

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 28.7.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 2.7.2014, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2.7.2014 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 296.383,87 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2005	235.712,90	15.2.2006
Umsatzsteuer	2006	60.670,97	15.2.2007

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

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

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-3 sei über das Vermögen der Stiftung das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Privatstiftung sei infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst worden. Mit Beschluss vom D-10 sei das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden. Es stehe somit fest, dass die Konkursgläubiger leer ausgegangen seien. Der Rückstand sei daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Die Privatstiftung sei eine juristische Person ohne Eigentümer.

Um den damit verbundenen Problemen der internen Organisation und Kontrolle einerseits und Gefahren der Gläubigerschädigung andererseits vorzubeugen, habe der Gesetzgeber für die Privatstiftung zwingend zwei Organe vorgesehen, nämlich den Vorstand als zentrales Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan, das die Privatstiftung verwalte und vertrete, für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu sorgen und hierbei die Bestimmungen der Stiftungserklärungen einzuhalten habe (§ 17 Abs. 1 PSG), sowie den Stiftungsprüfer als Kontrollstelle, der den Jahresabschluss einschließlich der Buchführung und den Lagebericht zu prüfen habe (§ 21 PSG); hinzu kämen noch recht umfangreiche Kontrollbefugnisse des Firmenbuchgerichts (§§ 17 Abs. 5, 27, 31, 33 und 34 PSG).

Ungeachtet der erkennbar zentralen Position, die der Gesetzgeber dem Stiftungsvorstand zuteile, enthalte das Privatstiftungsgesetz selbst nur rudimentäre Bestimmungen zur Haftung des Stiftungsvorstandes. So stelle § 17 Abs. 1 PSG klar, dass der Stiftungsvorstand die Privatstiftung verwalte und vertrete und für die Erfüllung des Stiftungszwecks Sorge; er sei hierbei verpflichtet, die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten.

Hinzuweisen sei schließlich darauf, dass natürlich auch die sondergesetzlichen Haftungstatbestände auf einen Vorstand einer Privatstiftung anwendbar seien: Unter den jeweils darin genannten Voraussetzungen könne daher ein Stiftungsvorstand auch nach § 9 BAO, § 67 ASVG etc. haftbar gemacht werden.

Der im Spruch dieses Bescheides angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 15.2.2006 bis 15.2.2007 fällig gewordenen Abgaben. Dieser sei in der obigen Aufstellung nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die diesbezüglichen Grundlagenbescheide der im Abgabenrückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben seien dem Bf. bereits im Haftungsvorverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Der Bf. sei laut Firmenbuch im Zeitraum vom D-1 bis D-2 zum Vorstand der abgabenschuldnerischen Stiftung bestellt und daher gemäß § 17 Abs. 1 PSG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. 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 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit, wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung, abgewartet werden dürfe. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG werde durch eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung keine von Abs. 1 abweichende Fälligkeit begründet.

Für die genannten Zeiträume sei die jeweilige Umsatzsteuer aufgrund einer Außenprüfung mit Bescheiden vom 17.6.2010 veranlagt und bisher nicht entrichtet worden.

Mit Schreiben vom 21.2.2013 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Er sei dieser Aufforderung – sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun – nicht ausreichend nachgekommen.

Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der aufgrund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 24.4.1998, 95/15/0145; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0168).

Betreffend seine Stellungnahme vom 26.3.2013 werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeit). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweise sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall. An der Kausalität der dem Haftungspflichtigen vorzuwerfenden Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin bezögen, ändere dies nichts.

Annahme einer vertretbaren Rechtsansicht und entschuldbarer Rechtsirrtum:

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144, und die darin zitierten Vorjudikate) des Verwaltungsgerichtshofes könne zwar ein Verschulden des Vertreters an einer Pflichtverletzung dann nicht angenommen werden, wenn

Abgaben infolge eines entschuldbaren Rechtsirrtums nicht entrichtet worden seien. Die Anforderungen in diesem Zusammenhang seien jedoch streng. So genüge es etwa nicht, dass im Haftungsverfahren lediglich auf eine andere Rechtsmeinung verwiesen werde. Vielmehr müsse nachgewiesen werden, dass man sich bei kompetenten Stellen dahingehend erkundigt habe, ob eine bestimmte Rechtsansicht zutreffend sei oder nicht. Im Zweifel sei das jeweils zuständige Finanzamt zu befragen.

Die Rechtsprechung des VwGH vom 24.2.2010, 2007/13/0144, laute:

„Es kann zwar unter dem Aspekt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich sein, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 99/14/0278). Dass ein derartiger, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wird beispielsweise mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Vertreters aber nicht dargetan (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0269, VwSlg 7244 F/1997, und das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2005/13/0095). Das Risiko des Rechtsirrtums trägt auch der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 23. Juni 2009, 2007/13/0005, 0006, 0007, und vom 15. Dezember 2009, 2005/13/0054).“

Dass derartige Rückfragen getätigt worden seien, sei nicht aktenkundig bzw. sei dies auch nicht behauptet und nachgewiesen worden.

Einwendungen gegen die Richtigkeit von Abgabenvorschreibungen seien im Haftungsverfahren nicht zu erörtern. Gegenstand eines Haftungsverfahrens sei einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für die Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht. Gemäß § 248 BAO stehe es dem Haftungspflichtigen außerdem frei, innerhalb der Frist für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen und dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide Beschwerde einzulegen (vgl. UFS 18.9.2007, RV/1149-L/06).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Es sei darauf hingewiesen, dass die Haftungsinanspruchnahme (im Zuge dieser Ermessensentscheidung) gegenüber der im Haftungsvorverfahren angekündigten Haftungssumme auf jene Abgaben beschränke, zu deren Fälligkeit der Bf. tatsächlich die Vertretung der Stiftung iSd § 80 BAO innegehabt habe.

Die besagte Stellungnahme vom 26.3.2013 enthalte auch eine rechnerische Darlegung einer behaupteten Gläubiger(un)gleichbehandlung (Quotenschaden), die zu Lasten des Finanzamtes mit 27,70% beziffert werde. Untermauert werde diese Angabe durch die Beibringung einer OP-Liste der Kreditoren und einer Auswertung von im fraglichen

Zeitraum geleisteten Zahlungen. Diese Berechnung des Quotenschadens erscheine schlüssig, glaubhaft und nachvollziehbar. Allerdings sei dieser Quotenschaden (wie selbst ausgeführt) erst ab dem Fälligkeitszeitpunkt 15.2.2007 (Umsatzsteuer 2006) anzuwenden.

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs (*gemeint wohl: Konkurses*) nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

---//---

In der dagegen am 28.7.2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein:

1. Sachverhalt

Er sei vom D-1 bis D-2 für die G-1 gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied vertretungsbefugt gewesen. Die Stiftung habe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, welche laut einer erstellten Prognoserechnung innerhalb von 13 Jahren zu einem Gesamtgewinn haben sollen. Auf Grund einer Betriebsprüfung der Jahre 2003-2009 sei die Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei eingestuft worden, weshalb es zu Nachforderungen aus der Umsatzsteuer unter anderem für die Jahre 2005 und 2006 gekommen sei, für welche er in Höhe von EUR 296.383,87 mittels Haftungsbescheides zur Haftung herangezogen worden sei.

2. Begründung

Die Inhaftungnahme des Bf. für die noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Privatstiftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO sei zu Unrecht erfolgt, weil er kein pflichtwidriges Verhalten gesetzt und somit auch kein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld zu tragen habe.

In der Folge werde er erläutern, dass 1. der Betrag der Haftung selbst bei Verschulden auf Euro 33.645,01 einzuschränken und 2. der Haftungsbescheid aufzuheben sei, weil sich der Bf. - entgegen der Behauptungen der Abgabenbehörde - auf eine vertretbare Rechtsmeinung berufen könne und damit durch ihn keine Abgabenverpflichtungen verletzt worden seien.

