

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch LEGW, 1111 xxxxx, EE 34, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 26. Jänner 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. April 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wird teilweise Folge gegeben und dieser Bescheid insofern abgeändert, als die Haftungssumme von bisher 90.414,23 € um den Betrag von 36.739,38 € auf 53.674,85 € eingeschränkt wird. Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war laut Firmenbuch seit 17. Jänner 2001 alleinige Geschäftsführerin der Fa. X-GmbH. Mit Beschluss des Landesgerichtes Y vom 22. Dezember 2004 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet, welcher nach Verteilung der Konkursmasse am 21. Oktober 2005 wieder aufgehoben wurde. Die im Konkurs angemeldeten Abgabeforderungen wurden im Rahmen der Quote in Höhe von 3,83% bezahlt.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2010 zog das Finanzamt die Bf. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für in einer angeschlossenen Rückstandsaufgliederung nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin

in Höhe von insgesamt 90.414,23 € heran. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Geschäftsführerin sei verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet würden und es müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt worden sei. Die Haftung sei auszusprechen, da Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Gesellschaft bisher erfolglos verlaufen seien.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete der steuerliche Vertreter ein, die Bf. sei zwar im Firmenbuch seit Jänner 2001 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin eingetragen gewesen. Die Bf. habe jedoch sämtliche Aufgaben und Tätigkeiten als Geschäftsführerin im Innenverhältnis an die beiden Gesellschafter abgetreten, weshalb diese im Innenverhältnis für die Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten der Gesellschaft verantwortlich gewesen seien. Deren Tätigkeiten habe die Bf. durch regelmäßige Kontrollen von Buchhaltungsauswertungen, Umsatzsteuervoranmeldungen, Steuererklärungen, etc. überprüft und jeweils festgestellt, dass die abgabenrechtlichen Pflichten zeit- und ordnungsgemäß erfüllt worden seien. Aus diesem Grund läge keine schuldhafte Pflichtverletzung der Bf. vor, sodass ex lege keine Haftung eintreten könne. Hinsichtlich der in Haftung gezogenen Abgaben werde weiters darauf verwiesen, dass die Abgaben der Jahre 2001 und 2002 samt Nebengebühren noch nicht rechtskräftig veranlagt seien, da hinsichtlich dieser Verfahren Berufungen anhängig seien bzw. noch weitere Rechtsmittel ergriffen würden. Sollte im Berufungsverfahren tatsächlich eine Abgabepflicht für die Jahre 2001 und 2002 festgestellt werden, könne der Bf. insofern kein Verschulden angelastet werden, als sie keine Möglichkeit gehabt habe, mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln allfällige Unrichtigkeiten in den Abgabenerklärungen der Jahre 2001 und 2002 festzustellen. Den Feststellungen der Betriebsprüfung seien nämlich formelle Mängel in den Buchhaltungsunterlagen zugrunde gelegen, die letztendlich zu Abgabenfestsetzungen geführt hätten. Die Bf. sei zur Feststellung dieser formellen Mängel und zur Ableitung allfälliger daraus entstehender abgabenrechtlicher Konsequenzen mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln und Kenntnissen nicht in der Lage gewesen. Auch deshalb sei eine schuldhafte Pflichtverletzung zu verneinen.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin sei am 22. Dezember 2004 ein Konkursverfahren eröffnet worden, wodurch die Gesellschaft aufgelöst worden sei. Das Konkursverfahren sei am 21. Oktober 2005 abgeschlossen worden, die Gesellschaft hätte daher von Amts wegen gelöscht werden müssen. Es sei aktenkundig, dass die Primärschuldnerin seit der Konkurseröffnung keine Geschäftstätigkeit mehr ausübe. Im Rückstandsausweis seien Lohnabgaben des Jahres 2004 sowie Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2004 ausgewiesen. Über diese Abgaben sei aber bereits im Konkursverfahren abgesprochen worden, weshalb die Bw. auch diesbezüglich an der Nichtentrichtung kein Verschulden treffe. Jedenfalls sei bei Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin fristgerecht ein Insolvenzverfahren eröffnet worden, sodass auf keinen

Fall eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegen könne. Die genannten Abgaben hätten im Konkursverfahren angemeldet werden müssen.

Weshalb die Gesellschaft nach Konkursabschluss nicht gelöscht worden sei, entziehe sich der Kenntnis des steuerlichen Vertreters der Bf.. Es sei davon auszugehen, dass das Finanzamt eine amtswegige Löschung verhindert habe. Da die Gesellschaft nach wie vor existiere, würden vom Finanzamt seit dem Jahr 2005 Körperschaftsvorauszahlungen festgesetzt, die von der Gesellschaft mangels Vermögens nicht entrichtet werden könnten. Da die Bf. auf eine amtswegige Löschung der Gesellschaft keinen Einfluss habe, könne ihr deswegen auch kein Verschulden vorgeworfen werden. Die Gesellschaft sei bekanntermaßen seit dem Jahr 2004 vermögenslos, weshalb es der Geschäftsführerin auch rechtlich nicht möglich sei, Abgabenschuldigkeiten zu entrichten. Die fortgesetzte Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Jahre 2005 bis 2009 könne der Bf. jedenfalls nicht vorgeworfen werden, diesbezüglich sei ein Verschulden der Bf. denkunmöglich. Beantragt werde die ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides, die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2010 wurde der Berufung insofern Folge gegeben, als der Haftungsbetrag auf 79.267,22 € eingeschränkt wurde, indem sämtliche Körperschaftsteuervorauszahlungen ab Oktober 2005 von der Haftung ausgenommen wurden (Anmerkung: Der Spruch der Berufungsvorentscheidung, die Haftung werde als unbegründet abgewiesen, ist somit unzutreffend). Zur Begründung wurde ausgeführt, die Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen nach Konkursaufhebung sei wegen der Vollbeendigung der Gesellschaft zu Unrecht erfolgt und deshalb rückgängig gemacht worden.

Unter Wiedergabe des Wortlautes der §§ 9 und 80 BAO sowie der maßgeblichen Judikatur zu den Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme wurde sinngemäß dargelegt, von der Uneinbringlichkeit der vor Konkurseröffnung fällig gewordenen, in Haftung gezogenen Abgaben sei infolge der Aufhebung des Konkurses auszugehen. Mit Ausnahme der Körperschaftsteuer 2002 und 2001 sowie der Kapitalertragsteuer 2001, die in Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung erst mit Bescheiden vom 17. Februar 2009 festgesetzt worden seien, seien auch sämtliche haftungsgegenständlichen Abgaben im Konkurs angemeldet worden. Auch sei die Konkursquote in Höhe von 3,83% in Abzug gebracht worden, die Haftungsinanspruchnahme sei somit nur in Höhe der jeweiligen, uneinbringlichen Restschuld erfolgt.

