

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2, in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerde vom 21.06.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 27.05.2016, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, in der Sitzung am 26. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Beschwerdeführerin EG, des Amtsvertreters GA im Beisein der Schriftführerin GR zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 27. Mai 2016 nahm die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin (Bf) als Haftungspflichtige gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma Y-GmbH, Firmenbuchnummer Z1, Adr1, im Ausmaß von € 195.379,00 in Anspruch.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	12/2015	189.475,83
Säumniszuschlag A	2016	3.968,05
Pfändungsgebühr	2016	1.934,44
Barauslagenersatz	2016	0,68
Summe:		195.379,00

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

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

Sie waren im Zeitraum von 11.3.2005 bis dato unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der Y-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 72 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für Dezember 2015 wurde die Umsatzsteuer gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038).

Demnach haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet,

die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Aus der Aktenlage und Ihren eigenen Auskünften (Liquiditätsprüfung) ergibt sich jedoch unzweifelhaft, dass die letzten Einkünfte und das restliche Firmenvermögen einzig zu Gunsten der Bankkredite verwendet wurden. Dies stellt eine haftungsbegründende, grobe Ungleichbehandlung der Gläubiger dar.

Als weiterer erschwerender Sachverhalt ist auf die Schenkung des privaten Liegenschaftsvermögens im gleichen Zeitraum hinzuweisen. Trotz der schon länger bekannten Gesetzesänderung zum 1.1.2016 bezüglich Schenkungen wurde das letzte werthaltige Privatvermögen erst im Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Steuerforderung derart abgestoßen.

Weiters wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken. Ebenso sind Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Die Einbringlichkeit bei der primärschuldenden GesmbH ist aufgrund der bekannten Aktenlage nicht mehr möglich, die Firma hat laut eigenen Angaben und den Erhebungen der Prüfungsorgane die Tätigkeit nach Veräußerung der letzten Vermögenswerte eingestellt .“

Mit Eingabe vom 20. Juni 2016 erhob die Bf durch ihren Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde und führte zur Begründung wie folgt aus:

"Die Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid dem Grunde und der Höhe nach.

Ich stelle daher den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Weiters stelle ich an das Finanzamt die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und gem. § 212a BAO auf Aussetzung der Einhebung in Höhe von EUR 195.379,00.

Sachverhalt:

Die Y-GmbH hat im Jahr 2011 ein bebautes Grundstück in Wien M erworben, mit dem Hintergrund dieses zu sanieren und das Dachgeschoss auszubauen. Als finanzierende Bank für das Projekt wurde die RH gefunden und wurde der Auftrag an Herrn JH, geb. Da1 vergeben. Durch kriminelle Handlungen des Herrn H (Strafverfahren beim Landesgericht Wien anhängig und liegen diese Unterlagen betreffend des Strafverfahrens der belangten Behörde vor) sind die Baukosten explodiert und war somit eine kostendeckende Verwertung nicht mehr möglich, sodass die RH androhte, den Kredit fällig zu stellen. Im Herbst 2015 hat sich die RH um einen Verkäufer bemüht und konnte so das bebaute Grundstück noch zu einem vernünftigen Preis verkauft werden und musste die RH auf ca. EUR 2.500.000,00 verzichten. Durch die geänderte Rechtslage im Umsatzsteuergesetz seit 2012 und die restriktiven Bestimmungen im Umsatzsteuergesetz im Hinblick auf die Optionsmöglichkeiten bei der Geschäftsraummieta wurde

kein Käufer gefunden, der eine Option auf die Umsatzsteuerpflicht zugelassen hätte, sodass die gesetzliche Regelung für einen Grundstücksverkauf (unechte Steuerbefreiung) anzuwenden war und somit eine Vorsteuerkorrektur mit dem letzten Voranmeldungszeitraum des Jahres 2015 vorzunehmen war. Der gesamte Rückstand beruht nur auf diese besagte Vorsteuerkorrektur. Zusätzlich ist auszuführen, dass die Firma Y-GmbH im Hinblick auf den Dachbodenausbau EUR 830.000,00 Vorsteuer in der gesamten Bauzeit noch nicht abgezogen hatte und wären diese EUR 830.000,00 Vorsteuern bei einer möglichen Option auf die Steuerpflicht an das Finanzamt geltend zu machen gewesen. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorsteuerkorrektur am 15.02.2016 waren keinerlei finanzielle Mittel in der Y-GmbH vorhanden, dass eine Entrichtung der Vorsteuerkorrektur nicht möglich gewesen ist.

Die Beschwerde ist deshalb zulässig, da die Ermessenskriterien, die für eine Haftung notwendig sind, nicht eingehalten wurden und ist die Beschwerde aufgrund des Einlangens der Bescheide am 02.06.2016 rechtzeitig.

Die Geltendmachung einer Haftung liegt im Ermessen der Behörde und sind Ermessensentscheidungen zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen zu enthalten. Nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtswidrigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht. Jedenfalls ist nicht zu entnehmen, warum eine Verletzung der Sorgfalts- oder Überwachungspflicht vorliegen sollte und waren auch keine ausreichend finanziellen Mittel zur Begleichung des Abgabenanspruches vorhanden.