Des Weiteren bringe der Bf. mit gleicher Post Beschwerde gegen die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 ein, die zeigen würden, dass die Abgabenvorschreibungen durch falsche Anwendung der Liebhabereiverordnung sowohl hinsichtlich Fälligkeit als auch Höhe zu Unrecht erfolgt seien.

3. Umsatzsteuer 2005 - Gläubigergleichbehandlung per 15.2.2006 - Betrag der quotenmäßigen Bedienung des Finanzamtes

Der Bf. habe in seiner Beantwortung des Vorhalts vom 28.2.2013 keine Berechnung auf Basis der „Zahlungstheorie“ für das Jahr 2005, fällig am 15.2.2006, angeführt, da die Privatstiftung zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben und zwar zum 15.2.2006 über ausreichende Mittel verfügt habe, um die zu diesem Zeitpunkt fällig gestellten Abgaben zu entrichten. Somit ergebe sich aus diesem Titel keine Abgabenhaftung gemäß § 9 BAO für die bis zum 15.2.2006 agierenden Vorstände.

Dass die Berechnung nur für den Quotenschaden 15.2.2007 aus der Umsatzsteuer 2006 anzuwenden sei, sei allerdings aus dreierlei Hinsicht falsch:

Erstens: Die Finanzbehörde habe unter Prüfung des Sachverhaltes und mit Einsicht in die Belege (siehe Fragenvorhalte im Jahr 2005) die Umsatzsteuer 2005 bescheidmäßig festgesetzt. Der Vorstand habe zu diesem Zeitpunkt mit Recht davon ausgehen können, dass der Vorsteuerabzug zustehe. Außerdem sei die Stiftung zu diesem Zeitpunkt noch zahlungsfähig und daher in der Lage gewesen, eine allfällige zur Kenntnis gebrachte Steuervorschreibung fristgerecht zu begleichen. Aus diesem Grund ergebe sich für den Vorstand kein Verschulden aus der Uneinbringlichkeit und sei der verschuldete Schaden für das Finanzamt mit Null festzusetzen.

Zweitens: Wäre für die Stiftung die Zahlungsunfähigkeit schon mit dem 15.2.2006 eingetreten, müsste sich der Quotenschaden wie folgt berechnen:

Der VwGH stelle in seiner Entscheidung vom 15.5.1997, 96/15/0003, fest, dass der Geschäftsführer für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Dieser Nachweis erfolge anhand der sogenannten Zahlungstheorie. Daher stelle der Bf. der Vollständigkeit halber die Zahlungstheorie zum Februar 2006 dar:

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>Quote</i>	<i>Ist-Zahlungen</i>	<i>Soll-Zahlungen</i>
Lieferverbindlichkeiten fällig	540.690,39	69,64%	124.196,16	86.490,71
Umsatzsteuer laut BP	235.712,90	30,36%	0,00	37.705,45
Summe	776.403,29		124.196,16	124.196,16

Die Zahlungen an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ab 15.2.2006 beliefen sich auf EUR 124.196,16, angefallene Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bestünden in Höhe von EUR 235.712,90 laut Betriebsprüfung, Gesamtverbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von EUR 540.690,39, somit Gesamtverbindlichkeiten von EUR 776.403,29. Die Differenzquote errechne sich somit wie folgt:

Der Anteil der Abgabenverbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten belaufe sich auf 30,36% (235.712,90/776.403,29), der Anteil der übrigen Verbindlichkeiten betrage

dagegen 69,64%. Dem Finanzamt wäre daher ein Anteil von 30,36% an den ab Februar 2006 vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mitteln von EUR 124.196,16, somit ein Betrag von EUR 37.705,45 zugestanden.

Als Nachweis zur Berechnung des Quotenschadens lege der Bf. die OP-Liste Kreditoren inklusive geleistete Zahlungen (Beilage ./I) bei.

Drittens: Gehe man davon aus, dass die Privatstiftung per 15.2.2007 zahlungsunfähig gewesen sei, müsste man die Umsatzsteuer 2005 und 2006 in die Berechnung des Quotenschadens per 15.2.2007 einbeziehen, weil ja diese Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt noch bestanden habe.

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>Quote</i>	<i>Ist-Zahlungen</i>	<i>Soll-Zahlungen</i>
Lieferverbindlichkeiten fällig	571.864,67	55,70%	124.196,16	69.179,06
Umsatzsteuer laut BP fällig am 15.2.2007	235.712,90	22,96%	0,00	28.614,43
Umsatzsteuer laut BP fällig am 15.2.2006	219.082,77	21,34%	0,00	26.502,67
	454.759,67	44,30%	0,00	55.017,00
Summe			124.196,16	124.196,16

Damit ergäbe sich ein Quotenschaden bezogen auf das Jahr 2006 in Höhe von Euro 26.502,67.

Der Bf. beantrage daher den Haftungsbetrag für die Umsatzsteuer 2005 mit Euro NULL festzusetzen.

4. Umsatzsteuer 2006 - Gläubigergleichbehandlung per 15.2.2007 - quotenmäßige Bedienung des Finanzamtes

Im Haftungsbescheid sei die Haftung für die Umsatzsteuer 2006 mit Euro 60.670,97 anstatt wie vom Bf. berechnet mit Euro 33.645,01 festgesetzt worden. Dies obwohl die Abgabenbehörde die von ihm vorgelegte Berechnung als schlüssig, glaubhaft und nachvollziehbar bezeichne.

Fälschlicherweise habe die Abgabenbehörde die Quote mit 27,7% auf die Abgabenschuld bezogen, also Euro 219.082,77 x 27,693% = Euro 60.670,97. Richtig sei es aber, in dieser Berechnung die Quote auf die verfügbaren Mittel zu beziehen, weil ja nur diese zur Verfügung stünden.

Der Bf. lege daher seine Berechnung vom 26.3.2013 noch einmal vor:

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>Quote</i>	<i>Ist-Zahlungen</i>	<i>Soll-Zahlungen</i>
Lieferverbindlichkeiten fällig	571.864,67	72,30%	121.467,50	87.822,49
Umsatzsteuer laut BP	219.082,77	27,70%	0,00	33.645,01

fällig am 15.2.2007				
Summe	790.947,44		121.467,50	121.467,50

Die Zahlungen an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ab 15.2.2007 beliefen sich auf EUR 121.467,50, angefallene Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bestünden in Höhe von EUR 219.082,77 laut Betriebsprüfung, Gesamtverbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von EUR 571.864,67, somit Gesamtverbindlichkeiten von EUR 790.947,44. Die Differenzquote errechne sich somit wie folgt:

Der Anteil der Abgabenverbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten belaufe sich auf 27,70% ($219.082,77/790.947,44$), der Anteil der übrigen Verbindlichkeiten betrage dagegen 72,30%. Dem Finanzamt wäre daher ein Anteil von 27,70% an den ab Februar 2007 vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mitteln von EUR 121.467,50, somit ein Betrag von EUR 33.645,01 zugestanden.

Dazu werde erneut eine OP-Liste Kreditoren (Beilage ./II) und eine Auswertung der geleisteten Zahlungen (Beilage ./III) vorgelegt.

Zudem sei festzuhalten, dass dem Finanzamt ein Anteil von 27,70% für das Jahr 2006 und 30,36% für das Jahr 2005 an den insgesamt im Haftungszeitraum vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mitteln zustehe. Dies bedeute, dass sich die haftungsbestimmende Tilgungsquote ausschließlich aus dem Verhältnis von Gesamtzahlungen zu Gesamtverbindlichkeiten ergebe.

Der UFS halte dazu in seiner Entscheidung vom 19.7.2012, RV/1321-L/10 Folgendes fest: *„Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte.“*

Die Haftung des Vorstandes sei für die Umsatzsteuer des Jahres 2006 mit höchstens Euro 33.645,01 festzusetzen.