Es sei auch nicht maßgeblich, dass die Abgaben der Jahre 2001 und 2002 samt Nebengebühren noch nicht rechtskräftig veranlagt seien. Da nach § 254 BAO trotz Einbringung einer Berufung die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe zulässig sei, sei auch eine Haftungsinanspruchnahme möglich. Zudem könne eine Haftung selbst dann ausgesprochen werden, wenn der Vertretene nicht mehr existiere, etwa nach Löschung im Firmenbuch. Nicht von Bedeutung sei überdies, ob die im Firmenbuch als Geschäftsführer ausgewiesene Person diese Funktion tatsächlich ausübe,

maßgebend sei einzig dessen formale Stellung. Für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO sei auch unwesentlich, ob ein Konkursverfahren fristgerecht beantragt worden sei, weil eine solche Antragstellung nicht zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers zähle.

Das Vorbringen der Bf., sie habe sämtliche Geschäftsführungsagenden im Innenverhältnis an zwei Gesellschafter delegiert, werde als in Widerspruch stehend erachtet zur Aussage, die Bf. habe die Tätigkeiten dieser Gesellschafter regelmäßig kontrolliert und festgestellt, dass die abgabenrechtlichen Pflichten regelmäßig und ordnungsgemäß erfüllt worden seien. Als nicht nachvollziehbar sei zudem der Einwand der Bf. zu werten, mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln und Kenntnissen sei sie zur Feststellung allfälliger Unrichtigkeiten in den Abgabenerklärungen 2001 und 2002 nicht in der Lage gewesen. Denn abgesehen davon, dass eine konkrete Beschreibung der der Bf. zur Verfügung stehenden Mittel und Kenntnisse fehle, hätten der Bf. beim Studium der Buchhaltungsauswertungen jedenfalls die gravierenden Umsatzrückgänge auffallen müssen. Bei tatsächlicher regelmäßiger Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen wären der Bf. zumindest die Stornobuchungen bei den Umsätzen 2001 sowie der Umstand aufgefallen, dass die Durchschnittsumsätze pro Monat bei bn, lx, etc. vor den Storni über eine Million ATS (72.672,83 €) betragen hätten, nach den Storni nur noch etwa 600.000,00 ATS (43.603,70 €) und im zweiten Halbjahr 2001 nur mehr ca. 19.000,00 ATS (1.380,78 €). Derart ungewöhnliche Zahlenentwicklungen würden üblicherweise dem Geschäftsführer nicht verborgen bleiben, weshalb dieses Vorbringen als Schutzbehauptung gewertet werde. Überdies könnte selbst die tatsächliche Durchführung regelmäßiger Kontrollen die Bf. nicht exkulpieren. Denn als Geschäftsführerin sei sie dafür verantwortlich, dass die abgabenrechtlichen Agenden richtig, vollständig und zeitgerecht wahrgenommen würden. Somit wäre die Bf. zur Abgabe der Steuererklärungen für die 2009 nacherhobenen Abgaben der Jahre 2001 und 2002 als in diesem Zeitraum verantwortliche Geschäftsführerin verpflichtet gewesen. Sollte sie dazu nicht in der Lage gewesen sein, ist ihr jedenfalls vorzuwerfen, dass sie die Geschäftsführerfunktion dennoch übernommen habe.

Gesamthaft sei daher von einer schuldhaften Pflichtverletzung sowie von einem Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten auszugehen.

Mit Schriftsatz vom 16. September 2010 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet, vielmehr wurde auf die Ausführungen im Abgabenverfahren sowie im Berufungsverfahren verwiesen.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf. nochmals der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung und die in diesem Zusammenhang bestehenden qualifizierten Mitwirkungspflichten des Vertreters einer Gesellschaft detailliert zur Kenntnis gebracht.

Am 22. April 2015 wurde dem BFG seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. eine ergänzende Stellungnahme übermittelt samt eines Auszuges aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin betreffend den Zeitraum 01.01.2001 bis 17.04.2015 sowie einer Kopie eines Einstellungsbeschlusses hinsichtlich eines gegen die Bf. gemäß §§ 33 Abs. 1 und 2 und 38 Abs. 1 lit. a FinstrG eingeleiteten Abgabenhinterziehungsverfahrens. In der erwähnten Stellungnahme wurde Folgendes ausgeführt:

"1) "Geschäftsführung" durch die Bf.

Die Bf. ist per 17.01.2001 zur Geschäftsführerin der damaligen "Z-GmbH" bestellt worden. Die Bf. hat damals gerade eine Lehre als Einzelhandelskauffrau abgeschlossen, war jedoch beruflich noch vollkommen unerfahren. Gesellschafter der "Z-GmbH" waren seit Anfang 2001 Herr X.X. und Herr Y.Y.. Herr X.X. ist der Vater der Bf. Bei der Geschäftsführerbestellung wurde der Bf. seitens der Gesellschafter erklärt, dass die Geschäftsführung rein formell sei, und dass die Führung der Geschäfte tatsächlich von Herrn X. und von Herrn Y. ausgeübt werde. Die Bf. müsse daher nur formell prüfen, ob die Abgabenvorschriften eingehalten werden. Auf Grund ihrer Unerfahrenheit und der wirtschaftlichen Abhängigkeit zu ihrem Vater, hat die Bf. der "formellen" Geschäftsführung zugestimmt und durfte davon ausgehen, dass die abgabenrechtlichen Vorschriften von den faktischen Geschäftsführern X. und Y. auch eingehalten werden. Die Bf. hat zwar, wie bereits in der Berufung ausgeführt, kontrolliert, ob Umsatzsteuervoranmeldungen, Steuererklärungen und Buchhaltungsauswertungen erstellt wurden, auf Grund ihrer Ausbildung war sie jedoch nicht in der Lage, inhaltlich und materiell zu überprüfen, ob diese Erklärungen auch inhaltlich richtig erfolgt sind. Auf Grund der wirtschaftlichen und privaten Abhängigkeit zu ihrem Vater kann daher einer 21-jährigen Tochter kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie sich als "formelle" Geschäftsführerin zur Verfügung stellt und von ihrem Vater vergewissert wird, dass die Geschäftsführung insgesamt ordnungsgemäß von ihm erfolgt.