Somit ist der Absatz 3 der Seite 2, wo ausgeführt wird "Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen" völlig unverständlich, da zum 15.02.2016 keinerlei Mittel vorhanden waren. Hätte die Geschäftsführerin das Anbot der RH nicht angenommen, wäre es wohl zu einer Zwangsversteigerung gekommen und wäre dabei der Verkaufspreis von ca. EUR 6.500.000,00 keinesfalls zu erzielen gewesen. Die Mitwirkungspflicht hat die Geschäftsführerin im Rahmen der durchgeführten Liquiditätsprüfung jedenfalls erfüllt, entbindet jedoch eine solche Mitwirkungspflicht die Behörde keinesfalls von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht (z.B. VwGH vom 13.04.2005, 2002/13/0177, 0178). Eine solche besteht etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der entsprechenden Mittel zur Abgabentrachtung ergeben (z.B. VwGH vom 30.09.2004, 2003/16/0080). Es ist auch im vorliegenden Fall eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht gegeben und somit auch keine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall. Auch ist im Haftungsbescheid nicht dargelegt, warum die Abgaben nicht einbringlich sein sollen, da nach Aussagen der zuständigen RichterIn der Konkurs deshalb eröffnet wurde, um eine Zivilklage gegen Herrn H einzubringen, und verfügt offensichtlich Herr H über ein umfassendes Grundvermögen. Diese Tatsache ist auch der belangten Behörde bekannt.

Hinsichtlich der Ausführungen betreffend der groben Ungleichbehandlung der Gläubiger ist wie folgt auszuführen:

Hätte die Geschäftsführerin dem Verkauf der Liegenschaft nicht zugestimmt, wären bei einer Insolvenzeröffnung im Herbst 2015 folgende Beträge angemeldet worden. RH, ca. EUR 8.500.000,00, Finanzamt, ca. EUR 189.000,00, sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von ca. EUR 150.000,00 mit Gesamtverbindlichkeiten von ca. EUR 8.839.000,00 und hätte somit die Finanzamtsverbindlichkeit einen Prozentanteil von 2,14 % betragen. Im Hinblick auf die Ausführungen des Strafprozesses mit Herrn H wurde im Hinblick auf die Ermessensübung nicht dargelegt, warum die Inanspruchnahme des Haftenden ohne vorige Inanspruchnahme des Hauptschuldners zulässig sein soll, ist jedoch das zentrale Ermessenskriterium jenes der Nachrangigkeit der Haftung. Daher darf der Haftende in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre oder wenn die Inanspruchnahme des Hauptschuldners aus rechtlichen Gründen nicht möglich oder nicht zulässig wäre. Diese Darlegung fehlt im vorliegenden Bescheid zur Gänze und sind bei der Ermessensentscheidung jedenfalls folgende Dinge nicht berücksichtigt worden.

Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen und die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst. Es liegt somit eine ausreichende Begründung im Hinblick auf die Ermessensübung nicht vor und bitten wir deshalb den Bescheid aufzuheben und die Haftung mit EUR 0,00 festzusetzen."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. Juli 2016 wies die Abgabenbeh ö rde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Über die Y-GmbH (FN Z1) wurde am Da2 das Konkursverfahren eröffnet. Als Geschäftsführerin ist seit 11.3.2005 Frau EG im Firmenbuch eingetragen.

Nach eigenen Angaben hatte diese Gesellschaft im Jahr 2011 ein bebautes Grundstück in Wien (M) erworben, welches danach aufgestockt und saniert werden sollte. Die dazu erforderlichen Mittel wurden (größtenteils) seitens der RH zur Verfügung gestellt.

Etwa vier Jahre später entschloss man sich zum Verkauf der Immobilie (ausgenommen einige selbständige Objekte, die bereits anderen Miteigentümern gehörten). Der Kaufpreis wurde mit € 6,775.859,00 festgesetzt.

Als Käuferin trat die „E-GmbH" auf. Die Begleichung des Kaufpreises sollte dadurch erfolgen, dass die kaufende Partei die gesamten, noch mit € 6.650.000,00 aushaftenden Schulden der Verkäuferin an die Raiffeisenbank übernahm. Der Restbetrag (Barkaufpreis) in Höhe von € 125.859,- war an einen Treuhänder zu übergeben, der diese Mittel wiederum an zwei weitere Vertragspartner „zur Abgeltung sämtlicher Forderungen, die den Zahlungsempfängern gegenüber der verkaufenden Partei zustehen" weiterleiten sollte.

Ausdrücklich festgehalten wurde, dass die verkaufende Partei nicht vom Optionsrecht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 Gebrauch machen werde, sodass der genannte Kaufpreis nicht der Umsatzsteuer unterliegt (sogenannte unechte Befreiung).

Das Abgabenkonto war im Dezember 2015 und Jänner 2016 praktisch ausgeglichen. Im Februar kam es zu zwei geringfügigen Belastungen (KöSt); Ende Februar wurden jedoch € 198.402,51 an USt Dezember 2015 gebucht. Dies führte zu einem Abgabenrückstand in Höhe von € 195.379,- (USt € 189.475,83; sowie Säumniszuschlag, Pfändungsgebühr und Barauslagenersatz), welcher bis dato unberichtigt aushaftet. Dabei handelt es sich um notwendig gewordene Vorsteuerberichtigungen, da die Steuerpflichtige in den Vorjahren Vorsteuer geltend gemacht (und diese Beträge auch verbraucht) hatte, obwohl der Umsatz von Grundstücken grundsätzlich unecht steuerbefreit ist. Ob der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu Recht erfolgt ist oder ob sich die nunmehr vorgenommene Vorsteuerkorrektur sich auf die Bestimmung des § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG stützt bzw. ob die Fälligkeit nicht schon viel früher als Mitte Februar 2015 eingetreten ist, lässt sich auf Grund der Aktenlage nicht mit letzter Sicherheit feststellen.