5. Rechtsirrtum - vertretbare Rechtsmeinung

Die Abgabenbehörde bestreite, dass sich der Vorstand auf eine vertretbare Rechtsansicht gestützt habe. Dabei übersehe sie aber, dass der Vorstand hinsichtlich des Vorsteuerabzuges und des Sachverhaltes in laufendem Kontakt mit den Finanzbehörden gestanden sei.

a) Kein Rechtsirrtum bei Kooperation mit dem Finanzamt

Im Haftungsbescheid werde durch die Abgabenbehörde ausgeführt, dass keine Pflichtverletzung angenommen werden könne, wenn Abgaben infolge eines entschuldbaren Rechtsirrtums nicht entrichtet worden seien. Es genüge aber nicht, im Haftungsverfahren lediglich auf eine andere Rechtsmeinung zu verweisen. Vielmehr

müsse nachgewiesen werden, dass man sich bei kompetenten Stellen dahingehend erkundigt habe, ob eine bestimmte Rechtsansicht zutreffend sei oder nicht. Im Zweifel sei das jeweils zuständige Finanzamt zu befragen.

Ein Rechtsirrtum sei ein Irrtum über die Widerrechtlichkeit einer Handlung. Dies entspreche hier aber nicht dem Sachverhalt. Es werde seinerseits davon ausgegangen, dass kein Irrtum über die Richtigkeit zum Vorsteuerabzug vorgelegen sei.

Im Gegenteil, es sei sowohl am 21.2.2005 wie auch am 5.1.2006 und am 29.3.2006 ein Ergänzungsansuchen seitens des Finanzamtes gestellt worden mit der Aufforderung, die Rechnungen des Zeitraums Dezember 2004, November 2005 bzw. Dezember 2005 sowie eine Vermietungsvereinbarung zu übermitteln. Dieser Verpflichtung zur Offenlegung bzw. Übermittlung der Rechnungen und Unterlagen sei nachgekommen und zudem jeweils in einem separaten Begleitschreiben der Sachverhalt bzw. der derzeitige Stand der Bauvorhaben schriftlich dargelegt worden.

Die seitens der steuerlichen Vertretung der Privatstiftung übermittelten Unterlagen seien vom Finanzamt geprüft und der Vorsteuerabzug als richtig angesehen worden. Die Rechtsansicht des Finanzamtes spiegle sich in der Veranlagung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuern wider.

Stoll führe zu § 200 BAO in seinem Kommentar (Seite 2100, Stand 1994) aus, dass die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens geradezu Voraussetzung für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides sei. Eine vorläufige Festsetzung erfordere eine Ermittlung nach § 115 BAO, denn die Vorläufigkeit dürfe nur ausgesprochen werden, wenn trotz angemessener Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt aufzuklären, Unsicherheiten in tatsächlicher Hinsicht blieben.

Nun ergebe sich folgende Schlussfolgerung:

- Hätte das Finanzamt bei der Erlassung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide Gewissheit gehabt, so hätte es endgültige Bescheide erlassen müssen.
- Wäre mit Gewissheit schon im Zuge der Ermittlungshandlungen festgestanden, dass die Tätigkeit der Privatstiftung als steuerliche Liebhaberei zu qualifizieren sei, hätte eine Rückzahlung gar nicht erfolgen dürfen.
- Nachdem das Finanzamt aber nach anzunehmender gewissenhafter Prüfung - zu der es ja gemäß § 200 und in der Folge gemäß § 115 BAO verpflichtet gewesen sei - erklärungsgemäße Bescheide erlassen habe, könne sich der Vorstand darauf berufen, dass seine Ansicht - es liege eine Einkunftsquelle iSd § 2 EStG in Form einer Vermietung vor - jedenfalls im Bereich des wirtschaftlich Möglichen bestanden habe. Tatsache sei, dass seitens des Vorstandes die Mieten so festgesetzt worden seien, dass rechnerisch keine steuerliche Liebhaberei vorgelegen und er damit seinen steuerlichen Sorgfaltspflichten in vollem Ausmaß nachgekommen sei.

- Betrachte man die Niederschrift zur Schlussbesprechung, so werde dort festgestellt, dass gemäß § 3 Abs. 1 LVO kein Gesamtgewinn (innerhalb von 3 Jahren und infolge des Konkurses) erzielt worden sei und deshalb gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO Liebhaberei vorliege. Diese Aussage sei schlichtweg gesetzwidrig. § 2 Abs. 4 LVO sei dabei übergangen und deshalb eine falsche Schlussforderung gezogen worden, wie dies häufig vorkomme. § 2 Abs. 4 LVO schreibe vor, dass eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO dann nicht vorliege, wenn sich ein Gesamtüberschuss in einem „absehbaren Zeitraum“ erwarten lasse. Auf die Erreichung des tatsächlichen Überschusses komme es nämlich überhaupt nicht an. Interessant in diesem Zusammenhang sei allerdings, dass genau diese Prüfung ja offenbar vom Finanzamt bei der Erlassung der vorläufigen Bescheide „gewissenhaft“ habe vorgenommen werden müssen. Das heiße, im Zuge der Ermittlungen der Finanzbehörden zur Betriebsprüfung hätte man ja auch auf diese ursprünglichen Ermittlungsergebnisse eingehen können. So sei bis jetzt nicht bekannt, worin die Ungewissheit bestanden habe, weshalb der Umsatzsteuerbescheid 2005 im Veranlagungsverfahren vorläufig erlassen worden sei. Dem Abgabepflichten könne also nicht vorgeworfen werden, er hätte sich nicht gewissenhaft mit dem Thema Vermietung auseinandergesetzt, wenn er bereits bei der Festsetzung der Abgaben den Behörden Rede und Antwort gestanden sei.

Die Erstellung der Umsatzsteuererklärung 2005 seitens der Vorstände der Privatstiftung basiere auf

- der Entscheidung des Finanzamtes, den Vorsteuerabzug nach entsprechenden Erhebungen im Zuge der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen zuzulassen,
- dem Wissen, dem Finanzamt den aktuellen wirtschaftlichen Stand aufgrund von Ergänzungsansuchen mitgeteilt zu haben,
- und bestärkt durch die Erkenntnis, dass gemäß einer Prognoserechnung innerhalb von mindestens 20 Jahren ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könne.

Wenn das Finanzamt die Unterlagen und Rechnungen, also den gesamten Sachverhalt bereits geprüft habe, könne gar nicht von einem nicht entschuldbaren Rechtsirrtum ausgegangen werden. Hätte das Finanzamt noch irgendwelche Zweifel bezüglich einer Einkunftsquelle gehabt, wäre es - wie es die Praxis zeige - zu einem weiteren Ergänzungsansuchen oder weiteren Anfragen gekommen.

Allein auf Grund dieser Tatsachen sei nicht von einer schuldhaften Pflichtverletzung oder einem unentschuldbaren Rechtsirrtum auszugehen, da den Aufforderungen des Finanzamtes unverzüglich Folge geleistet worden sei und das Finanzamt offensichtlich mit den erhaltenen Dokumenten bzw. Rechnungen genug Informationen gehabt habe, um die Umsatzsteuervoranmeldungen zu veranlassen. Vielmehr sei mit einer pflichtgemäßen, nach subjektiven Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt seitens des Vorstandes agiert worden.

Wenn nach mehrmaligen Ergänzungsansuchen und Darlegung der Sachverhalte nicht davon ausgegangen werden dürfe, dass man rechtens gehandelt habe, sondern einem immer noch eine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden könne, sei fraglich,

woran sich dann ein ordnungsgemäßes und pflichtbewusstes Verhalten messen sollte. Seitens des Finanzamtes habe es keine weiteren Fragen oder Beanstandungen gegeben.