2) Betriebsprüfung im Jahr 2009

Von der geltend gemachten Haftungssumme in Höhe von insgesamt 79.267,22 € laut Berufungsvorentscheidung betreffen insgesamt 58.578,56 € Abgaben, die erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2009 festgesetzt worden sind. Insbesondere sind für das Jahr 2001 im Jahr 2009 (acht Jahre später!!) 49.274,22 € an Körperschaftssteuer festgesetzt worden. Die Festsetzung der Körperschaftssteuer erfolgte nach einem umfangreichen Betriebsprüfungsverfahren durch eine erfahrene Betriebsprüferin (Frau Z.) und ist mittlerweile nach einem verlorenen Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzgericht rechtskräftig. Die Abgabenfestsetzung erfolgte ausschließlich deshalb, weil in der Buchhaltung formelle Mängel festgestellt worden sind, und seitens der Gesellschaft und der Steuerberatung der "Z-GmbH" (nun "X-GmbH") nicht bewiesen werden konnte, dass inhaltlich die Bücher des Jahres 2001 richtig waren. Das Beschwerdeverfahren der Firma X-GmbH ist vom Bundesfinanzgericht, Außenstelle Y, zu den Geschäftszahlen XXX und YYY geführt worden und im Jahr 2014 abgeschlossen worden. Eine Einsichtnahme in den Akt wird die Komplexität des dortigen Abgabenvorgangs nachweisen und es wird

daraus ersichtlich sein, dass die beanstandete formelle Unrichtigkeit der Buchführung bei beruflicher Unerfahrenheit, wie sie bei der Bf. damals vorlag, von ihr nicht eingeschätzt werden konnte und somit auch kein vorwerfbares Verhalten vorliegen kann. Dies schon deshalb, weil auch die Steuerberatung im Verfahren der "X-GmbH" davon ausgegangen ist, dass die Buchhaltung insbesondere des Jahres 2001 ordnungsgemäß war bzw. vorhandene Fehler ordnungsgemäß berichtigt worden sind.

3) Abwicklung der Buchhaltung durch die "Z-GmbH" im Jahr 2001

Aus dem Beschwerdeverfahren der "X-GmbH" ergibt sich, dass im Jahr 2001 eine Systemumstellung der Lieferungen und Leistungen der "Z-GmbH" erfolgt ist. Dies insbesondere deshalb, weil per Anfang 2001 der bisherige Gesellschafter und Geschäftsführer A.A. aus der Gesellschaft ausgeschieden ist. Unbestritten haben in den Jahren vor 2001 Abgabenhinterziehungen und Unregelmäßigkeiten durch Herrn A.A. stattgefunden, die allerdings ab dem Jahr 2001, nach dem Ausscheiden von Herrn A. aus der Gesellschaft, gänzlich eingestellt worden sind. Für die Belegaufbereitung bei der Firma "Z-GmbH" war die Mitarbeiterin Frau B.B. unter Anleitung von Herrn X. und Herrn Y.. zuständig. Ab Mai 2001 ist auf Grund der Systemumstellung in der Abwicklung des Warenverkehrs und des Rechnungsflusses seitens der Steuerberatungskanzlei AAA festgestellt worden, dass in den Monaten Jänner bis April 2001 die Rechnungsstellung und Kostenverrechnung an die damalige Geschäftspartnerin in der KL, die Firma "CCC", unrichtig war und daher umfangreiche Stornierungen von Rechnungen und Belegen erfolgen mussten. Auf Grund dieser Situation ist es zu den bereits angeführten "formellen" Mängeln gekommen, die von der Betriebsprüfung aufgegriffen wurden und zu einer Abgabenfestsetzung geführt haben. Aus dem gesamten Betriebsprüfungsverfahren ergibt sich aber nicht, dass seitens der faktischen Geschäftsführer X. und Y.. Malversationen vorgelegen haben, sondern sind die Abgaben nur auf Grund der formellen Mängel und der konträren Beweiswürdigung durch das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht festgesetzt worden. In der Berufungsvorentscheidung vom 18.8.2010 wird darauf hingewiesen, dass beim Studium der Buchhaltungsauswertungen die Umsatzrückgänge auffallen hätten müssen. Gerade die Tatsache, dass das System der Weiterverrechnungen an die Abnehmerin "CCC" Anfang 2001 umgestellt worden ist, hat zu diesen Umsatzrückgängen geführt und hat keineswegs den Hintergrund gehabt, dass die abgabenrechtlichen Pflichten nicht eingehalten worden wären. Und die von der Betriebsprüfung beanstandeten Stornobuchungen sind in Zusammenarbeit mit der damaligen Mitarbeiterin Fr. B. und dem Steuerberatungsbüro erfolgt. Im Zuge der Betriebsprüfung hat sich auch herausgestellt, dass der Großteil der vorgenommenen Stornierungen richtig waren (siehe Liste der "unsinnigen Weiterverrechnungen"). Hier kann somit der Geschäftsführerin kein Verschulden vorgeworfen werden, da sie sich auf die beauftragten Mitarbeiter und die Steuerberatung verlassen hat.

4) Faktische Geschäftsführung durch Herrn X. und Herrn Y..

Aus dem gesamten Betriebsprüfungsakt ergibt sich, dass seitens des Finanzamtes immer Herr X.X. als Geschäftsführer der Gesellschaft in Anspruch genommen wurde. Bei

keiner Besprechung wurde die Bf. hinzugezogen, da auch vom Finanzamt festgestellt worden ist, dass die Bf. keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung genommen hat. Dieser Einfluss ist lediglich von Herrn X.X. und dem Geschäftspartner Y. erfolgt, wobei das Finanzamt allerdings auf unerklärliche Weise Herrn Y.. in keinem Stadium des Verfahrens einbezogen und eingebunden hat und auch nicht als Haftenden in Anspruch genommen hat. Lediglich Herr X.X. ist mit Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragssteuer "bedacht" worden. Betreffend Herrn Y., der zwar in der KL wohnhaft war, ist nicht einmal ein Ladungsversuch seitens des Finanzamtes erfolgt bzw. ist auch kein Versuch erfolgt, Bescheide zuzustellen.

5) Zusammenfassung der bisherigen Ausführungen

Aus den bisherigen Ausführungen kann zusammenfassend festgehalten werden, dass sich die Bf. sehr wohl darum gekümmert hat, die abgabenrechtlichen Vorschriften einzuhalten, dies vor allem dadurch, dass sie darauf vertrauen konnte, dass die beiden Gesellschafter X. und Y.. die ihnen delegierten Pflichten ordnungsgemäß erfüllt haben. Aus dem beiliegenden Ausdruck des Steuerkontos der "X-GmbH" ab 1.1.2001 ist ersichtlich, dass das Steuerkonto am 9.11.2004 einen Tagessaldo von 1.721,94 € ausgewiesen hat. Davor war das Steuerkonto zumindest bis zum 13.4.2004 immer wieder ausgeglichen bzw. hat Guthabensalden ausgewiesen. Dies ist ein Nachweis dafür, dass die fälligen Abgaben regelmäßig gemeldet und entrichtet worden sind und daher die Bf. davon ausgehen konnte, dass die beauftragten Personen (Gesellschafter und Steuerberatung) die abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt haben. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 22.12.2004 hat ein Abgabenrückstand von 4.497,69 € bestanden. Die Umsatzsteuer für den Monat 10/2004 (Restbetrag von 11.740,58 € noch offen) und die im Jänner 2004 festgesetzten Lohnabgaben (L 1.991,39 €, DB 749,01 €, DZ 64,91 €) sind Abgabenfestsetzungen im Zusammenhang mit der Konkurseröffnung (Vorsteuerkorrektur etc.) und ergeben sich systembedingt aus der Tatsache der Konkurseröffnung. Bis zu Zeitpunkt der Konkurseröffnung sind die Abgaben ordnungsgemäß gemeldet und entrichtet worden, sodass hier für eine Haftung der Bf. kein Platz sein kann.

