



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vom 28. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. April 2008 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Von einer Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuer 3/2007 in Höhe von 5.319 € wird abgesehen.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin (Bw.), die laut Auskunft des Zentralen Melderegisters im November 2009 ihren Familiennamen von M auf C geändert hat, war seit 18. 8. 1997 als alleinige Geschäftsführerin der T-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Am 19. 3. 2007 wurde über das Vermögen dieser Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 8. 2. 2008 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 2,04998 %.

Mit Schreiben vom 27. 2. 2008 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass am Abgabenkonto der GmbH, deren Geschäftsführerin die Bw. gewesen sei, Abgabenschulden laut beiliegendem Rückstandsausweis im Gesamtbetrag von 211.645,46 € als uneinbringlich aushafteten. Das Finanzamt erwäge, hierfür die Haftung der Bw. geltend zu machen. In diesem Schreiben wurden die rechtlichen Voraussetzungen für die Vertreterhaftung sachverhaltsbezogen dargelegt. Weiters wurde die Bw. aufgefordert, hiezu Stellung zu nehmen und näher bezeichnete Unterlagen zu ihrer Entlastung vorzulegen.

In einem undatierten Antwortschreiben, das den Eingangsstempel vom 14. 4. 2008 trägt, führte die Bw. nur aus, dass sie „die gewünschten Listen, Aufzeichnungen nicht machen“ könne, weil der Masseverwalter „die gesamten Unterlagen“ habe.

1.2. Mit Bescheid vom 29. 4. 2008 zog das Finanzamt die Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der Gesellschaft im Gesamtbetrag von 211.645,46 € heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	1997-2006	131.476,90
Körperschaftsteuer	1997-2006	18.326,98
Kammerumlage	2002-2006	121,63
Lohnsteuer	1/2002-1/2007	9.767,23
Dienstgeberbeitrag	1/2002-1/2007	6.120,65
Dienstgeberzuschlag	1/2002-1/2007	645,01
Säumniszuschlag	2004-2006	7.612,31
Aussetzungszinsen	2003-2004	17.900,62
Stundungszinsen	2004	955,16
Verspätungszuschlag	3/2003-7/2006	11.254,97
Pfändungsgebühr	2004-2006	7.464,00
Summe		211.645,46

Ausgeführt wurde, die Bw. sei als GmbH-Geschäftsführerin im Hinblick auf § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass die Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH hin.

1.3. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 28. 5. 2008 wurde Folgendes vorgebracht:

„1) Zum einen berufe ich gegen die Höhe der Abgabenschuld in Höhe von 211.645,46 €. Im Bescheid wird die Abgabenschuld damit begründet, dass ich als ehemalige Geschäftsführerin der Firma T-GmbH schuldhaft die gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung der Abgabenschuld verletzt habe.

Diesbezüglich verweise ich u. a. auf das Urteil des Landesgerichtes ... vom 7. 5. 2008 (GZ ...Hv...), in dem ich zu einem zu entrichtenden Betrag von insgesamt € 114.277,67 verurteilt wurde.

2) Weiters berufe ich gegen die im Bescheid festgehaltene Zahlungsfrist von einem Monat nach Zustellung des Bescheides. Hier verweise ich auch auf das im Punkt 1 angeführte Urteil des Landesgerichtes ..., in dem mir die Weisung erteilt wurde, den Betrag in Höhe von € 114.277,67 innerhalb einer Frist von einem Jahr zu entrichten.

3) Zusätzlich möchte ich aufgrund des abgeschlossenen Konkursverfahrens des Primärschuldners T-GmbH auf meine prekäre finanzielle Situation hinweisen. Ich beziehe zur Zeit lediglich

eine Notstandshilfe, mit der ich u. a. meine zwei unterhaltspflichtigen Kinder zu versorgen habe. Aufgrund dieses Umstandes habe ich bereits mit der Schuldnerberatung ... Kontakt aufgenommen, die einen Privatkonkurs vorbereitet.

4) Gemäß § 212a BAO stelle ich gleichzeitig den Antrag, die Einhebung des Betrages bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen...”