Das Finanzamt erscheine dem Bf. daher, wie auch im Haftungsbescheid gefordert, als kompetente Stelle, um Erkenntnisse über die Rechtsrichtigkeit des abgabenrechtlichen Handelns zu erlangen. Das Erhebungsverfahren im Jahr 2005 beweise dies. Dass die Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2010 zu anderen Erkenntnissen komme als das Prüfungsverfahren im Jahr 2005, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden, zumal im Betriebsprüfungsbericht auf die Erkenntnis aus dem Jahr 2005 nicht eingegangen worden sei.

b) Keine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit

Eine Inanspruchnahme zur Haftung setze die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und die Kausalität (Ursächlichkeit) zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Kausalität bedeute einen Zusammenhang zwischen Ursache und Wirkung oder anders gesagt zwischen Aktion und Reaktion. Sie sei dann gegeben, wenn bei pflichtgemäßen Verhalten der Schaden nicht eingetreten wäre und das Fehlverhalten typischerweise Ursache für den entstandenen Schaden sei.

Stoll führe dazu Folgendes an (BAO Kommentar, Stand 1994, Seite 131): „Soll die Haftung nach § 9 rechtmäßiger Weise geltend gemacht werden, so muss die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch einen Vertreter für die Uneinbringlichkeit der im Haftungsweg einzubringenden Abgaben ursächlich sein. Es muss (zur Vermeidung der Haftung) feststehen, dass ohne das schuldhafte pflichtwidrige Verhalten des Vertreters die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht eingetreten wäre. Es können nur solche schuldhaften Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten kausal sein, die allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet sind, die Uneinbringlichkeit zu verursachen. Die Pflichtverletzung muss somit ursächlich dafür sein, dass der Haftungsschaden eingetreten ist. Die Möglichkeit, dass infolge der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Abgabenansprüche uneinbringlich geworden sind, darf nicht so ferne liegen, dass sie nach der allgemeinen Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht in Betracht gezogen werden kann.“

Worin liege nun die Pflichtverletzung des Bf. und wie lasse sich die Ursächlichkeit zwischen Verschulden und Uneinbringlichkeit darstellen.

Im Haftungsbescheid sei dies nicht konkret formuliert, aber offenbar hätten von der Privatstiftung die mit Bescheiden vom 17.6.2010 vorgeschriebenen Abgaben nicht entrichtet werden können. Die schuldhafte Pflichtverletzung liege laut Bescheid bei der nicht ordnungsgemäß durchgeführten Selbstberechnung von Umsatzsteuern für die Jahre 2005 und 2006. Dazu Lehre und Rechtsprechung:

- Hierzu meine *Stoll* (ebenfalls auf Seite 131): Falle dem Vertreter ein Verhalten zur Last, das zu einer unrichtigen Abgabenfestsetzung führe, und sei sein schuldhaftes Verhalten für eine Uneinbringlichkeit der Abgaben ursächlich, so hafte er für die Abgabenschuld,

die bei Pflichterfüllung hätte hereingebracht werden können. Was sei daraus zu schließen: Per 15.2.2006 habe die Stiftung noch über genügend Mittel zu Bezahlung der Umsatzsteuer verfügt, es habe noch kein Insolvenzgrund vorgelegen. Nachdem aber zu diesem Zeitpunkt eine Uneinbringlichkeit nicht gegeben gewesen sei, ergebe sich keine Ursächlichkeit zwischen dem (angeblich) schuldhaften Verhalten und der Uneinbringlichkeit. Eine Haftung gemäß § 9 BAO sei daher auszuschließen.

Der Haftungsbetrag für die Umsatzsteuer 2005 sei daher mit NULL festzusetzen.

- VwGH 24.6.1982, 81/15/0100, zum Mitverschulden der Behörde: Sei trotz objektiver Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus dem Verschulden des Vertreters eingetreten, könne auch in diesem Fall nicht die Haftung gemäß § 9 geltend gemacht werden. In diesem Fall liege das Verschulden vielmehr bei der schuldhaften Säumigkeit der Abgabenbehörde bei der Einhebung. Die Abgabenbehörde hätte schon bei der ursprünglichen Bescheiderlassung zum Umsatzsteuerbescheid 2005 am 6.3.2007 den Vorsteuerabzug verwehren können.

Somit liege das Verschulden der Uneinbringlichkeit nicht beim Vorstand der Privatstiftung, sondern beim Finanzamt. Eine Haftung des Vorstandes für die Umsatzsteuer 2005 sei daher nicht gegeben und die Haftung für die Umsatzsteuer 2005 mit Euro NULL festzusetzen.

- Soweit eine Entrichtung (Tilgung) trotz Erfüllung aller Vertreterpflichten (angesichts der Vermögenslage des Vertretenen) nicht hätte erfolgen können, könne eine Haftung nach § 9 nicht greifen, da insoweit nicht eine schuldhafte Verletzung von Pflichten ursächlich sei. Durch die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Rückzahlung und der dadurch erfolgten Bestätigung der Rechtmäßigkeit des Handelns des Vorstandes liege keine Pflichtverletzung vor.

Somit sei die Geltendmachung der Vorsteuerabzüge lediglich eine Reaktion auf die Prüfungshandlungen des Finanzamtes. Hätte das Finanzamt die Vorsteuer nicht an die Privatstiftung zurückbezahlt und/oder weitere Anfragen gestellt, wäre der Vorstand in seinen Handlungen nicht bestätigt worden, es wären keine weiteren Vorsteuern bis zur endgültigen Klärung der Rechtslage geltend gemacht worden und wäre der Bf. niemals zur Haftung herangezogen worden.

Der Bf. sei als Vorstand der Privatstiftung immer den abgabenrechtlichen Pflichten durch ordnungsgemäße Buchhaltung, rechtzeitige Meldung und Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie Begleichung der Umsatzsteuer nachgekommen.

Es seien Mietverträge vorgelegen und es habe auch eine tatsächliche Vermietung stattgefunden. Der Vorstand habe mit dem Sachwissen eines Steuerberaters Prognoserechnungen erstellt mit dem Ergebnis, dass Gewinne ab dem 13. Jahr der Vermietung erzielt würden. Die Bestätigungen seitens des Finanzamtes, Berechnungen und vorhandene Verträge seien alles Indikatoren für ein pflichtbewusstes Verhalten.

Das Finanzamt könne daher nicht von einer schuldhaften Pflichtverletzung und der Kausalität für die Uneinbringlichkeit ausgehen.

c) Haftungsausschluss bei vertretbarer Rechtsmeinung

Gemäß der Entscheidung des UFS vom 30.10.2012 (RV/0417-F/11) werde dann eine Haftung nach § 9 BAO begründet, wenn dem Vertreter die Verletzung einer Abgabenvorschrift zur Last zu legen sei. Eine solche Pflichtverletzung liege vor, wenn die Abgaben nicht am Fälligkeitstag entrichtet würden. Den Vorstand treffe allerdings an einer Pflichtverletzung keine Schuld, wenn die aufgrund der Feststellung einer Betriebsprüfung im Nachhinein als unrichtig erachtete Selbstberechnung der Umsatzsteuer auf einer vertretbaren Rechtsmeinung beruhe. Daher bestimme sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, nicht nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer, sondern nach dem Zeitpunkt der gesetzlichen Nachfrist, somit dem 17.6.2010. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bf. gar nicht mehr Vorstand der Privatstiftung gewesen, weshalb ihn an der Uneinbringlichkeit kein Verschulden treffe und auch kein verschuldensabhängiger Haftungstatbestand gegeben sei.

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Vorstand eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. Im vorliegenden Sachverhalt könne davon allerdings keine Rede sein, da der Vorstand seiner Verpflichtung zur Meldung und Entrichtung von Abgaben nachgekommen und seitens des Finanzamtes in seinem Handeln bestätigt worden sei. Nachdem auch für die Abgabenbehörde nach einem Ermittlungsverfahren Gründe vorgelegen seien, den Abgabenbescheid 2005 zumindest vorläufig zu erlassen, könne dem Vorstand nicht vorgeworfen werden, er hätte keine vertretbare Rechtsansicht gehabt.

Wäre diese nicht vertretbar, hätte die Abgabenbehörde den Vorsteuerabzug bereits im Zuge der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen verwehren müssen.