Mit Datum 27.5.2016 wurde die nunmehrige Beschwerdeführerin zur Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung herangezogen. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 20.6.2016. Neben einem kurzen Abriss über die wirtschaftliche Situation („explodierende Kosten“ etc) wird ausgeführt, dass ohne den Verzicht der Bank auf etwa € 2,5 Millionen das Kaufobjekt hätte verschleudert werden müssen, sodass ein noch weitaus geringerer Erlös zu erwarten gewesen wäre. Ein Verkauf mit USt-Option sei nicht zu realisieren gewesen. Es läge kein Verschulden vor und zum Zeitpunkt USt-Fälligkeit im Februar 2016 seien eben keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen.

Hinsichtlich des haftungsgegenständlichen Geldbetrages ist anzumerken, dass dieser von der Primärschuldnerin selbst errechnet und gemeldet worden war. Eine Veranlagung oder Festsetzung ist bislang nicht erfolgt. Unter diesen Umständen - und da die Höhe in der Beschwerde nicht angezweifelt wurde, wird man den Betrag von € 195.379 wohl (vorläufig) als außer Streit gestellt ansehen müssen. Zur Frage der Fälligkeit sind jedoch noch einige Fragen offen, die nun zusammen mit der Verschuldensfrage zu erörtern sind:

Prinzipiell kann einerseits auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung verwiesen werden, die nunmehrige Beschwerdeführerin vom 11.2.2005 bis zur Konkurseröffnung handelsrechtliche Geschäftsführerin der Y-GmbH. So wäre sie auch im Jahre 2011 verpflichtet gewesen, die anfallenden USt-Beträge zu den jeweiligen Fälligkeiten abzuführen - und zwar ohne Vorsteuern geltend zu machen. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich nämlich, dass die Y-GmbH das Objekt am M in der Absicht erworben hatte, die vorhandenen Wohnungen zu sanieren sowie neue (insbesondere durch Dachbodenausbau) zu errichten. An den ursprünglich bestandenen Wohnungen wurde bereits Wohnungseigentum begründet und an den neu errichteten sollte dies nach Verbücherung des Kaufvertrages vom 10.11.2015 geschehen. Daraus ist zu folgern, dass der Abverkauf von Wohnungen im Vordergrund der Bautätigkeit gestanden hatte und eine allfällige Vermietung bestenfalls für Teilbereiche in Kauf genommen wurde. Damit hätte aber ein Vorsteuerabzug von vornherein nicht vorgenommen werden dürfen. Die allfällige Abgabe einer (nachträglichen) Optionserklärung konnte somit von vornherein nur als eine eher unwahrscheinliche Möglichkeit angesehen worden sein. Aber selbst wenn man von

allen Anfang an die Abgabe der Optionserklärung ins Auge gefasst hätte, so wäre die Vorsteuerkorrektur für den Voranmeldungszeitraum (respektive Veranlagungszeitraum) durchzuführen gewesen, „in dem die Änderung eingetreten ist“ (gemäß § 12 Absatz 11 UStG - da die Wohnungen noch nicht in Betrieb genommen wurden, ist nach Meinung des FA 1/23 nicht Absatz 10 sondern vielmehr Absatz 11 des UStG 1994 anzuwenden). Als Zeitraum der Änderung der Verhältnisse ist jener Zeitpunkt anzusehen, in dem klar wurde, dass eine Veräußerung des gesamten Objektes die einzige Möglichkeit der Schadensbegrenzung darstellte. Damit war aber offensichtlich auch die Einsicht verbunden, dass eine Veräußerung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer als nicht mehr realistisch anzusehen war.

Wann dies geschehen ist, lässt sich mit Sicherheit nicht mehr feststellen. Ende 2014 wäre in diesem Zusammenhang durchaus möglich; auf jeden Fall musste dieser Zeitpunkt lange vor dem Jahresende 2015 gelegen sein. Dies folgt aus den Erfahrungen des täglichen Lebens, wonach sich die Suche nach Käufern von Immobilien im allgemeinen als durchaus zeitaufwendig gestaltet. Auch die Verhandlungen und Ausarbeitung von Vertragswerken wie der Kaufvertrag vom 10.11.2015 mussten sich über mehrere Wochen hingezogen haben. Somit kommt die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Fälligkeit der Vorsteuerberichtigung bereits am 15.2.2015 (Veranlagungsjahr 2014), spätestens jedoch einige Monate danach eingetreten ist.

Zur (nunmehrigen) Zahlungsfähigkeit der Primärschuldnerin kann auf die Ausführungen im Beschwerdevorbringen verwiesen werden, wonach diese ab Mitte Februar 2016 nicht mehr liquid gewesen sei. Diese Einschätzung wird offenbar auch von Finanzprokurator und Insolvenzgericht geteilt. Als Konkursöffnung ist der Da2 in der Insolvenzdatei angemerkt.

Analog der höchstgerichtlichen Judikatur zur sogenannten Globalzession ist festzuhalten, dass die Geschäftsführerin bereits im Verlaufe der Verhandlungen mit ihrer Bank (sowie ihren übrigen Gläubigern) dafür Vorsorge hätte treffen müssen, dass die seitens der Käuferin der Liegenschaft zur Verfügung gestellten Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger (einschließlich des Fiskus) aufgeteilt werden. Dabei entspricht es dem Wesen des Gleichbehandlungsprinzips, in diesem Fall weniger auf die Fälligkeitszeitpunkte als vielmehr auf jenen Zeitraum abzustellen, auf den sich die nun erarbeitete Lösung bezieht. Diese wiederum besteht prinzipiell aus zwei ineinandergreifenden Vorgängen: Einerseits der Beschaffung liquider Mittel, andererseits deren Verwendung zur Abdeckung von Verbindlichkeiten; dies ähnlich der Dualität „Einkommenserzielung“ und „Einkommensverwendung“ wie sie aus dem Ertragssteuerrecht bekannt ist.