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. 6. 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach Zitierung der haftungsrelevanten Vorschriften wurde ausgeführt, dass zwischen dem im gerichtlichen Strafverfahren wegen Abgabenhinterziehung festgestellten „Streitwert“ und der im Haftungsverfahren relevanten Haftsumme kein Zusammenhang bestehe, zumal sich die Haftung auch auf Abgaben erstrecke, die zwar dem Finanzamt gemeldet, aber nicht entrichtet worden seien. Was die im Haftungsbescheid angeführte einmonatige Zahlungsfrist betreffe, so könne die Bw. Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungen) beantragen. Da die Haftung zu Recht geltend gemacht worden sei, sei die Berufung abzuweisen.

1.5. Im Vorlageantrag vom 16. 7. 2008 wurde ausgeführt, dass laut Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 211.645,46 € offen seien. Dies bedeute, dass der im Urteil des Landesgerichtes ... vom 7. 5. 2008 enthaltene Abgabebetrag in Höhe von insgesamt 114.277,67 € (Anm.: strafbestimmender Wertbetrag) in der Haftsumme enthalten sei. Somit sei die „im Widerspruch zum Urteil“ stehende einmonatige Zahlungsfrist laut Haftungsbescheid zumindest auf einen Teilbetrag von 114.277,67 € nicht anwendbar.

Da im Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten in kumulierter Form ausgewiesen seien, sei nicht ersichtlich, welche Abgabenschuld zu welchem Zeitpunkt entstanden sei. Diesbezüglich werde auf § 238 BAO verwiesen, wonach die Haftung nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist geltend gemacht werden dürfe.

Obwohl die Bw. auf ihre prekäre wirtschaftliche Situation ausdrücklich hingewiesen habe, sei das Finanzamt hierauf im Rahmen der Ermessensübung nicht eingegangen. Nach Rücksprache mit der Schuldnerberatung werde der Abgabenbehörde „eine gemeinsame Abklärung dieses Punktes“ bei einem noch abzustimmenden Termin vorgeschlagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

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

2.2. Vorweg wird festgestellt, dass dem Vorbringen im Vorlageantrag, dem Haftungsbescheid sei nicht zu entnehmen, wie sich die einzelnen Haftungsbeträge errechneten, mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. 3. 2010 Rechnung getragen wurde. In den Beilagen zu diesem Schreiben wurden die im Haftungsbescheid enthaltenen Summen nach Abgabenart, Zeitraum und Abgabebetrag wie folgt aufgegliedert:

U12/03	9.491,63	L3/04	233,43	L 8/06	95,92	DB 3/04	124,32	DB 8/06	144,52	DZ12/05	14,55	Z12/05	61,78
U 1/05	2.380,63	L5/04	160,45	L 10/06	205,78	DB 5/04	112,85	DB10/06	160,29	DZ 4/06	15,69	Z1/06	81,57
U 2/05	5.807,47	L 6/04	380,35	L 11/06	261,00	DB 6/04	203,80	DB11/06	223,84	DZ 5/06	13,18	Z3/06	77,37
U 3/05	299,87	L7/04	249,60	L 12/06	234,79	DB 7/04	126,86	DB12/06	164,45	DZ 6/06	21,13	Z4/06	75,40
U 4/05	2.241,53	L8/04	260,74	L 1/07	244,99	DB 8/04	128,61	DB 1/07	165,92	DZ 7/06	35,07	Z7/06	58,18
U 5/05	3.135,27	L 9/04	164,03	KA 2000	108.543,51	DB 9/04	113,42	DZ 3/04	13,53	DZ 8/06	15,54	EZ2004	17.439,00
U 6/05	229,59	L10/04	194,18	K 2003	2.366,97	DB10/04	118,15	DZ 5/04	12,41	DZ10/06	17,08	EG2004	4.313,95
U 9/05	1.050,43	L11/04	216,63	K 4-6/04	437,00	DB11/04	172,40	DZ 6/04	22,68	DZ11/06	24,70	EG2005	2.627,77
U10/05	1.562,46	L12/04	291,19	K 7-9/04	437,00	DB12/04	133,39	DZ 7/04	13,78	DZ12/06	17,48	EG2006	509,48
U11/05	949,57	L1/05	258,36	K 10-12/04	439,00	DB 1/05	131,17	DZ 8/04	13,95	DZ 1/07	17,66	EG2004	3,75
U12/05	772,27	L2/05	154,39	K 1-3/05	2.552,00	DB 2/05	116,25	DZ 9/04	12,47	Z 12/03	1.200,00	EG2005	8,50
U 1/06	1.019,62	L3/05	200,37	K 4-6/05	2.270,29	DB 3/05	122,84	DZ10/04	12,93	Z 1-2/04	3.000,00	EG2006	0,55
U 2/06	247,46	L4/05	254,59	K 1-3/06	437,00	DB 4/05	130,63	DZ11/04	19,61	Z 3-4/04	816,20	St2004	955,16
U 3/06	967,14	L5/05	96,63	K 4-6/06	437,00	DB 5/05	107,96	DZ12/04	14,42	Z 5-6/04	196,80	SZ2004	5.459,59
U 4/06	1.507,97	L11/05	305,45	K 7-9/06	437,00	DB11/05	190,91	DZ 1/05	14,21	Z 11/04	300,74	SZ2005	531,98
U 5/06	503,90	L12/05	282,71	K10-12/06	439,00	DB12/05	134,66	DZ 2/05	12,75	Z 1/05	190,45	SZ2006	58,18
U 6/06	159,03	L4/06	328,56	KU 10-12/04	10,02	DB 4/06	146,15	DZ 3/05	13,40	Z 2/05	290,37	SZ2004	820,00
U 7/06	2.908,99	L5/06	149,57	KU1-3/05	13,12	DB 5/06	120,47	DZ 4/05	14,16	Z 4/05	179,32	SZ2005	120,47
U 8/06	2.066,20	L6/06	195,22	KU4-6/05	31,84	DB 6/06	187,43	DZ 5/05	11,94	Z 5/05	250,82	SZ2004	501,62
U 3/07	5.319,00	L7/06	160,16	KU7-9/05 KU4-6/06	20,75 7,94	DB 7/06	344,30	DZ11/05	21,44	Z 11/05	75,97	SZ2005	120,47