6) Beweismittel für den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung

Das Bundesfinanzgericht weist in der Ladung vom 15.12.2014 zur mündlichen Verhandlung unter Hinweis auf dazu ergangene Judikatur darauf hin, dass (zusammengefasst) noch Beweismittel für die Gleichbehandlung der Gläubiger vorgelegt werden können, um nachzuweisen, dass durch die Verwendung der liquiden Mittel vor der Konkurseröffnung keine Benachteiligung der Abgabenbehörde entstanden ist. Dazu müssen wir darauf verweisen, dass es nach über 10 Jahren unmöglich ist, entsprechende Belege und Unterlagen vorzulegen, da die Aufbewahrungsfrist für Belege aus diesem Zeitraum längst abgelaufen ist. Das "nicht mehr Vorhandensein" von Belegen nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist kann aber einem Abgabepflichtigen nicht vorgeworfen werden, da er sich ja rechtskonform verhalten hat. Zudem sind Belege der Gesellschaft im Zuge von Hausdurchsuchungen des Finanzamtes Y im Jahr 2006

umfangreich beschlagnahmt und nicht zurückgegeben worden. Jedenfalls können keine aktenmäßigen Nachweise mehr geführt werden, wie die Verwendung der liquiden Mittel vor der Konkurseröffnung erfolgt ist. Wie bereits erwähnt, ist dies auch nicht notwendig, da im Zeitpunkt der Konkurseröffnung lediglich ein Betrag von 4.497,69 € gegenüber dem Finanzamt Y offen war und daher eine Benachteiligung in maßgeblichem und im vorgeworfenen Ausmaß gar nicht möglich war. Der Großteil der im Haftungsbescheid (BVE vom 18.8.201) geltend gemachten Haftungsbeträge sind zudem erst lange nach dem bereits aufgehobenen Konkursverfahren festgestellt und - wie bereits oben schon erwähnt - nach einem aufwändigen Betriebsprüfungsverfahren festgesetzt worden, sodass dazu die Haftung nicht schlagend werden kann.

7) Verfahrenseinstellung durch die Staatsanwaltschaft

Der Ordnung halber sei noch darauf hingewiesen, dass aus der Einstellung des zu GZ geführten Ermittlungsverfahrens der Staatsanwaltschaft Y (Schreiben vom 16.8.2010) gegen die Bf. ersichtlich ist, dass auch die Staatsanwaltschaft offensichtlich festgestellt hat, dass kein vorwerfbares Verhalten durch die Bf. vorliegt."

Zusammenfassend gehe aus den Ausführungen der ergänzenden Stellungnahme hervor, dass kein schuldhaftes Verhalten der Bf. vorliege und bereits deshalb eine Haftungsinanspruchnahme zu Unrecht erfolgt sei. Überdies könne zwischen einem allfällig schuldhaften Verhalten der Bf. und der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben kein Kausalzusammenhang im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO bestehen, da im Zeitpunkt der Konkurseröffnung der Abgabenrückstand mit ca. 4.500,00 € sehr gering gewesen sei.

In der am 28. April 2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt, die Bf. sei im Unternehmen der Primärschuldnerin nicht für die Buchhaltung, sondern für Design, Produktentwicklung und Programmierung zuständig gewesen. Diese Tätigkeit habe die Bf. deshalb ausüben können, weil sie nicht nur eine Lehre als Einzelhandelskauffrau absolviert habe, sondern überdies bei der Firma DDD in den Sparten "Stickerei, Zeichner und Puncher" ausgebildet worden sei. Die Bf. habe jedoch regelmäßig überprüft, ob die Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zeitgerecht erstellt worden seien, ob Saldenlisten vorhanden gewesen seien und ob das Abgabenkonto ausgeglichen gewesen sei. Eine materielle Prüfung habe die Bf. nicht vorgenommen. Sofern im Bereich "Buchhaltung" Klärungsbedarf bestanden habe, seien primär die Gesellschafter und sekundär die steuerliche Vertretung kontaktiert worden.

Auch sei die dem BFG am 22. April 2015 übermittelte Stellungnahme insofern zu korrigieren, als für die Buchhaltung - und zwar für die Belegsammlung und Verbuchung - von Jänner 2001 bis ca. Mitte Mai 2001 Frau D.D. verantwortlich gewesen sei. Erst ab Mitte Mai habe Frau B..B.. die Tätigkeiten der Frau A. übernommen. Frau B. habe die Belege gesammelt und diese monatlich der steuerlichen Vertretung übermittelt. Die Belege seien erst von der steuerlichen Vertretung verbucht worden. Der erwähnte Personalwechsel habe wegen seitens der Gesellschafter als unrichtig gewerteter

Buchungen stattgefunden, welche erst die von der Abgabenbehörde und dem BFG als unrichtig beanstandeten Stornobuchungen erforderlich gemacht habe.

Seitens der Amtsbeauftragten wurde ein Gespräch mit der Betriebsprüferin wiedergegeben, wonach Frau B. insbesondere wegen mangelnder Deutschkenntnisse nicht in der Lage gewesen sei, ihre Tätigkeit fachgerecht auszuüben. Zudem wären laut Aussage der Betriebsprüferin nicht nur die Unterlagen vor Ausscheiden des Herrn A. als Geschäftsführer mangelhaft gewesen, sondern auch die Unterlagen nach dessen Ausscheiden (also jene im Zeitraum der Geschäftsführungstätigkeit der Bf.).

Sowohl vom steuerlichen Vertreter der Bf. als auch vom anwesenden ehemaligen Gesellschafter der Primärschuldnerin und Vater der Bf. wurde bestritten, dass Frau B. unzureichende Deutschkenntnisse gehabt habe. So sei Frau B. zwar eine gebürtige Südafrikanerin, sie spreche aber perfekt Deutsch. Frau B. habe zudem ca. 20 Jahre in E. im Stickereiwesen gearbeitet und kenne die Materie exakt. Sie sei somit auch sachkundig gewesen. Ausgesucht und eingestellt worden sei Frau B. vom anwesenden ehemaligen Gesellschafter der Primärschuldnerin. Die Bf. hätte aufgrund ihrer mangelnden Erfahrung keine solche Personalentscheidung treffen können. Zutreffend sei zwar, dass sich die Buchhaltung 2001 in einem nicht ordnungsgemäßen Zustand befunden habe. Für diesen Umstand sei aber - wie bereits erwähnt - nicht Frau B. verantwortlich gewesen, sondern Frau A.. Zu erwähnen sei überdies, dass die aus der Buchhaltung ersichtlichen Umsatzrückgänge ihre Ursache darin hätten, dass vor 2001 sämtliche Vorleistungen zuerst an die Primärschuldnerin verrechnet worden seien und diese in der Folge die Aufwendungen an die K Schwesterfirma weiterverrechnet habe. Im Gegensatz dazu seien ab 2001 nur mehr die eigenen Leistungen der Primärschuldnerin an die K Schwesternfirma weiterverrechnet worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO.