Die Verhandlungen über die Höhe des Verkaufspreises gehören in diesem Fall zum Teilbereich Erlöserzielung, während die Vereinbarungen über die Art der Begleichung von Verbindlichkeiten zum zweiten Teil dieser Einzelmaßnahmen gehören. Zur Beurteilung der Frage jedoch, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten wurde, muss das gesamte Maßnahmenpaket in seinen gegenseitigen Abhängigkeiten betrachtet werden. Die Verhandlungen über die Höhe des Kaufpreises (im Ergebnis € 6,775.859)

einschließlich der sich daraus ergebenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen (also der Vorsteuerberichtigung samt Nebengebühren, die mit € 195.379 ermittelt wurden bzw. noch offen sind) stehen in engem sachlichem Zusammenhang mit den Verhandlungen über die Art der Schuldentilgung. Immerhin wäre es den Haupt-Vertragsparteien offen gestanden, für die USt-Pflicht des Immobilienverkaufes zu optieren. In diesem Fall hätte die offensichtlich durchaus liquide Käuferin den Bruttobetrag zu zahlen gehabt, sodass die darauf entfallende Umsatzsteuer entweder zur Gänze oder zumindest anteilig dem Fiskus zu Gute gekommen wäre.

Aus Sicht der Gleichbehandlung hätte die tatsächlich gefundene, umsatzsteuerlich gleichwertige Lösung - nämlich die Behandlung des Veräußerungsgeschäftes als unecht befreit samt vorzunehmender Vorsteuerberichtigung - zu keinem anderen Ergebnis führen dürfen. Die verkaufende Partei hätte somit im Bereich der Erlösaufteilung darauf drängen müssen, dass der Fiskus im selben Ausmaß in den Genuss dieser Steuerberichtigung komme, wie die übrigen Gläubiger befriedigt werden sollten.

Rein überschlagsmäßig gesehen wäre eine Befriedigungsquote in Höhe von etwa 70% zu erwarten gewesen, sodass dem Fiskus daraus etwa € 140.000 zugeflossen wären. Zu dieser Annahme kommt man nämlich, wenn der vereinbarte Kaufpreis von € 6,775.859 auf die Schulden an die Bank in Höhe von € 6,650.000 zuzüglich des „Restbetrages“ von € 2,500.000 (wie erst in der Beschwerdeschrift angeführt), sowie die beiden anderen genannten Gläubiger mit € 125.859, aber auch unter Einbezug des aus der Vorsteuerberichtigung resultierenden Betrages von € 195.379 aufgeteilt würde. In dieser Schätzung sind allerdings noch keine weiteren allfälligen Verbindlichkeiten berücksichtigt. Eine entsprechende Berechnung aufzustellen wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen. Darstellungen dieser Art fehlen jedoch zur Gänze. Auch die Beschwerde vom 20.6.2016 enthält keinerlei derartige Aufstellung. Mangels derartiger Aufklärung und in Anwendung der bisherigen Verwaltungsübung (die allerdings höchstgerichtlich gedeckt ist), musste die Abgabenbehörde den Gesamtbetrag im Haftungswege zur Vorschreibung bringen.

Zur Frage des Ermessens ist festzuhalten, dass gerade bei der nunmehr offensichtlich gänzlichen Illiquidität der Primärschuldnerin der Haftungsweg als die einzige Möglichkeit erscheint, zumindest einen Teil der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten einbringlich zu machen."

Mit Vorlageantrag vom 24. August 2016 beantragte die Bf durch ihren Vertreter, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und begründete diesen wie folgt:

„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.07.2016, eingelangt am 02.08.2016, wurde die Beschwerde unserer oben angeführten Mandantschaft gegen den Haftungsbescheid vom 27.05.2016, eingelangt am 02.06.2016, als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gemäß § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend der Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und führen wir zusätzlich wie folgt aus:

Beim Kauf der Liegenschaft im Jahr 2011 war überhaupt noch nicht sicher, ob die Gesellschaft eine Bewilligung für den Dachbodenausbau erhalten wird und wurde im Jahr 2011 ein vermietetes Gebäude erworben. Ebenfalls bestand ab Beginn die Absicht, das Gebäude zu sanieren und weiter zu vermieten und sollte nur bei einem möglichen genehmigten Dachbodenausbau dieser weiterverkauft werden, wobei jedenfalls ein Verkauf mit Umsatzsteuer vorgesehen war. Aus diesem Grund wurden auch nur die Vorsteuern für den Ankauf geltend gemacht und wurden aus Vorsichtsgründen in den folgenden Jahren für den Dachbodenausbau EUR 237.662,59 in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht und für die Sanierung EUR 483.475,93 in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht. Zusätzlich wurden noch Vorsteuern in Höhe von EUR 15.276,34 und EUR 284,66 nicht geltend gemacht, somit in Summe nicht geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von EUR 736.699,52. In den Jahren wurden auch laufend Umsatzsteuern für die Vermietungen gemeldet. Warum sich die Vorsteuerkorrektur wie in der Beschwerde vorentscheidung eventuell auch auf § 12 Abs. 11 UStG stützen soll, ist völlig unverständlich und kann auch nicht nachvollzogen werden. In der Beschwerde vorentscheidung wird auf Seite 3, 2. Absatz, wie folgt ausgeführt: An den ursprünglich bestandenen Wohnungen wurde bereits Wohnungseigentum begründet und an den neu errichteten sollte dies nach Verbücherung des Kaufvertrages vom 10.11..2015 geschehen". Dies ist deshalb klar aktenwidrig, da die Wohnungseigentumsbegründung schon durch den Vorbesitzer erfolgt ist und dies nicht in der Intention der Y-GmbH gestanden hat. Diese Tatsache hätte man aber leicht durch Einsicht in das Grundbuch nachvollziehen können. Es wurde zwar auf Druck der finanzierenden Bank in Hinblick auf Eigenmittel eine Wohnung verkauft und wurde anlässlich dieses Verkaufes auch die Vorsteuer berichtet. Daraus ist auch ersichtlich, dass jedenfalls nicht die Absicht bestand, sofort die einzelnen Wohnungen zu verkaufen, sondern ab Beginn bestand die Absicht, die Wohnungen zu sanieren und zu vermieten.