6. Verschulden

Nach § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden. Die Privatstiftung habe zum Februar 2006 über ausreichende Mittel verfügt und seien seitens der Privatstiftung die Abgabenverbindlichkeiten gemäß den Umsatzsteuervoranmeldungen beglichen worden.

Die auf Grund einer Betriebsprüfung nachträglich festgesetzten Abgabenschulden könnten ja erst beglichen werden, wenn von ihnen Kenntnis erlangt werde. Kenntnis über die Umsatzsteuerschuld 2005 und 2006 habe man mittels Bescheides vom 17.6.2010 erlangt. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bf. nicht mehr im Vorstand gewesen. Bis zum Zeitpunkt des Rücktritts als Vorstand sei er sämtlichen Aufforderungen nachgekommen. Bei einer

seitens des Vorstandes durchgeführten Prognoserechnung, bei welcher ein Gewinn aus der Vermietung nach 13 Jahren erzielt werde, habe nicht vorhergesehen werden können, dass es im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Nachbelastung der Umsatzsteuer auf Grund der LVO kommen würde. Der Bf. habe nicht voraussehen können, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung Liebhaberei angenommen werde und hätte dies auch bei der im Verkehr erforderlichen und ihm zumutbaren Sorgfalt nicht voraussehen können.

Deshalb treffe ihn auch kein Verschulden bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2005 und 2006.

7. Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide

Weiteres merke der Bf. an, dass gemäß § 248 BAO gegen die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide mit gleicher Post Beschwerde eingelegt werde und beantrage dort, die Vorsteuer zum Abzug zuzulassen. Erst die Aufgabe der Vermietung im Zuge des Konkurses führe zu einer Berichtigung der in Anspruch genommenen Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG.

8. Antrag

Er beantrage daher die ersatzlose Aufhebung des oben angeführten Haftungsbescheides.

9. Aussetzung gemäß § 212a BAO

Er beantrage für einen Betrag von € 296.383,87 an Umsatzsteuer die Aussetzung der Einhebung bis zur Erledigung der Beschwerde und verweise zur Begründung auf seine vorgebrachte Beschwerde.

10. Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Für den Fall der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über seine Beschwerde beantrage er die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.3.2017 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Haftungsbeträge abgeändert. Die Haftung werde hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 im Ausmaß von € 147.757,94 und hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 59.479,97 geltend gemacht.

Begründend wurde ausgeführt:

Aus den vorliegenden Unterlagen, also u.a. dem Firmenbuch, den Veranlagungsakten des Finanzamtes, aber auch den Abschlussberichten gemäß § PSG (zB zum 31.12.2004 und 2005) hätten folgende Umstände erhoben werden können:

Die G-1 sei bereits am 23.5.2003 unter dem Namen G-2 errichtet und im März 2006 umbenannt worden. Diese neue Bezeichnung sei im April auch in das Firmenbuch eingetragen worden.

Als Zweck der Stiftung sei die Anlage, Verwaltung, Sicherung und Vermehrung des Vermögens der Privatstiftung zur finanziellen Unterstützung und Versorgung von Begünstigten eingetragen worden. Als Stifter seien P-1, P-2, P-3 und P-4 genannt worden, als Begünstigte der Erststifter P-1 sowie (allenfalls) noch andere Personen.

Der Stiftungsvorstand habe im Laufe der Jahre seine Zusammensetzung gewechselt. Unter anderem sei auch der Bf. vom D-1 bis D-2 in dieser Funktion tätig gewesen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-3 sei über das Vermögen der Stiftung das Konkursverfahren eröffnet worden. Damit verbunden sei die Auflösung der Privatstiftung gewesen. Nach Verteilung der Konkursmasse an die Massegläubiger sei das Konkursverfahren mit Beschluss vom D-4 aufgehoben worden. Damit stehe jedoch fest, dass die Konkursgläubiger leer ausgegangen seien. Der Rückstand sei somit bei der Primärschuldnerin zur Gänze uneinbringlich.

Zur Rückstandsentwicklung:

Das Abgabenkonto der Privatstiftung weise auf den ersten Blick keine Auffälligkeiten auf - es verlaufe jahrelang durchaus ausgeglichen. Bei näherer Betrachtung müsse jedoch festgestellt werden, dass in den Jahren 2003 bis 2008 durch Vorsteuerüberhänge Guthaben in Höhe von über einer halben Million Euro entstanden seien, welche sich die Stiftung regelmäßig habe zurückzahlen lassen; so hätten die 39 im Zeitraum 4.11.2003 bis 15.7.2010 erfolgten Rückzahlungen insgesamt € 594.241,81 betragen.

Im Jahre 2010 sei eine Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2009 erfolgt. Dabei sei es zur Nachbelastung von Umsatzsteuer im Ausmaß von insgesamt € 648.227,68 gekommen:

2003	18.477,95
2004	43.001,84
2005	235.712,90
2006	219.028,77
2007	108.255,12
2008	15.296,10
2009	8.500,00

Die Nachforderungen seien damit begründet worden, dass die von der Stiftung ausgeübte Tätigkeit von vornherein nicht geeignet gewesen sei, einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen. Deswegen habe der Vorsteuerabzug schon seit Beginn der Tätigkeit nicht zugestanden. Somit hätten die Umsatzsteuervorauszahlungen zu den jeweiligen Fälligkeiten um den jeweiligen Betrag der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer höher ausfallen müssen.

Es seien Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie neue Sachbescheide ergangen.

Für die Jahre ab 2006, für die keine Erklärungen abgegeben worden und bis dahin auch keine Veranlagungen erfolgt seien, sei es zu erstmaligen Umsatzsteuerbescheiden gekommen. Sämtliche Bescheide seien mittlerweile rechtskräftig (abgesehen von einigen auf § 248 BAO gestützte Beschwerden).

Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens habe die zuständige Abgabenbehörde die Möglichkeit geprüft, zumindest einen Teil der ausständigen Rückstände einbringlich zu machen. Es habe eine Reihe von Vorhalteverfahren gegeben, welche schließlich zur Erlassung von Haftungsbescheiden gemäß §§ 9, 80 BAO gegenüber einer Mehrzahl ehemaliger Geschäftsführer geführt hätten. Der sowohl bei der Bescheiderlassung als auch heute (März 2017) noch bestehende Rückstand habe folgende Zusammensetzung:

<i>Umsatzsteuer</i>	<i>Rückstand nach Verbuchung vom 17.6.2017</i>	<i>offene Umsatzsteuer Anfang 2017</i>
2003	18.477,95	17.969,48
2004	43.001,84	43.001,84
2005	235.712,90	235.712,90
2006	219.028,77	219.028,77
2007	108.255,12	108.255,12
2008	15.296,10	15.296,10
2009	8.500,00	8.500,00
	648.272,68	647.764,21

Mit Haftungsvorhalt vom 21.2.2013 sei der nunmehrige Bf. über die ins Auge gefasste Haftungsinanspruchnahme gemäß §§ 9, 80 BAO für die noch aushaftende Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner 2003 bis Dezember 2006 in Kenntnis gesetzt und aufgefordert worden, eine Stellungnahme abzugeben. Neben einer ausführlichen Rechtsbelehrung sei ausdrücklich auf den Umstand verwiesen worden, dass der Bf. im Zeitraum D-1 bis D-2 zum Vorstand der abgabenschuldnerischen Stiftung bestellt und daher gemäß § 17 Abs. 1 PSG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen sei. Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2003 und 2004, die neuen Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 sowie der Bericht über die Außenprüfung seien beigelegt gewesen. Die Problematik der allfälligen Führung des Nachweises der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes sei ausdrücklich angesprochen worden.

In seiner Antwort vom 26.3.2013 habe der nunmehrige Bf. zugestanden, dass bis mindestens 15.2.2006 genügend Mittel für die Begleichung sämtlicher Abgaben zur Verfügung gestanden seien.