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 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 § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für eine Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im Beschwerdefall wird bestritten, dass hinsichtlich der in Haftung gezogenen Abgaben der Jahre 2001 und 2002 einschließlich der Nebenansprüche - dabei handelt es sich um Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von 1.139,95 € bzw. von 239,76 €, um Nachforderungen von Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von 49.274,22 € bzw. von 407,59 €, um Anspruchszinsen 2001 und 2002 in Höhe von 6.282,20 € bzw. von 52,85 €, um den Säumniszuschlag 2001 in Höhe von 1.136,83 € (wegen verspäteter Entrichtung der Umsatzsteuer 2000) sowie um Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von 1.424,87 € - tatsächlich Abgaben- bzw. Zahlungsansprüche bestehen. Begründet wird dies damit, dass zum Zeitpunkt des Ergehens des Haftungsbescheides die betreffenden Abgaben infolge eingebrachter Rechtsmittel noch nicht rechtskräftig veranlagt waren.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass die Primärschuldnerin in schriftlichen Anzeigen vom 5. Februar 2004 und vom 9. April 2004 bezichtigt wurde, nicht alle erzielten Erlöse und Umsätze in das Rechenwerk und die Buchhaltung aufgenommen zu haben. Als Folge dieser Anzeigen fand bei der Primärschuldnerin eine die Jahre 1998 bis 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Aufgrund der Feststellungen dieser Prüfung wurden mit Bescheiden vom 17. Februar 2009 die Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 1999 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit selben Datum neue Sachbescheide sowie Anspruchszinsfestsetzungsbescheide und ein Säumniszuschlagsbescheid erlassen. Weiters wurde die Primärschuldnerin mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 17. Februar 2009 für aushaftende Kapitalertragsteuer der Zeiträume 1999 bis 2003 in Anspruch genommen.

Beschwerdegegenständlich wesentlich ist, dass Rechtsmittel unter anderem zwar gegen die Körperschaftsteuer- und die Anspruchszinsfestsetzungsbescheide 2001 und 2002 eingebracht wurden, nicht aber gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 und den Säumniszuschlagsbescheid 2001. Der Haftungs-

und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 wurde hinsichtlich einer versteckten Ausschüttung in Höhe von 1.424,87 € inkl. USt. als zutreffend erachtet, betreffend des darüber hinausgehenden Betrages wurde ebenfalls ein Rechtsmittel sowie - anders als im Zusammenhang mit der Berufung gegen die Körperschaftsteuer- und die Anspruchszinsfestsetzungsbescheide 2001 und 2002 - Anträge auf Aussetzung der Einhebung eingebracht. Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen und fristgerechter Einbringung von Vorlageanträgen hat das BFG die Rechtsmittel gegen die obig angeführten Bescheide mit Erkenntnis vom xxxx, XXX, als unbegründet abgewiesen und eine Revision als unzulässig erachtet. Eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde nicht erhoben.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme (siehe dazu zB Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 2 und § 224 Tz 4). Sie setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung). Da eine Körperschaftsteuerschuld für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 nicht (mehr) besteht - die Körperschaftsteuerbescheide dieser Jahre wurden mit Bescheiden vom 18. August 2010 gemäß § 299 BAO von Amts wegen ersatzlos aufgehoben - kann die Haftung der Bf. für Körperschaftsteuervorauszahlungen der Zeiträume 01-03/2006, 04-06/2006, 07-09/2006, 10-12/2006, 01-03/2007, 04-06/2007, 07-09/2007, 10-12/2007, 01-03/2008, 04-06/2008, 07-09/2008, 10-12/2008 und 01-03/2008 nicht mehr aufrecht erhalten werden. Überdies war die Haftung um weitere 1.424,87 € einzuschränken, weil durch Verbuchung von Gutschriften die Umsatzsteuer 10/2004 nicht mehr in Höhe von 13.165,45 €, sondern lediglich in Höhe von 11.740,58 € aushaftet.

Nicht erforderlich für durch Abgabenbescheide festgesetzte Abgaben sowie für bescheidmäßig festgesetzte Nebenansprüche ist jedoch die Rechtskraft dieser Bescheide (siehe dazu zB VwGH 24.09.2002, 2000/14/0081; VwGH 16.09.2003, 2000/14/0106; UFS 29.03.2010, RV/0412-L/09). Daher war im Beschwerdefall eine Haftungsinanspruchnahme betreffend Körperschaftsteuer der Jahre 2001 und 2002, betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und betreffend Anspruchszinsen 2001 und 2002 trotz der seitens der Primärschuldnerin eingebrachten Rechtsmittel, über die zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheides noch nicht endgültig abgesprochen worden war, zulässig. Hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2001 und 2002 und des Säumniszuschlages 2001 kommt der Einwand der Bf. schon deshalb nicht zum Tragen, weil diese Abgaben zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides nicht streitverfangen waren. Betreffend der Kapitalertragsteuer 2001 ist überdies festzuhalten, dass eine Aussetzung der Einhebung zum Zeitpunkt des Ergehens des Haftungsbescheides nur bezüglich des nicht in die Haftung einbezogenen Betrages von 28.333,47 € aufrecht war. Einer Haftungsinanspruchnahme hätte aber auch nicht entgegengestanden, wenn hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von 1.424,87 € eine Aussetzung der Einhebung bewilligt worden wäre. Dies deshalb, weil die Kapitalertragsteuer vom Abfuhrpflichtigen gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 einzubehalten

und gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das Finanzamt abzuführen ist. Somit ist die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer 2001 lange vor Erlassung des Haftungs- und Zahlungsbescheides ex lege eingetreten.