Hinsichtlich der Frage der Optionsmöglichkeit beim Abverkauf auf die Umsatzsteuerpflicht, kann dies jedenfalls auch durch Zeugen bestätigt werden und führen wir im Hinblick darauf Herrn DG, Adr2, an und stellen den Antrag, Herrn DG als Zeugen zu laden. Das die Möglichkeit der Option auf die Umsatzsteuerpflicht durch die Änderung des Umsatzsteuergesetzes ab 01.04.2012, erstes Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, erheblich erschwert wurde, konnte beim Kauf der Liegenschaft noch niemand wissen. Grundsätzlich ist im speziellen Fall auszuführen, dass dem Finanzamt bekannt ist, dass ein Strafverfahren gegen Herrn H beim Landesgericht Wien läuft und wurde der Gesellschaft durch seine betrügerischen Handlungen ein immenser Schaden zugefügt. Das dies die Position der Geschäftsführerin wie auch der Y-GmbH erheblich geschwächt hat, ist jeden einsichtlich und hätte die E-GmbH die Liegenschaft mit Option auf die Umsatzsteuer nicht erworben. Zusätzlich gab es von Seiten der finanzierenden Bank die Androhung; den Kredit mit November 2015 fällig zu stellen, hätte diese Fälligkeit

bewirkt, dass die Gesellschaft 2015 in Konkurs gegangen wäre und wäre bei einer Versteigerung ein wesentlich niedrigerer Verkaufserlös zu erzielen gewesen. Ein gemeinnütziger Bauträger hätte die Liegenschaft 2015 um EUR 3,5 Mio. gekauft.

Wir bitten daher die Beschwerde vom 20.06.2016 gegen den Haftungsbescheid vom 27.5.2016, eingelangt am 02.06.2016, mit den Ausführungen im Vorlageantrag zur Entscheidung der Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und stellen wir gleichzeitig nochmals den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

Mit Eingabe vom 12.09.2016 brachte die Bf ergänzend Folgendes vor:

„Im Antrag gemäß § 264 BAO wurde irrtümlich das falsche Datum betreffend dem Ankauf des Grundstückes M übernommen, wo in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wird: Nach eigenen Angaben hatte diese Gesellschaft im Jahr 2011 ein bebautes Grundstück in Wien (M) erworben. Dies ist deshalb unrichtig, da der Ankauf dieses Grundstückes bereits im Jahr 2010 erfolgt ist und wurde zu diesem Zeitpunkt bereits ein parifiziertes Grundstück erworben, sodass die Argumentation auf Seite 3 in der Beschwerdevorentscheidung jedenfalls als falsch anzusehen ist. Zusätzlich ist noch auszuführen, dass die Fa. Y-GmbH ein ähnliches Projekt auf der Landstraße in den Jahren 2005 bis 2008 bzw. 2009 durchgeführt hat, wobei es sich dabei nur um einen Dachbodenausbau handelte und wurde der Großteil dieser Objekte mit Umsatzsteueroption verkauft und war dieses Konzept auch jedenfalls für den M vorgesehen. Zusätzlich ist noch auszuführen, dass im Bereich Projekt Landstraße ein steuerpflichtiger Gewinn von ca. EUR 500.000,00 zu verzeichnen war und die dementsprechende Körperschaftsteuer abgeführt wurde. Die vorliegende Beschwerdevorentscheidung beruht vor allem auf Annahmen, die durch nichts belegt sind und stellt dies eine vorweggenommene Beweiswürdigung dar. Zusätzlich ist noch auszuführen, dass im Jahr 2010 die Änderung betreffend Vorsteuerberichtigungszeitraum nicht vorhersehbar war und hat dies dazu geführt, dass potenzielle Käufer die Option zur Umsatzsteuerpflicht abgelehnt haben, da der Berichtigungszeitraum aufgrund einer Gesetzesänderung 2012 sich verdoppelt hat. Zusätzlich ist auszuführen, dass Ende 2013 bzw. Anfang 2014 auch ins Auge gefasst wurde, das gesamte Objekt inklusive dem Dachbodenausbau zu vermieten. Jedenfalls führte Herr DG Verhandlungen mit der finanzierenden Bank und war dort jedenfalls im Hinblick auf eine einvernehmliche Lösung die noch nicht verrechenbaren Vorsteuern in Höhe von ca. EUR 730.000,00 ein wesentlicher Punkt dieser Verhandlungen und zeigt schon dies, dass jedenfalls immer die Absicht bestand, auf die Umsatzsteuer zu optieren. Warum sich aus dieser Konstellation ein Haftungstatbestand für Frau EG ergeben kann, ist unverständlich und führen wir hinsichtlich Haftung und Ermessen wie folgt aus:

Bevor man zum Ermessen kommt, muss im ersten Schritt befunden werden, ob der gesetzliche Tatbestand seinen Rechtsgrund nach überhaupt verwirklicht ist. Die Tatbestandsprüfung hat jeder Ermessensprüfung vorauszugehen. Sie ist der Schlüssel zum Raum des Ermessens. Zuerst muss also die Verwirklichung des gesetzlichen

Tatbestandes zweifelsfrei festgestellt werden und einwandfrei feststehen. Erst dann kann Ermessen geübt werden und anschließend können, geleitet vom Sinn und Zweck der Vorschrift, seine Freiräume ausgeschöpft und gestaltet werden. Ob dem Grund oder der Höhe nach, ob durch Auswahl einer bestimmten Person, die Entscheidung muss durch sachliche Beweggründe geleitet sein und nachvollziehbar begründet werden. Lässt sich die Behörde von unsachlichen Beweggründen leiten, handelt sie willkürlich. Damit würde eine Dimension der Rechtsverletzung erreicht, die in die Verfassungssphäre reicht. Genau diese Rechtsverletzung liegt aber im vorliegenden Fall vor, da der gesetzliche Tatbestand Haftung noch nicht verwirklicht ist. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergibt sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit. Allerdings ist eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Dies steht jedoch keinesfalls fest, da die Insolvenz Folge einer strafrechtlichen Handlung von Herrn H ist und ist diese strafrechtliche Verfehlung auch Gegenstand eines Gerichtsverfahrens. In der Insolvenz wird deshalb der Masseverwalter den Schaden bei Herrn H klagsweise geltend machen und sind offensichtlich aufgrund der Beschuldigtenvernehmung von Herrn H Vermögenswerte in Form von bebauten Grundstücken vorhanden. Aus diesem Grund ergibt sich aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit (VwGH vom 22.09.1999, 96/15/0049). Außerdem liegen keine Verletzung von Pflichten vor, da die Abgabe deshalb nicht entrichtet wurde, weil überhaupt keine liquiden Mittel vorhanden waren, liegt somit auch keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung vor (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; 26.11.2002, 99/15/0249). Auch wurde der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt, da keinerlei Abtretung von Forderungen zu Gunsten des Kreditinstitutes in Form eines Mantelzessionsvertrages begeben wurde. Jedenfalls wurden die abgabenrechtlichen Pflichten im Hinblick auf zeitgerechte Einreichung der Abgabenerklärungen entsprochen. Dem Vertreter der GesmbH obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zum Beispiel der gebotenen rechtzeitigen Abgabenermittlung entgegenstanden, zumindest wurde dies jedenfalls qualifiziert behauptet und auch konkretisiert (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; 28.04.2004, 99/14/0120). Die vom Geschäftsführer bis jetzt erbrachte qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Eine solche Pflicht besteht etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabenermittlung ergeben. Es wurden von der Behörde bis jetzt keinerlei konkrete Feststellungen getroffen, inwieweit das vorhandene Vermögen von Herrn H im Hinblick auf dessen Schadenersatz die Überschuldung der GesmbH beseitigen könnte. Aufgrund der Ausführungen liegen unserer Meinung nach keinerlei Pflichtverletzungen im Sinn des § 9 BAO vor und auch die objektive Uneinbringlichkeit aufgrund der Ausführungen steht noch nicht fest. Da der gesetzliche Tatbestand des § 9 unserer Meinung nach nicht mal noch vorliegt, ist

auch eine Ermessensentscheidung nicht anwendbar. Die Pflicht der Behörde, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln, besteht unabhängig davon, ob der Behörde der Setzung von Rechtsfolgen Ermessen eingeräumt ist. Weiters ist auszuführen, dass die Begründungspflicht auch die Ermessensübung umfasst."

In der Beschwerdeverhandlung brachte die Bf ergänzend vor, dass der Kaufvertrag vom 10.11.2015 auf massiven Druck der Bank zustande gekommen sei. Die Bf sei damals in einer völligen Ausnahmesituation gewesen und ihr Versuch, die Liegenschaft mit USt-Option zu verkaufen, sei seitens der Vertragspartner nicht zugelassen worden. Die Bf habe zum damaligen Zeitpunkt auch nicht gewusst, dass aus diesen Vertragsabschluss eine Vorsteuerkorrektur die Folge sein würde. Der Steuerberater sei in diesen Vertragsverhandlungen nicht eingebunden gewesen und ihre Versuche, diesen beizuziehen, seien wegen offener Honorare gescheitert. In der Folge seien keine finanziellen Mittel für die Entrichtung der USt mehr vorhanden gewesen.

Die Bf habe keinerlei umsatzsteuerrechtliches Wissen dahingehend gehabt, dass aus diesen Vertrag eine USt-Schuld resultieren würde. Sie sei damals massiv unter Druck gestanden und habe auch auf ihren Mann schauen müssen, der gesundheitlich sehr beeinträchtigt gewesen sei. Als die USt-Schuld ihr dann bekannt geworden sei (15.2.2016), sei sie aus allen Wolken gefallen.

Aus ihrer Sicht habe der Baumeister H Schuld an dieser Misere. Er habe von der Bank ca. € 5 Mio. bar erhalten und die Bf habe dem Gericht Beweise vorgelegt, dass diese Mittel nicht verbaut worden seien.

Auch seitens des vertragsverfassenden Rechtsanwaltes Hr. Ma sei die Bf nicht auf eine aus dem Vertrag möglicherweise resultierende USt-Schuld hingewiesen worden. Ihre Versuche, mit dem Steuerberater vor Vertragsunterzeichnung in Kontakt zu treten, seien über mehrere Monate gescheitert.

