung der haftungsgegenständlichen Abgaben sei allein Folge des - wie dargestellt gar nicht vorgelegenen - Verlustes der Bestätigung durch die Steuerberaterin im Betriebsprüfungsverfahren, kann die Haftungsinanspruchnahme der Bf. jedenfalls nicht verhindern.

Wie bereits vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausgeführt wurde, ergibt sich aus der Bestimmung des § 95 Abs. 3 EStG 1998 die Verpflichtung, dass die Abzugsteuer anlässlich der Auszahlung der Kapitalerträge zur Gänze zu entrichten ist.

Für Abzugsteuern (im vorliegenden Fall Kapitalertragsteuer) haftet der zum Auszahlungszeitpunkt verantwortliche Geschäftsführer stets in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn die übrigen liquiden Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren.

Eine Auflistung der Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen ist der Bf. laut Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2019 nicht möglich.

Die Bf. haftet daher für die Kapitalertragsteuer 2007 sowie für die Umsatzsteuer 2007, die im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit (Datum4 bis Datum5) abzuführen war, zur Gänze.

Kausalität

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006).

Fest steht, dass das pflichtwidrige Verhalten der Bf. als Geschäftsführerin kausal für die Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben war .

Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht möglich, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der

Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Es war daher zweckmäßig, die Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund ihres pflichtwidrigen Verhaltens bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 15. Februar 2019