Weiters wurde die Bw. mit dem obigen Schreiben davon in Kenntnis gesetzt, dass der in der Rückstandsaufgliederung als „KA 2000“ bezeichnete Betrag in Höhe von 108.543,51 € in Wirklichkeit folgende Abgabenschuldigkeiten betrifft:

U 1997	2.418,05		
U 1998	5.979,01		
U 1999	<u>17.946,55</u>		
		26.343,61	
U 9/02-11/03		<u>64.562,31</u>	
			90.905,92
K 1997	3.032,06		
K 1999	806,66		
K 1/03-3/04	<u>2.187,00</u>		
			6.025,72
KU 10-12/02			37,96
L 1/02			4.188,14
DB 1/02			2.295,06

DZ 1/02			229,25
EZ 2003			461,46
Z 3/03			<u>4.400,00</u>
Summe			108.543,51

Aus der Aufgliederung der Abgabenschulden nach Abgabenarten und Zeiträumen in den Beilagen zum Schreiben vom 16. 3. 2010 ist ersichtlich, wie sich die im Haftungsbescheid enthaltenen Summen errechnen. Diese Aufgliederung ist von der Bw. unwidersprochen geblieben. Ein dem Haftungsbescheid allenfalls anhaftender Begründungsmangel ist damit saniert.

2.3. Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236).

2.4. Die Berufung richtet sich zunächst dagegen, dass das Finanzamt die Haftung für Abgaben in Höhe von insgesamt 211.645,46 € geltend gemacht hat. Eingewendet wird ausschließlich, dass die Bw. im oben angeführten gerichtlichen Finanzstrafverfahren zur Entrichtung eines Abgabebetrages in Höhe von 114.277,67 € verurteilt worden sei.

Wie dem Urteilsspruch zu entnehmen ist, wurde die Bw. als GmbH-Geschäftsführerin hinsichtlich eines Abgabebetrages in Höhe von 30.591,02 € der teils versuchten, teils vollendeten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und § 13 FinStrG sowie hinsichtlich eines Abgabebetrages in Höhe von 83.686,65 € der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig gesprochen. Über die Bw. wurde deshalb eine Geldstrafe von 30.000 € (im Uneinbringlichkeitsfall zwei Monate Ersatzfreiheitsstrafe) verhängt, deren Vollzug unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen wurde. Weiters wurde der Bw. aufgetragen, den hinterzogenen Abgabebetrag (114.277,67 €) innerhalb einer Frist von einem Jahr zu entrichten.