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass der nach Abschluss eines Konkurses mit Beschluss des Landesgerichtes Y vom 21. Oktober 2005 in der Konkursquote von 3,83% nicht mehr Deckung findende Teil der in Haftung gezogenen Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Die Bf. stellt auch nicht in Abrede, dass sie im haftungsgegenständlichen Zeitraum im Firmenbuch als alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin der Primärschuldnerin eingetragen war. Sie bestreitet jedoch das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung, indem sie vorbringt, sie sei aufgrund ihres damaligen Alters und ihrer Ausbildung nicht in der Lage gewesen, sämtliche mit dieser Funktion verbundenen Aufgaben zu erfüllen. Deshalb habe sie die ihr obliegenden Tätigkeiten im Innenverhältnis an die beiden Gesellschafter abgetreten, weshalb nicht sie, sondern die Gesellschafter für die Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft verantwortlich gewesen seien. Deren Tätigkeiten habe sie regelmäßig kontrolliert, indem sie überprüft habe, ob Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen zeitgerecht erstellt und eingereicht worden seien, ob das Abgabenkonto der Primärschuldnerin ausgeglichen gewesen sei, ob Saldenlisten vorhanden gewesen seien, etc. Formelle Mängel habe sie nicht festgestellt und zur Feststellung materieller Unrichtigkeiten hätte ihr - wie erwähnt - die fachliche Eignung gefehlt. Auch sei der Großteil der in Haftung gezogenen Abgaben erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2009 festgesetzt worden - die Körperschaftsteuer 2001 beispielsweise erst acht Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches - und es sei der von der Betriebsprüfung beanstandeten formellen Unrichtigkeit der Buchführung ein derart komplexes Verfahren vorausgegangen, dass selbst für die steuerliche Vertretung der Primärschuldnerin keine Unrichtigkeit erkennbar gewesen sei. Zudem werde nach wie vor von der inhaltlichen Richtigkeit der Buchhaltung ausgegangen - selbst die Betriebsprüfung habe den Großteil der zu Prüfungsbeginn beanstandeten Stornobuchungen letztlich als korrekt erachtet. Die Anerkennung der Stornobuchungen in ihrer Gesamtheit sei einzig auf Grund formeller Mängel an einer konträren Beweiswürdigung durch das Finanzamt und das BFG gescheitert.

Die Geschäftsführung einer Gesellschaft obliegt nach dem Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) idGF den Geschäftsführern (siehe dazu §§ 15ff GmbHG). Eine Übertragung der steuerlichen Agenden im Innenverhältnis auf Personen, denen eine solche Funktion gesetzlich nicht zukommt, ändert somit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nichts an der Zuständigkeit des Geschäftsführers für die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft im Außenverhältnis (VwGH 18.12.1992, 89/17/0173; VwGH 29.01.1998, 96/15/0196; VwGH 31.01.2001, 95/13/0261; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099). Daher hat der Geschäftsführer die im Innenverhältnis mit der Wahrnehmung dieser Geschäfte betrauten Personen laufend zu überwachen,

auch ohne dass ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit ihrer Tätigkeiten zu zweifeln. Somit kommt dem Einwand der Bf., sie hätte darauf vertrauen dürfen, dass die Gesellschafter die ihnen delegierten abgabenrechtlichen Aufgaben ordnungsgemäß erfüllen, keine Berechtigung zu.

Zu den Pflichten einer Geschäftsführerin gehört nun nicht nur, solche Überwachungsmaßnahmen zu setzen, die es ausschließen, dass ihr Steuerrückstände verborgen bleiben; sie hat auch durch geeignete Aufsichtsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen, dafür Sorge zu tragen, dass die steuerlichen Agenden rechtzeitig sowie formell und materiell korrekt wahrgenommen werden. Eine Geschäftsführerin wird lediglich dann haftungsfrei, wenn sie aufzeigt, dass sie trotz Aufwendung der von einer Geschäftsführerin zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit von Abgabenerklärungen - beispielsweise als Folge fehlerhafter Buchungen - nicht habe erkennen können. Als nicht ausreichend wird seitens des BFG jedenfalls erachtet, sich - wie die Bf. - lediglich über die Existenz von Abgabenerklärungen zu informieren, ohne sich mit der Rechtsrichtigkeit ihrer Inhalte auseinandergesetzt zu haben (siehe dazu zB VwGH 25.11.aaaaa, 1380/80; VwGH 30.05. 1989, 89/14/0044; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099; VwGH 20.09.2006, 2001/14/0202; VwGH 20.11.2014, 2014/16/0019; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO⁸, § 9 E 171ff).

Nicht zu exkulpieren vermag die Bf. zudem das Vorbringen ihrer Unerfahrenheit in steuerlichen Belangen sowie der angegebene Grund für die Übernahme der Geschäftsführerfunktion - die wirtschaftliche und private Abhängigkeit zu ihrem Vater. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.12.2006, 2006/14/0044, ausgesprochen hat, kommt es insofern weder auf die Beweggründe noch auf allfällige Einflussnahmen Dritter an. Vielmehr ist es als Verschulden iSd § 9 BAO zu werten, dass die Bf. trotz mangelnder fachlicher Kenntnisse die Geschäftsführerfunktion übernommen hat bzw. dass sie sich selbst nach Übernahme dieser Funktion nicht mit den damit verbundenen Pflichten ausreichend vertraut gemacht hat.

Keine Relevanz kommt überdies dem Umstand zu, dass die Staatsanwaltschaft Y ein gegen die Bf. gemäß §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 FinstrG sowie § 38 Abs. 1 lit. a leg. cit. geführtes Finanzstrafverfahren eingestellt hat. Denn bei den §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 FinstrG sowie § 38 Abs. 1 lit. a leg. cit. handelt es sich um Vorsatzdelikte, während als schuldhaft im Sinne des § 9 BAO bereits leichte Fahrlässigkeit gilt.

Dem Einwand in der Beschwerde - die aus den Bescheiden vom 17. Februar 2009 resultierenden Körperschaftsteuernachforderungen für die Jahre 2001 und 2002 seien unzutreffend, weil die Stornobuchungen anzuerkennen gewesen wären - ist entgegenzuhalten, dass die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzungen auszugehen hat. Lediglich ein ausnahmsweise nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur

dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094; VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024; UFS 24.09.2009, RV/0422-W/09; UFS 15.10.2013, RV/1130-L/11).

Wie aus dem Erkenntnis des BFG vom xxxx, XXX, mit dem die Beschwerden der Primärschuldnerin gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2003 als unbegründet abgewiesen wurden, hervorgeht, hat das Finanzgericht im Jahr 2001 vorgenommenen Stornobuchungen im Ausmaß von 231.227,30 € die Anerkennung wegen Verstößen gegen Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten versagt. Begründet wurde dies damit, dass Ausgangsrechnungen ohne jeglichen Hinweis auf eine Berichtigung oder eine Gutschrift abgeändert wurden und die Primärschuldnerin trotz Urgenz auch im weiteren Verfahren keine Unterlagen hinsichtlich der den strittigen Stornobuchungen zugrundeliegenden wirtschaftlichen Umständen vorgelegt hat. Der Einwand, eine Beweisführung über die Gründe der strittigen Stornobuchungen sei nicht möglich, weil unter anderem durch eine Hausdurchsuchung im Jahr 2006 alle Unterlagen beschlagnahmt worden seien und auch Informationen und Unterlagen der K Schwesternfirma der Primärschuldnerin infolge einer Insolvenz nicht mehr zur Verfügung stünden, wurde vom Finanzgericht als reine Zweck- bzw. Schutzbehauptung gewertet. Gewinnzuschätzungen wurden aber nicht nur wegen der nicht erwiesenen wirtschaftlichen Veranlassung der Stornierungen vorgenommen, sondern auch infolge zu Unrecht verbuchter Gutschriften in Höhe von 54.872,00 € im Jahr 2001 bzw. 84.601,58 € im Jahr 2003, welche einerseits den Forderungsstand der Primärschuldnerin gegenüber der in der KL ansässigen Schwesternfirma verminderten und andererseits entsprechende Aufwandsbuchungen zur Folge hatten. Das Finanzgericht spricht in seinem Erkenntnis *expressis verbis* "von einer desolaten Buchhaltung, die durch Nichtverbuchungen von Erlösen, diversen Fehlbuchungen sowie Nichtabstimmung der Verrechnungskonten mit der Schwesternfirma gekennzeichnet gewesen sei".