Die Eröffnung des Konkursverfahrens sei in der Folge seitens der Finanzverwaltung beantragt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Laut Eintragung im Firmenbuch ist die Bf seit 10.03.2005 selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der Y-GmbH. Die Gesellschaft erwarb mit Kaufvertrag vom 19.01.2010 ein bebautes Grundstück in 1020 Wien, M, errichtete unter Aufstockung des Gebäudes im 4. und 5. Obergeschoß sowie im Dachgeschoß Wohnungen und sanierte die im ersten, zweiten und dritten Obergeschoß gelegenen Wohnungen, wobei die Wohnungen belagsfertig ohne Innentüren, Verfließungen, Bodenbelegen und Malerarbeiten hergestellt wurden.

Aufgrund explodierender Baukosten scheiterte die Finanzierung für die endgültige Fertigstellung gegen Ende des Jahrs 2014 und erfolgte nach wiederholter Fälligkeit der Darlehenssumme durch die Bank mit Kaufvertrag vom 10.11.2015 der umsatzsteuerfreie Verkauf der Liegenschaft (ausgenommen die Objekte W 14 + 15 und W 11, die bereits

anderen Miteigentümern gehörten) auf deren Betreiben hin um den Kaufpreis von € 6,775.859,00.

Die Begleichung des Kaufpreises sollte dadurch erfolgen, dass die kaufende Partei die gesamten, noch mit € 6.650.000,00 aushaftenden Schulden der Verkäuferin an die Raiffeisenbank übernahm. Der Restbetrag (Barkaufpreis) in Höhe von € 125.859,00 war an einen Treuhänder zu übergeben, der diese Mittel wiederum an zwei weitere Vertragspartner „zur Abgeltung sämtlicher Forderungen, die den Zahlungsempfängern gegenüber der verkaufenden Partei zustehen“ weiterleiten sollte.

Ausdrücklich festgehalten wurde, dass die verkaufende Partei nicht vom Optionsrecht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 Gebrauch machen werde, sodass der genannte Kaufpreis nicht der Umsatzsteuer unterliegt (sogenannte unechte Befreiung).

Mit Umsatzsteuervoranmeldung 12/2015 wurde eine Vorsteuerkorrektur der für den Ankauf geltend gemachten Vorsteuer durchgeführt.

Das mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da2 eröffnete Konkursverfahren wurde mit Beschluss vom DatumX mangels Kostendeckung aufgehoben.

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.

Unbestritten ist, dass der Bf als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführerin der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 10.03.2005 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da2 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen bei der GmbH stand spätestens mit Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom DatumX fest, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Abgabenbehörde aus der Konkursaufhebung mangels Kostendeckung auf die Uneinbringlichkeit iSd § 9 BAO schließen konnte (VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083).

Zu dem mit Eingabe vom 12.09.2016 vorgebrachten Einwand, dass die gänzliche Uneinbringlichkeit keinesfalls feststehe, da die Insolvenz Folge einer strafrechtlichen Handlung von Herrn H sei, diese strafrechtliche Verfehlung auch Gegenstand eines Gerichtsverfahrens sei und in der Insolvenz der Masseverwalter den Schaden bei Herrn H klagsweise geltend machen werde, wobei Vermögenswerte in Form von bebauten Grundstücken vorhanden seien, ist abgesehen von der bereits erfolgten Aufhebung des Konkursverfahrens zu bemerken, dass es der Behörde nach der Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes nur zumutbar ist, auf ein im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides zur Befriedigung der Gläubiger verwertbares Vermögen zu greifen. Forderungen, die nur "mit einem entsprechenden Nachdruck" einbringlich gemacht werden können (VwGH 22.09.2000, 98/15/0148) oder die Führung von Zivilprozessen notwendig machen (VwGH 27.01.2000, 97/15/0191), zählen grundsätzlich nicht zu einem derart verwertbaren Vermögen

Dass die Forderungen an Herrn H im Konkursverfahren vom Masseverwalter nicht einbringlich gemacht werden konnten, ist infolge Konkursaufhebung offenkundig.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Sofern sich die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und das Vorbringen der Bf mit der Rechtmäßigkeit des Vorsteuerabzuges und des Zeitpunktes der vorzunehmenden Vorsteuerberichtigung auseinandersetzen, ist dazu zu bemerken, dass dies die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung betrifft, sodass im Verfahren betreffend die Rechtmäßigkeit der Haftung nicht näher darauf einzugehen ist.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 12/2015 wurde aufgrund der Umsatzsteuervoranmeldung am 26.02.2016 am Abgabenkonto verbucht und im Rahmen der Jahresveranlagung mit Bescheid vom 28.02.2017 festgesetzt.

Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorsteuerkorrektur am 15.02.2016 waren laut Vorbringen der Bf keinerlei finanzielle Mittel in der Y-GmbH vorhanden. Der am 9.3.2016 festgesetzte haftungsgegenständliche erste Säumniszuschlag 2016 in Höhe von € 3.968,05 wurde laut Kontoausdruck am 18.04.2016 fällig, die am 12.05.2016 festgesetzte Pfändungsgebühr 2016 in Höhe von € 1.934,44 samt Barauslagenersatz 2016 in Höhe von € 0,68 am 11.05.2016.

Mangels entgegenstehender Feststellungen der Abgabenbehörde ist somit davon auszugehen, dass ihr ab 15.02.2016 keine liquiden Mittel zur Abgabentrichtung zur Verfügung standen.