Für spätere Zeiträume wäre „...ein Anteil von 27,7% an den ab Februar 2007 vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mitteln...“ zur Verfügung gestanden. Jedoch sei die Rechtsrichtigkeit der neu erlassenen Umsatzsteuerbescheide bestritten worden; die Tätigkeit der Privatstiftung sei nicht als Liebhaberei anzusehen gewesen. Ebenfalls sei der Vorwurf schuldhaften Verhaltens bestritten worden.

Mit Datum 2.7.2014 habe das Finanzamt einen Haftungsbescheid über einen Betrag von € 296.383,87 an Umsatzsteuer 2005 (€ 235.712,90) und Umsatzsteuer 2006 (€ 60.670,97) erlassen. Der geltend gemachte Einwand einer „vertretbaren Rechtsansicht“ sei dabei verworfen worden.

Mit Datum 28.7.2014 habe der Antragsteller das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben, und zwar sowohl gegen den Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO als auch gegen die dem Verfahren zu Grunde liegenden Abgabenbescheide.

Grundsätzliches:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Organe hätten alle jene Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO ergebe sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH respektive der Vorstand einer Aktiengesellschaft für die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer bzw. Vorstand auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Dabei sei es Sache des Geschäftsführers/Vorstandes darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 15.1.1979, 2520/78; VwGH 5.3.1979, 2645/78; VwGH 10.6.1980, 535/80; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148; VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 21.12.1989, 84/17/0006).

Der Geschäftsführer bzw. Vorstand hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stünden, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Gemäß § 248 BAO könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Abgabenanspruch

(Abgabenbescheid, § 198 BAO) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustünden.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabenanspruch andererseits müsse zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen. Dennoch könne daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen sei.

Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabenanspruch ergebe; denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabenanspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen.

Infolgedessen sei Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden sei oder nicht, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben könnten daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169; VwGH 13.9.1988, 85/14/0161; VwGH 23.5.1990, 89/13/0250; VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Dies sei erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Primärschuldner erlassen worden sei, möglich.

Haftungsbeträge / Berechnung des Quotenschadens für 2005 und 2006:

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26.3.2013 habe der Bf. noch behauptet, dass zum jeweils 15. Februar der Jahre 2004 bis 2006 noch genügend Mittel vorhanden gewesen wären, um sämtliche fällige Abgaben zu entrichten.

Bezogen auf den 15.2.2006 wären folgende Mittel zur Verfügung gestanden (wirtschaftliche Situation bis zum 15.2.2006 laut Stellungnahme vom 26.3.2013):

B-1	1.801,89
B-2	13.630,00
B-3	446.131,17
B-4	25.129,65
Verbindlichkeiten Lieferungen und Leistungen	- 102.446,21
Abgabenverbindlichkeiten	- 235.712,90
	148.533,57

Daraus ergebe sich, dass sämtliche fällig gestellten Abgaben hätten beglichen werden können. Das Finanzamt habe daraus gefolgert, dass auch noch nach vollständiger Bezahlung der Umsatzsteuer in Höhe von € 235.533,57 und auch nach vollständiger

Bedienung der Lieferantenverbindlichkeiten ein Barbetrag von € 148.533,57 zur freien Verfügung gestanden sei, und habe die gesamte Umsatzsteuerschuld 2005 im Haftungswege geltend gemacht.

In seiner Beschwerdeschrift habe der Bf. zwar die Höhe der zur Verfügung stehenden Barmittel (zum 15.2.2006) unbestritten gelassen, jedoch erstmals eingewendet, dass die zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Lieferantenverbindlichkeiten € 540.690,39 betragen hätten.

Die Höhe der Gesamtverbindlichkeiten inklusive Umsatzsteuer 2005 in Höhe von insgesamt € 776.403,29 sei den tatsächlich geleisteten Zahlungen von insgesamt € 124.196,16 gegenüberzustellen, woraus sich bei der Umsatzsteuer 2005 ein Quotenschaden von lediglich € 37.705,45 ergebe.

Dieser Argumentationslinie könne jedoch nicht gefolgt werden. Der Gleichbehandlungsgrundsatz bedeute nämlich nicht, bei genügend Mittel alle Gläubiger (ohne Grund) gleich schlecht zu behandeln; gemeint sei vielmehr, alle noch zur Verteilung stehenden Mittel anteilmäßig gekürzt auszuzahlen, sofern eine vollständige Befriedigung aller Gläubiger mangels entsprechender Mittel nicht mehr möglich sei.

Stelle man also die vorhandenen Mittel laut Vorhaltsbeantwortung vom 26.3.2013, also € 486.692,71 den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verbindlichkeiten laut Beschwerde, also € 776.403,29 gegenüber, so errechne sich daraus eine Tilgungsquote von 62,69%. Damit wäre die Umsatzsteuer 2005 im Ausmaß von € 147.757,94 zu begleichen gewesen. Da jedoch überhaupt keine Zahlung geleistet worden sei, sei dies auch der Quotenschaden.

Quotenschaden 2005 laut Berechnung Finanzamt:

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>vorhandene Mittel</i>	<i>mögliche anteilige Zahlungen</i>	<i>tatsächlich geleistete Zahlungen</i>	<i>nicht gezahlter Rest</i>
fällige Lieferverbindlichkeiten	540.690,39		338.934,77	124.196,16	214.738,61
fällige Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung zum 15.2.2006	235.712,90		147.757,94	0,00	147.757,94
	776.403,29	486.692,71	486.692,71	124.196,16	362.496,55

Quotenschaden 2006:

Ähnlich wie für das Jahr 2005 sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.3.2013 eine Gegenüberstellung von Lieferantenverbindlichkeiten und Umsatzsteuer einerseits und den „ab Februar 2007 vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mittel“ vorgelegt worden. Demnach hätte sich ein Quotenschaden von € 33.645,01 ergeben. Derselbe Betrag werde übrigens auch in der Beschwerdeschrift genannt. Per Haftungsbescheid sei jedoch (infolge einer Missinterpretation des vorliegenden Zahlenmaterials) ein Betrag von € 60.670,97 vorgeschrieben worden.

Offenkundig seien jedoch beide Beträge unrichtig.

Wie schon für 2005 ausgeführt worden sei, sei für die Berechnung des Quotenschadens nicht die Summe der tatsächlich ausgezahlten Beträge maßgeblich, sondern die zur Verfügung stehenden Mittel. Die Berechnung des Bf. gehe von tatsächlich ausgezahlten Mitteln in Höhe von € 121.467,50 aus. Tatsächlich seien zum 15.2.2005 Mittel in Höhe von € 486.692,71 vorhanden gewesen, von denen in diesem Jahr lediglich € 124.196,16 verbraucht worden seien. Gehe man - zwecks Berechnung eines nun „fiktiven“ Quotenschadens aus, so sei von diesem Betrag noch die „fiktive“ anteilige Umsatzsteuerzahlung für 2005 zum Abzug zu bringen. Daraus errechne sich eine Quote von 27,15% was - wie in unten stehender Tabelle dargestellt sei - zu einem Quotenschaden für die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 59.749,97 führe.

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>vorhandene Mittel</i>	<i>mögliche anteilige Zahlungen</i>	<i>tatsächlich geleistete Zahlungen</i>	<i>nicht gezahlter Rest</i>
fällige Lieferverbindlichkeiten	571.864,67		155.258,64	124.196,16	31.062,48
fällige Umsatzsteuer laut Betriebsprüfung zum 15.2.2006	219.082,77		59.479,97	0,00	59.479,97
	790.947,44		214.738,61	124.196,16	90.542,45
Mittel per 15.2.2005		486.692,71			
abzüglich Zahlungen 2005		- 124.196,16			
abzüglich Umsatzsteuer 2005 (fiktiv)		- 147.757,94			
		214.738,61			

Die vorliegende Beschwerdeschrift enthalte eine Reihe von Ausführungen zu den Themen „Liebhaberei“ oder „rückwirkende“ Ereignisse. Soweit sich diese auf die dem Haftungsverfahren zu Grunde liegenden Abgabenbescheide bezögen, könne darauf an dieser Stelle nicht eingegangen werden (die Abgabenbehörde sei in diesem Verfahren an die vorliegenden Umsatzsteuerbescheide gebunden; allfällige Einwendungen über die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges seien somit an dieser Stelle unzulässig).