Die diesbezügliche Argumentation der Bw. ist nicht geeignet, das Bestehen der den Gegenstand der Haftung bildenden Abgabenschulden in Frage zu stellen, weil zwischen dem gerichtlichen Strafverfahren und dem Haftungsverfahren kein Zusammenhang besteht. Im Finanz-

strafverfahren war nicht die Frage zu klären, welche Abgabenschulden in welcher Höhe bei der GmbH aushaften. Vielmehr wurde vom Gericht festgestellt, welche Abgaben in welcher Höhe die Bw. hinterzogen (bzw. zu hinterziehen versucht) hat. Die für die Haftung nach § 9 BAO relevante Feststellung, welche Abgabenforderungen gegen die erstschuldnerische Gesellschaft bestehen, ist ausschließlich im Haftungsverfahren zu treffen. Das gerichtliche Finanzstrafverfahren ist hierfür unmaßgeblich (vgl. z. B. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. Nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, innerhalb einer Frist von einem Monat zu entrichten. Dadurch wird gegenüber dem Haftungspflichtigen eine eigene Fälligkeit begründet (vgl. Ritz, BAO³, § 224 Tz 8). Der bekämpfte Haftungsbescheid enthält eine derartige Aufforderung. Der Einwand, die Aufforderung zur Entrichtung der Haftungsschuld innerhalb einer Frist von einem Monat stehe im Widerspruch zum Urteil des Landesgerichtes ... vom 7. 5. 2008, verkennt die Rechtslage.

2.5. Unstrittig sind die Vertreterstellung der Bw. sowie die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden bei der erstschuldnerischen GmbH. Weiters steht außer Streit, dass diese Abgaben in jenem Zeitraum fällig geworden sind, in welchem die Bw. für die Abgabentrichtung der GmbH verantwortlich war.

In einem solchen Fall ist es Sache des Vertreters darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Der Geschäftsführers hat im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat aber nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft (vgl. etwa VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283, VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010, VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Die Bw. hat den Vorhalt des Finanzamtes vom 27. 2. 2008 im Ergebnis so beantwortet, dass sie keine Angaben darüber machen könne, welche Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunk-

ten der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der ersschuldnerischen GmbH vorhanden waren bzw. wie diese verwendet wurden. Der Einwand, die „gesamten Unterlagen“ der GmbH befänden sich beim Masseverwalter, befreit die Bw. nicht von ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedem Vertreter, der fällige Abgabenschulden der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Haftungsinanspruchnahme zumutbar ist, sich spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung seiner Vertretungstätigkeit (hier: Konkurseröffnung) fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Darlegung seines pflichtgemäßen Verhaltens ermöglichen (vgl. z. B. VwGH 28.10.1998, 97/14/0160).

Die Bw. hat im gesamten Haftungsverfahren nichts vorgebracht, was darauf schließen ließe, dass sie ohne ihr Verschulden daran gehindert war, die ihr obliegende Abgabenzahlungspflicht zu erfüllen. Somit darf von der Abgabenbehörde eine für den Abgabenausfall kausale schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 9 E 233).

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

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruchs 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038, ausgesprochen hat, wirken Unterbrechungshandlungen im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO anspruchsbezogen. Somit entfalten derartige Unterbrechungshandlungen nicht nur gegenüber dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen Wirkung (vgl. auch VwGH 23. 6. 2009, 2007/13/0017; Ritz, BAO³, § 238 Tz 18).

Nach der gegenüber § 238 BAO spezielleren Regelung des § 9 Abs. 1 KO wird durch die Anmeldung im Konkurs die Verjährung der angemeldeten Forderungen unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Gemeinschuldner beginnt von neuem mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig geworden ist (vgl. Ritz, a. a. O., § 238 Tz 14).

Im Berufungsfall wurden sämtliche haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Konkurs der GmbH als Konkursforderungen angemeldet und bei der Verteilung der Konkursmasse berücksichtigt.

Soweit die Haftung Abgaben einschließlich Nebengebühren betrifft, deren Fälligkeit in den Jahren 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 eingetreten ist, hat die Verjährungsfrist mit Ablauf der Jahre 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 zu laufen begonnen. Die Anmeldung dieser Abgabenschuldigkeiten im Konkurs der GmbH (im April bzw. Juli 2007) erfolgte somit vor Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist, wobei die Verjährung durch die Anmeldung unterbrochen wurde. Mit Rechtskraft des Beschlusses vom 8. 2. 2008 über die Aufhebung des Konkurses hat die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen. Daraus ergibt sich, dass das Recht auf Einhebung dieser Abgaben im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung (mit Bescheid vom 29. 4. 2008) noch nicht verjährt war.