Die Feststellungen und rechtlichen Würdigungen im Erkenntnis des BFG vom xxxx, XXX, lassen nach Auffassung des Finanzgerichtes für die Annahme eines ausnahmsweise nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums keinen Raum, sodass hinsichtlich der Körperschaftsteuernachforderungen für die Jahre 2001 und 2002 zu Recht vom Vorliegen eines Verschuldens iSd § 9 BAO auszugehen ist.

Dem Einwand, "bei Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin sei fristgerecht ein Konkursverfahren eröffnet worden, die in Haftung gezogenen Abgaben hätten daher im Konkursverfahren angemeldet werden müssen", ist entgegenzuhalten, dass für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO ausschließlich von Bedeutung ist, ob abgabenrechtliche Pflichten verletzt wurden. Dazu gehört nicht die fristgerechte Stellung eines Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen. Einem Versäumnis der Abgabenbehörde auf Forderungsanmeldung der in Haftung gezogenen Abgaben im Konkursverfahren kann im Rahmen des

Ermessens durch Abzug der bei einer solchen Anmeldung erzielbar gewesenen Quote Rechnung getragen werden. Sofern die unterlassene Forderungsanmeldung nicht auf ein Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist - beispielsweise weil Abgaben nicht in voller Höhe erklärt wurden und die Abgabenbehörde davon erst nach Ablauf der Anmeldefrist im Insolvenzverfahren Kenntnis erlangt hat - wäre allenfalls zu prüfen, ob einem solchen Abzug deshalb Zweckmäßigkeitsgründe entgegenstehen. Ein solcher Sachverhalt liegt im Beschwerdefall hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von 1.139,95 € bzw. von 239,76 €, der Körperschaftsteuernachforderungen für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von 49.274,22 € bzw. von 407,59 €, der Anspruchszinsen 2001 und 2002 in Höhe von 6.282,20 € bzw. von 52,85 €, des Säumniszuschlages 2001 in Höhe von 1.136,83 € sowie der Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von 1.424,87 € vor. Hinsichtlich dieser Abgaben war eine Anmeldung im Insolvenzverfahren deshalb nicht möglich, weil die Abgabenbehörde erst im Rahmen der als Folge der schriftlichen Anzeigen vom 5. Februar 2004 und vom 9. April 2004 durchgeführten, im Februar 2009 beendeten Betriebsprüfung (also ca. 4 Jahre nach Abschluss des Konkursverfahrens) von diesen Abgabenschuldigkeiten Kenntnis erlangte.

Nicht zielführend ist auch das Vorbringen der Bf., eine Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnabgaben des Jahres 2004 sowie der Umsatzsteuer der Jahre 2003 und 2004 sei unzulässig, weil über diese Abgaben bereits im Konkursverfahren abgesprochen worden sei. Dass diese Forderungen im Konkursverfahren angemeldet und anerkannt wurden, ist nur insofern von Bedeutung, als nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen ist, dass der nicht in der Konkursquote Deckung findende Teil der jeweiligen Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Wie bereits ausgeführt wurde, ist die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenforderungen eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Vertreterhaftung.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört nun nicht nur die erwähnte richtige Berechnung bzw. Erklärung der Abgaben, sondern auch deren vollständige Entrichtung zu den Fälligkeitstagen. Diese Pflichtverletzung ist jedoch lediglich dann haftungsbegründend, wenn sie sich als ursächlich für die Uneinbringlichkeit erweist. Gelingt dem Vertreter der Beweis, dass der Primärschuldnerin zu den Fälligkeitszeitpunkten oder danach keine Mittel mehr zur Verfügung standen, wird er haftungsfrei. Waren in diesem Zeitraum noch Gesellschaftsmittel vorhanden, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, ist dem Vertreter dann keine haftungsbegründende Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er belegt, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, wird aber der Nachweis erbracht, welcher

Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, ist die Haftung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung einzuschränken (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613). Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (sog. Zug-um-Zug Geschäfte, siehe dazu zB VwGH 09.11.2011, 2011/16/0064).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben, wie der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde oder zu welchem Zeitpunkt der Abgabepflichtige die Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Abgabe erkannt hat. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie der Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 10 sowie die dort angeführte Judikatur).

Die in Haftung gezogenen Abgaben hatten die folgenden Fälligkeitstage: Die Umsatzsteuern der Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 und Abs. 5 UStG 1994 den 15.02.2002, den 17.02.2003, den 16.02.2004 und den 15.02.2005, die Umsatzsteuer 10/2004 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 UStG 1994 den 15.12.2004, die Lohnsteuer 2004 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 79 EStG 1988 den 17.01.2005, der Dienstgeberbeitrag 2004 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 gemäß § 210 Abs. 1 iVm § 43 Abs. 1 FLAG den 17.01.2005, die Körperschaftsteuer für 2001 und 2002 gemäß § 210 Abs. 1 BAO Jänner 2003 bzw. Mai 2004 (da diesbezüglich die erstmalige Abgabefestsetzung maßgebend ist, war Fälligkeitszeitpunkt ein Monat nach Zustellung der am 9. Dezember 2002 bzw. am 19. April 2004 erlassenen Bescheide), die Körperschaftsteuervorauszahlungen 07-09/2005 gemäß § 24 KStG 1988 in Verbindung mit § 45 Abs. 3 EStG 1988 den 16.08.2005, die Kapitalertragsteuer 2001 gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 das Jahr 2001 (Fälligkeitszeitpunkt ist eine Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge) sowie die Nebengebühren (Anspruchzinsen 2001, Anspruchzinsen 2002, erster Säumniszuschlag 2001 und erste Säumniszuschläge 2009) gemäß § 210 Abs. 1 den 24.03.2009, den 16.04.2009 und den 20.05.2009.