Denkbar sei allerdings, dass der Bf. damit (auch) die Tatbestandsvoraussetzung „Verschulden“ thematisieren habe wollen.

Diesfalls sei auf die Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides zu verweisen, wonach es dadurch zur Uneinbringlichkeit des Rückstandes gekommen sei, dass zu den jeweiligen Fälligkeiten zu geringe Beträge an Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt worden seien. In aller Regel sei es durch den unzulässigen Abzug von Vorsteuer sogar zu Guthaben gekommen, welche auch rückgezahlt worden seien. Anstatt also Umsatzsteuervorauszahlungen in richtiger Höhe zu den jeweiligen Fälligkeiten

(jeweils 15. des zweitfolgenden Monats) abzuführen, seien (meist) unzulässigerweise Gutschriften lukriert worden. In diesem Zusammenhang sei angemerkt worden, dass die ungerechtfertigte Auszahlung von Geldbeträgen im Allgemeinen als durchaus gravierender angesehen werde als ein reiner Forderungsausfall. Eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto der Primärschuldnerin habe zum Ergebnis geführt, dass die im Zeitraum 17.3.2005 bis 24.10.2007 durchgeführten Gutschriften die nicht gerade unerhebliche Summe von € 560.241,81 erreicht hätten.

Aus dem Bericht über die Außenprüfung sei wiederum ersichtlich, dass die Stiftung bereits im Jahr 2003 eine Liegenschaft („A-2“) erworben habe, welche als Almhütte bzw. als Tagungs- und Seminarort habe genutzt werden sollen. Dies habe den Abriss des alten Gebäudes und die Errichtung eines neuen vorausgesetzt. Tatsächlich sei es beim Abriss geblieben; weitere bauliche Maßnahmen seien bis zur Insolvenz im Jahre 2010 nicht getroffen worden. Mieteinnahmen seien nie erzielt worden und auch in Zukunft (wegen Auflösung der Stiftung) nicht zu erwarten. Für die Jahre 2003 bis 2005 seien nur negative Einkünfte erklärt worden (für die Folgejahre seien nicht einmal mehr Erklärungen eingereicht worden).

Eine andere Liegenschaft („A-3“) sei nach Bauarbeiten an die Stiftung selbst bzw. an stiftungsnahe Unternehmen zu Konditionen vermietet worden, die von vornherein keinen Gesamtüberschuss über die Werbungskosten hätten erwarten lassen. Für die Jahre 2003 bis 2005 seien Verluste erklärt worden, danach seien auch hier keine Erklärungen mehr eingereicht worden. Näheres sei dem Bericht über die Außenprüfung vom 15.6.2010 zu entnehmen.

Zu diesen Erkenntnissen habe die Finanzverwaltung erst im Zuge einer ausführlichen Prüfung im Jahre 2010 kommen können. Bis dahin habe sie den von der Stiftung bzw. deren Vertretern verbreiteten Informationen vertraut und auch deren Beurteilung der wirtschaftlichen Situation übernommen. Für den Stifter wie auch Stiftungsvorstände habe die Angelegenheit naturgemäß anders ausgesehen. Nur diese hätten den Gesamtüberblick gehabt, über die jeweils aktuelle Liquiditätslage Bescheid gewusst und die künftige Entwicklung der Stiftung (einschließlich allfälliger Kapitalzuschüsse) beeinflussen können.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 18.4.2017 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

1. Sachverhalt

Der Bf. sei vom D-1 bis D-2 für die G-1 gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied vertretungsbefugt gewesen. Die Privatstiftung habe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, welche laut einer erstellten Prognoserechnung innerhalb von 13 Jahren zu einem Gesamtgewinn führen habe sollen. Auf Grund einer Betriebsprüfung der Jahre 2003-2009 sei die Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei eingestuft worden, weshalb es zu Nachforderungen aus der Umsatzsteuer

unter anderem für die Jahre 2005 und 2006 gekommen sei, für welche er nun in Höhe von EUR 207.237,91 mittels Haftungsbescheides zur Haftung herangezogen worden sei.

2. Begründung

Als Begründung verweise der Bf. auf seine am 28.7.2014 gegen den Haftungsbescheid vom 2.7.2014 sowie die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 eingebrachten Beschwerden und seine am 26.3.2013 eingereichte Beantwortung des Vorhalts vom 12.2.2013 und führe an, dass die festgesetzten Haftungsbeträge weder dem Grunde noch der Höhe nach gerechtfertigt seien, und bestreite diese in vollem Umfang. Voraussetzung für eine Haftung sei eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall, welche in seinem Fall nicht vorliege.

a) Schuldhafte Pflichtverletzung

Im Rahmen mehrerer Ergänzungsansuchen betreffend den Zeitraum 2005 bis 2006 sei dem Finanzamt laufend der aktuelle Stand der Bewirtschaftung mitgeteilt worden. Seitens des Finanzamtes seien die Rechnungen geprüft und die Richtigkeit des Vorsteuerabzuges bestätigt worden.

Seitens des Vorstandes habe es eine Wirtschaftlichkeitsrechnung gegeben, auf Basis derer von einem Unternehmer im Sinne des § 2 UStG habe ausgegangen werden können. Im Jahr 2006 seien entsprechende Mietverträge abgeschlossen worden. Die vereinbarte Miete sei einerseits fremdüblich und andererseits ausreichend gewesen, um im Sinne der Liebhabereiverordnung die Unternehmereigenschaft zu begründen.

Im Zuge der Prüfung der Abwicklung der Ergänzungsansuchen sei es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, auch die Unternehmereigenschaft zu prüfen. Erst im Zuge der Akteneinsicht habe der Bf. festgestellt, dass das Finanzamt es - in Verkennung der Rechtslage - unterlassen habe, Sachverhaltsfeststellungen zu Fragen der Liebhabereivermutung zu treffen, um gegebenenfalls in der Folge Feststellungen über den Zeitpunkt des Eintrittes einer steuerlichen Liebhaberei oder ihrer Erkennbarkeit treffen zu können. Das Finanzamt habe damals schon alle erforderlichen Informationen, Belege und Unterlagen gehabt und hätte bereits entsprechende Feststellungen treffen müssen. Eine Zweifelhaftigkeit seitens des Finanzamtes sei somit nicht erkennbar gewesen.

Die Umsatzsteuer 2015 sei zwar mittels Bescheides vom 12.4.2007 vorläufig festgesetzt worden mit der Begründung: *„Im Hinblick auf die geplante Vermietung ergeht die Berufungsvorentscheidung vorläufig gemäß § 200 BAO.“* Vorläufige Bescheide seien aber im Spruch als solche zu bezeichnen. Eine derartige Bezeichnung fehle. Ein vorläufiger Bescheid sei Spruchbestandteil. Der Bescheid sei somit als endgültiger Bescheid anzusehen. Die Begründung, dass er vorläufig in Hinblick auf die geplante Vermietung ergehe, reiche alleine nicht aus. Es könne keine Ungewissheit vorliegen, wenn den vorläufigen Festsetzungen keine relevanten Ermittlungen vorausgegangen seien und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthalte.