Dies gilt auch für die mit Bescheiden vom 20. 6. 2002 festgesetzte Körperschaftsteuer 1997 und 1999. Da diese Abgaben gemäß § 210 Abs. 1 BAO am 29. 7. 2002 fällig geworden sind, erfolgte deren Anmeldung im Konkurs der GmbH innerhalb offener Verjährungsfrist und begann die Verjährung mit der Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses neu zu laufen.

Die in der Haftsumme enthaltene Umsatzsteuer 1997, 1998 und 1999 wurde mit Bescheiden vom jeweils 20. 6. 2002 festgesetzt. Die Fälligkeit dieser Abgaben wird durch § 21 Abs. 1 iVm Abs. 5 UStG 1994 bestimmt. Danach war die Umsatzsteuer 1997 am 16. 2. 1998 und die Umsatzsteuer 1998 am 15. 2. 1999 fällig. Die Fälligkeit der Umsatzsteuer 1999 ist am 15. 2. 2000 eingetreten. Das Finanzamt hat auf der Grundlage des Rückstandsausweises vom 26. 8. 2002 zur zwangsweisen Hereinbringung dieser (und anderer) Abgaben am 28. 8. 2002 gegen die primärschulderische GmbH Vollstreckung geführt, indem die in einer Beilage zum Pfändungsprotokoll angeführten Gegenstände (Postenzahlen 1 - 13) gemäß § 31 AbgEO gepfändet wurden. Eine solche Vollstreckungsmaßnahme stellt in rechtlicher Hinsicht unzweifelhaft eine Unterbrechung im Sinn des § 238 Abs. 2 BAO dar. Da sie innerhalb der Verjährungsfrist gesetzt worden ist, führte sie gemäß § 238 Abs. 2 BAO – unbeschadet weiterer Unterbrechungshandlungen – dazu, dass die Verjährungsfrist hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997, 1998 und 1999 mit Ablauf des Jahres 2002 neu zu laufen begonnen hat. Somit wurden auch diese Umsatzsteuern im Konkurs der GmbH vor Ablauf der Verjährungsfrist angemeldet und begann die Verjährung mit der Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses neu zu laufen (vgl. Schreiben des Masseverwalters an das Finanzamt v. 15. 5. 2007; E-Mail des Finanzamtes an den Masseverwalter v. 29. 5. 2007; Stellungnahme des Masseverwalters v. 1. 8. 2007 betreffend Zurückziehung einer Bestreitung von Konkursforderungen).

Aus den dargelegten Gründen ist der Haftungsanspruchnahme der Bw. die Einhebungsverjährung nach § 238 BAO nicht entgegen gestanden.

2.7. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für 3/2007 (5.319 €) war von einer Haftungsanspruchnahme der Bw. abzusehen, weil diese Abgabe erst nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen Gesellschaft und somit zu einem Zeitpunkt fällig war, als die Bw. nicht mehr für die Abgabentrachtung verantwortlich war.

2.8. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Sicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Die Bw. war alleinige Geschäftsführerin der GmbH und damit die einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige.

Die Bw. bemängelt die Ermessensübung des Finanzamtes und wendet ein, dass auf ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nicht eingegangen worden sei. Die Bw. beziehe „zur Zeit“ nur Notstandshilfe und müsse zwei „unterhaltspflichtige“ (gemeint wohl: unterhaltsberechtigten) Kinder versorgen. Zur Vorbereitung eines Privatkonkurses habe die Bw. bereits Kontakt mit der Schuldnerberatung in ... aufgenommen.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Bw. zirka 45 Jahre alt und damit noch längere Zeit erwerbsfähig ist. Von einer (gänzlichen) Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei der Bw. kann daher nicht ausgegangen werden. Im Übrigen wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen steht. Es trifft nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte. Vielmehr kann die Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (vgl. z. B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112; VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Nach der Aktenlage wurde über das Vermögen der Bw. bislang kein Insolvenzverfahren eröffnet. Der Umstand, dass die Bw. allenfalls in der Zukunft einen derartigen Antrag stellen wird, lässt ihre Haftungsinanspruchnahme nicht unbillig erscheinen, zumal in diesem Fall die Haftungsforderung von der Wirkung des Konkurses erfasst würde (vgl. VwGH 5.7.2004, 2202/14/0123).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung der Vorrang gegenüber dem Interesse der Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. August 2010