Die Bf. war als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin für die Wahrnehmung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten lediglich bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes Y vom 22. Dezember 2004 verantwortlich. Soweit daher Abgaben erst nach dem 22. Dezember 2004 fällig waren, kann deren Nichtentrichtung nicht als Pflichtverletzung der Bf. angesehen werden, da die Entscheidungsbefugnis über eventuell vorhandene Geldmittel der Primärschuldnerin zu diesen Zeitpunkten

der Masseverwalter innehatte. Somit war die Haftung auf die folgenden bereits vor Konkurseröffnung fällig gewordenen Abgaben einzuschränken:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	1.139,95 €
Umsatzsteuer	2002	17.02.2003	239,76 €
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	3.326,07 €
Umsatzsteuer	10/2004	15.12.2004	11.740,58 €
Körperschaftsteuer	2001	Jänner 2003	49.274,22 €
Körperschaftsteuer	2002	Mai 2004	407,59 €
Kapitalertragsteuer	2001	im Laufe des Jahres 2001	1.424,87 €
			67.553,04 €

Unstrittig ist zudem, dass Ursache für die sich aus dem Bescheid vom 14. Februar 2005 ergebende Umsatzsteuernachforderung eine im Zuge des Konkurses vorgenommene Umsatzsteuerberichtigung gewesen war, sodass auch die Umsatzsteuer 10/2004 aus der Haftung auszuscheiden war.

Hinsichtlich der verbleibenden in Haftung gezogenen Abgaben (Umsatzsteuer 2001 bis 2003, Körperschaftsteuer 2001 und 2002 und Kapitalertragsteuer 2001) ist von einer gänzlichen Illiquidität der Primärschuldnerin zu deren Fälligkeitszeitpunkten schon deshalb nicht auszugehen, weil aus dem Abgabenkonto hervorgeht, dass die Abgabenbehörde der Primärschuldnerin allein im Jahr 2004 Guthaben in Höhe von insgesamt 21.603,36 € ausbezahlt hat. Einen rechnerischen Nachweis einer allfälligen quantitativen Unzulänglichkeit der finanziellen Mittel zu den maßgeblichen Fälligkeitstagen hat die Bf. unter Hinweis darauf, dass einerseits die Aufbewahrungsfrist für Belege für die Zeiträume 2001 bis 2003 längst abgelaufen sei, und dass andererseits Belege im Zuge von Hausdurchsuchungen des Finanzamtes Y im Jahr 2006 umfangreich beschlagnahmt und nicht zurückgegeben worden seien, nicht erbracht.

Der Einwand - Belege seien gemäß § 132 BAO maximal sieben Jahre aufzubewahren - steht in Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 20.11.2014, 2014/16/0019), wonach der Vertreter verpflichtet ist, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. So ist 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 Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Darlegung eines Nachweises einer allfälligen quantitativen Unzulänglichkeit zu den Fälligkeitstagen der in Haftung gezogenen Abgaben ermöglichen.

Dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung auf dem Abgabenkonto der Bf. ein Betrag in Höhe von 4.497,69 € aushaftete, steht außer Streit. Nicht maßgeblich ist dabei, dass infolge unrichtig erklärter bzw. selbstberechneter Abgaben letztlich ein wesentlich höherer Betrag in Haftung gezogen wurde. Der Einwand - eine Beweisführung für eine Gläubigergleichbehandlung sei auch deshalb nicht möglich, weil beschlagnahmte Belege nicht rückerstattet worden seien - wird, wie bereits im Erkenntnis des BFG vom xxxx, XXX, als reine Zweck- bzw. Schutzbehauptung gewertet (siehe dazu oben).

Da die Bf. somit hinsichtlich der verbliebenen, in Haftung gezogenen Abgaben ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht zur Feststellung des jeweils zur Bezahlung zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln nicht nachgekommen ist, ist die Pflichtverletzung der Nichtentrichtung dieser Abgaben der Bf. nicht nur vorwerfbar, sondern auch kausal für deren Uneinbringlichkeit.

Hinsichtlich der in Haftung gezogenen Kapitalertragsteuer 2001 geht die Verpflichtung des Vertreters zudem über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Deren Nichtabführung kann nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52, 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) jedenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses der Bf. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch sie verursacht wurde. Unter dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Wie Erhebungen des BFG im Abgabensinformationssystem, im Grundbuch, bei der österreichischen Sozialversicherung und im Zentralen Melderegister ergaben, ist die Bf. verheiratet, Mutter zweier in den Jahren 2011 und 2013 geborener Kinder und derzeit in Karenz. An Vermögenswerten ist bekannt, dass die Bf. und ihr Gatte jeweils zur Hälfte Eigentümer eines mit Belastungs- und Veräußerungsverboten sowie einem Pfandrecht belasteten, bebauten Grundstückes sind (KG aa xxxxx, EZ aaaa, GST-NR aaa) und sich dort auch ihr Wohnsitz befindet. Weiters hat die Bf. einen Anteil von 1/40 an einer unbebauten, ebenfalls mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot belasteten Liegenschaft (KG bb, EZ bbb, GST-NR bbbb). Von einer derzeitigen

Einbringlichkeit der Haftungsschuld ist somit nicht auszugehen. Daraus ergibt sich aber noch keine Unbilligkeit einer Haftungsinanspruchnahme, weil die aaaaa geborene Bf. im erwerbsfähigen Lebensalter steht und aus den Akten auch keine Anhaltspunkte für eine Erwerbsunfähigkeit ersichtlich sind, sodass eine künftige - zumindest teilweise - Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht ausgeschlossen erscheint (siehe dazu zB VwGH 25.06. 1990, 89/15/0067; VwGH 29.06.1999, 99/14/0128 und VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass - mangels anderer Haftungsmöglichkeiten - nur durch diese Maßnahme überhaupt noch eine (zumindest teilweise) Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Gesamthaft war daher in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben.

Da sich aus dem gesamten Akteninhalt nicht ableiten lässt, dass sich der beschwerdegegenständliche Abgabenausfall auf ein vorsätzliches Handeln der Bf. gründet (bereits der Vorwurf leichter Fahrlässigkeit berechtigt zur Haftungsinanspruchnahme), erachtet es das BFG jedoch als unbillig, hinsichtlich der verbleibenden, in Haftung gezogenen Abgaben nicht die Konkursquote in Höhe von 3,83% in Abzug zu bringen. Wie obig erwähnt, wurde diese Quote bisher deshalb nicht berücksichtigt, weil die Abgabenbehörde erst nach Abschluss des Konkursverfahrens über diese Abgabenansprüche Kenntnis erlangt hat, sodass eine Forderungsanmeldung im Konkurs unterblieben ist.

Die Haftungsschulden errechnen sich somit wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Konkursquote 3,83%	Haftungsbetrag
Umsatzsteuer	2001	15.02.2002	1.139,95 €	43,66 €	1.096,29 €
Umsatzsteuer	2002	17.02.2003	239,76 €	9,18 €	230,58 €
Umsatzsteuer	2003	16.02.2004	3.326,07 €	127,39 €	3.198,68 €
Körperschaftsteuer	2001	Februar 2003	49.274,22 €	1.887,20 €	47.387,02 €
Körperschaftsteuer	2002	Mai 2004	407,59 €	15,61 €	391,98 €
Kapitalertragsteuer	2001	im Laufe des Jahres 2001	1.424,87 €	54,57 €	1.370,30 €
			55.812,46 €	2.137,61 €	53.674,85 €

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klärenden Rechtsfragen keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt sind.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.