Der Beschwerde ist daher hinsichtlich des erste Säumniszuschlag 2016 in Höhe von € 3.968,05 und der Pfändungsgebühr 2016 in Höhe von € 1.934,44 samt Barauslagenersatz 2016 von in Höhe € 0,68 Folge zu geben, weil der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt, wenn eine Abgabe nicht entrichtet wird, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorsteuerkorrektur am 15.02.2016 keinerlei finanzielle Mittel in der Y-GmbH vorhanden waren, sodass eine Entrichtung der Vorsteuerkorrektur nicht möglich gewesen sei, vermag die Bf aber nicht zu exculpieren, da sie im Rahmen des Abschlusses des Kaufvertrages die Möglichkeit hatte, die aus der notwendigen Vorsteuerkorrektur anfallende Umsatzsteuer geltend machen.

Es kam ihr somit in Form dieser Verfügungsmöglichkeit eine rechtliche Position zu, die dem Vorhandensein von Mitteln zur Bezahlung der geschuldeten Umsatzsteuer gleichzuhalten ist. Die Unterlassung der Ausschöpfung dieser Verfügungsmöglichkeit ist der Unterlassung der Abfuhr der Umsatzsteuer aus vorhandenen Mitteln gleichzuhalten (VwGH 22.02.1993, 91/15/0007).

Sofern die Bf unter Hinweis auf ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und die dadurch vorliegende Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld rügt, dass die Ermessenskriterien, die für eine Haftung notwendig seien, nicht eingehalten worden seien, ist zu bemerken, dass unbestritten ist, dass die Bf im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden einzige Geschäftsführerin der GmbH war, somit der einzig in Betracht kommende Haftende im Sinn der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO gewesen ist, und dass diese Abgabenschulden bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden können. Die belangte Behörde ist daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen (vgl. VwGH 14.01.2003, 97/14/0176). Daran vermag der Hinweis der Bf auf die eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nichts zu ändern.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089, 18.10.2005, 2004/14/0112). Es trifft nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 28.05. 2008, 2006/15/0007, 25.11.2009, 2008/15/0263).

Gemäß § 9 BAO muss die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch einen Vertreter für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg einzubringenden Abgaben auch ursächlich sein. Es muss feststehen, dass ohne das schuldhafte pflichtwidrige Verhalten des Vertreters die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht eingetreten wäre (vgl. VwGH 19.6.1985, 84/17/0224)

Laut Grundbuchauszug (C-LNr. 19, 20, 22, 23) war die Liegenschaft aufgrund der Pfandurkunden vom 18.11.2010, 17.03.2011, 21.12.2011 und 03.05.2012 mit Höchstbetragshypotheken in Höhe von € 3,200.000,00, € 3,000.000,00, € 1,600.000,00 und € 1,500.000,00 zugunsten der RH belastet.

Zudem war die Liegenschaft aufgrund eines Vergleiches vom 30.06.2014 (C-LNr. 26) mit einem grundbücherlich gesicherten Pfandrecht in Höhe von € 38.834,82

zugunsten MP belastet und aufgrund von Beschlüssen vom 27.10.2015 zugunsten der WL zur Einbringung der Beträge von € 31.99,87 und € 21.914,33 die Einleitung des Versteigerungsverfahrens beschlossen.

Sowohl die vereinbarte Übernahme der den Pfandrechten C-LNr. 19, 20, 22, 23 zugrunde liegenden aushaftenden Darlehen von insgesamt € 6.650.000,00 als auch die Verwendung des Barkaufpreises von € 125.859,00 zur Abgeltung der dem Pfandrecht C-LNr. 26 zugrunde liegenden Forderung von € 30.000,00 und in Höhe von € 95.859,00 zur Einstellung der in C-LNr. 27, 28, 29 30 und 31 angemarkten Verfahren hätten infolge dieses Grundbuchstandes - ebenso wie der Verzicht auf die Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs. 2 UStG bei Vertragsabschluss durch die Bf - nicht verhindern können, dass die Gesellschaft in Konkurs gegangen wäre, wobei bei einer Versteigerung wohl ein wesentlich niedrigerer Verkaufserlös zu erzielen gewesen wäre.

Gemäß § 48 Abs. 1 IO schließen Gläubiger, die Ansprüche auf abgesonderte Befriedigung aus bestimmten Sachen des Schuldners haben (Absonderungsgläubiger), soweit ihre Forderungen reichen, die Insolvenzgläubiger von der Zahlung aus diesen Sachen (Sondermassen) aus. Erst was nach Befriedigung der Absonderungsgläubiger von den Sondermassen übrig bleibt, fließt in die gemeinschaftliche Insolvenzmasse. Absonderungsrechte sind vor allem die Pfandgläubiger, die zur Sicherung ihrer persönlichen Forderungen Pfandrechte erworben haben, gleich ob durch Vertrag, Gesetz oder exekutive Pfändung.

Hätte die Geschäftsführerin dem für die Finanzverwaltung nachteiligen Verkauf der Liegenschaft nicht zugestimmt, wären bei einer Insolvenzeröffnung lediglich die Absonderungsgläubiger teilweise befriedigt worden, eine Insolvenzmasse zur Ausschüttung einer Quote und teilweisen Entrichtung der aus der Vorsteuerkorrektur resultierenden Umsatzsteuer 12/2015 in Höhe von € 189.475,83 wäre nicht verblieben, sodass im Abschlusses des Kaufvertrages vom 10.11.2015 zwar wegen der Benachteiligung des Abgabengläubigers zweifelsohne eine schuldhafte Pflichtverletzung zu erblicken ist, diese für den Abgabenausfall aufgrund der bestanden habenden Absonderungsrechte jedoch nicht kausal war.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf für die hafungsgegenständlichen Abgaben der Y-GmbH im Ausmaß von € 195.379,00 zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 26. April 2018