Die Möglichkeit, vorläufige Bescheide zu erlassen, sei nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabensatzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (*Ritz* § 200, Rz 4). Denn wenn trotz Vorhaltsfragen des Finanzamtes auf Grund der Vorlage von Belegen und Sachverhaltsdarstellungen Bescheide ergingen, dürfe man sich darauf verlassen, dass entsprechende Ermittlungen seitens der Finanz getätigt worden seien. Sollte die Finanz Zweifel an der Einkunftsquelle haben, müsste sie dies in Form von Feststellungen dem Abgabenschuldner mitteilen bzw. auf einem sonstigen Weg die Zweifelhaftigkeit zeigen. Da dies seitens der Finanz nicht geschehen sei, habe es für den Bf. keine Möglichkeit gegeben, eine Pflichtverletzung zu begehen, da er im Rahmen seiner Vorstandsfunktion alle Rechte und Pflichten (Beantwortung von Vorhaltsfragen) im vollen Umfang erfüllt habe und keine Umstände darauf hätten schließen lassen, dass er seinen Pflichten nicht nachkomme.

Fazit: Der Vorstand habe durch die Prüfung der wirtschaftlichen Grundlagen und damit verbunden dem Abschluss der Mietverträge pflichtgemäß gehandelt. Eine Pflichtverletzung liege nicht vor.

b) Gleichbehandlungsgrundsatz

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass die ermittelten Haftungsbeträge unrichtig seien, da alle noch zur Verteilung stehenden Mittel anteilmäßig auszuzahlen seien, könne nicht gefolgt werden.

Es sei richtig, dass per 15.2.2006 (Fälligkeit der Umsatzsteuer 2005) Mittel für die Begleichung von Abgabenschulden zur Verfügung gestanden seien. Was bei der Berechnung des Finanzamtes nicht berücksichtigt worden sei, seien die vorhandenen Bankverbindlichkeiten.

Per Februar 2006 hätten insgesamt EUR 2.194.341,65 an Bankverbindlichkeiten gegenüber der Erste Bank und der Hypo Bank (Beilage ./1 bis ./4) und per Februar 2007 EUR 2.488.667,21 (Beilage ./5 bis ./9) bestanden. Somit seien nicht genügend Mittel zur Verfügung gestanden, um die Umsatzsteuer in voller Höhe zu bezahlen.

Betrachte man die Ansicht des Finanzamtes, gehe diese davon aus, dass rückwirkend gesehen die Umsatzsteuer bezahlt hätte werden können. Wäre die Umsatzsteuer bezahlt worden, impliziere dies, dass die Projekte der Vermietung der Liegenschaft A-3 und der Liegenschaft A-2 nicht realisierbar gewesen wären, somit wäre die Grundlage für die Vergabe eines Kredites zu diesem Zeitpunkt ebenfalls weggefallen und diese wären fällig gestellt worden. Dann wären für das Finanzamt keinen liquiden Mittel übriggeblieben.

Dies würde erst wieder zu einer Quotenberechnung nach der Zahlungstheorie führen.

Mangels Kenntnis des Vorstandes über einen möglichen Abgabenrückstand (der Bescheid 2005 sei am 6.3.2007 endgültig erlassen worden) habe es auch keine Veranlassung gegeben, für eine Zahlung vorzusorgen. Das Haftungsrisiko habe daher

- bei pflichtgemäßer Einschätzung - zu diesem Zeitpunkt mit Null angenommen werden dürfen.

Das Finanzamt müsse daher bei seiner Beurteilung der Haftungshöhe von der vom VwGH anerkannten Zahlungstheorie ausgehen. Es habe die Zahlungen an andere Gläubiger rechtlich richtig zu würdigen, da ja nur die Abgaben beglichen werden könnten, von denen man Kenntnis erlangt habe. Dies sei auch der Grund, wieso der VwGH die Anwendung der Zahlungstheorie für die Beurteilung des Haftungsumfangs heranziehe.

Im Erkenntnis vom 29.1.2014, 2012/08/0227, seien Grundsätze für die Ermittlung des Haftungsumfangs dargelegt worden. Demnach sei

- in einem ersten Schritt der Beurteilungszeitraum zu ermitteln, der mit der Fälligkeit der ältesten am Ende jenes Zeitraums noch offenen Beitragsverbindlichkeit beginne und mit der Zurücklegung der Vorstandsfunktion ende.

- In einem zweiten Schritt seien sodann einerseits das Verhältnis aller im Beurteilungszeitraum erfolgten Zahlungen zu allen fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Beitragsschulden (allgemeine Zahlungsquote) sowie andererseits das Verhältnis der im selben Zeitraum erfolgten Zahlungen auf die Beitragsverbindlichkeiten zu den insgesamt fälligen Beitragsschulden (Beitragszahlungsquote) zu ermitteln. Das Produkt aus der Differenz der beiden Quoten und den insgesamt fälligen Beitragsschulden ergebe letztlich den Haftungsbetrag (VwGH 7.10.2015, Ra 2015/08/0040).

Nach dieser Berechnung würden sich die Haftungssummen - die der Bf. dem Grunde nach zur Gänze bestreite - wie folgt ergeben:

Haftungsumfang für Umsatzsteuer 2005, fällig am 15.02.2006:

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>Ist- Zahlungen</i>	<i>prozentuelle Zahlung zu Verbindlichkeit</i>
Lieferverbindlichkeiten inklusive Abgabenverbindlichkeiten	776.403,29	124.196,16	16,00%
Differenz der beiden Quoten			16,00%
fällige Umsatzsteuer am 15.2.2006	235.712,90		
davon 16% zu zahlende Quote	37.714,06		

Haftungsumfang für Umsatzsteuer 2006, fällig am 15.02.2007:

	<i>fällige Verbindlichkeiten</i>	<i>Ist- Zahlungen</i>	<i>prozentuelle Zahlung zu Verbindlichkeit</i>
Lieferverbindlichkeiten inklusive Abgabenverbindlichkeiten	790.947,44	121.467,50	15,36%
Differenz der beiden Quoten			15,36%
fällige Umsatzsteuer am 15.2.2006	219.028,77		

davon 15,36% zu zahlende Quote	33.642,82		
--------------------------------	-----------	--	--

3. Antrag

Der Bf. beantrage daher die Aufhebung des Haftungsbescheides sowie die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006.

4. Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Abschließend stelle er den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

---//---

Mit Schriftsatz vom 28.2.2019 brachte der Bf. ergänzend vor:

1. Sachverhalt

Er sei vom D-1 bis D-2 für die G-1 gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied vertretungsbefugt gewesen. Die Privatstiftung habe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, welche laut einer erstellten Prognoserechnung innerhalb von 13 Jahren zu einem Gesamtgewinn geführt hätte. Auf Grund einer Betriebsprüfung der Jahre 2003-2009 sei die Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei eingestuft worden, weshalb es zu Nachforderungen aus der Umsatzsteuer unter anderem für die Jahre 2005 und 2006 gekommen sei, für welche er nun in Höhe von EUR 207.237,91 mittels Haftungsbescheides zur Haftung herangezogen werde.

Über das Vermögen der Privatstiftung sei mit Beschluss vom D-3 das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Privatstiftung sei infolge Eröffnung des Konkursverfahrens am D-5 aufgelöst worden.

Für die genannten Zeiträume sei die jeweilige Umsatzsteuer auf Grund einer Außenprüfung per Bescheid vom 17.6.2010 veranlagt und bisher nicht entrichtet worden.

2. Ergänzung zur Begründung

Der Bf. berufe sich auf ein Judikat, das bereits in derselben Rechtssache einen Anspruch auf Haftung des Vorstandes für Umsatzsteuern verneint habe.

Neben dem Bf. seien auch noch weitere Vorstandsmitglieder zur Haftung herangezogen worden. Herr P-5 sei vom D-6 bis D-7 Vorstand der Privatstiftung gewesen. Mit Erkenntnis vom 14.12.2017, RV/7104835/2017, (Beilage ./1) habe das Bundesfinanzgericht betreffend die Haftungsinanspruchnahme von Herrn P-5 gemäß § 9 BAO zu Recht wie folgt erkannt:

„Der Bf. hat als Mitglied des Vorstandes der Stiftung wiederholt Vorsteuerguthaben geltend gemacht, die vom Finanzamt geprüft (auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 3.3.2005 zur Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004 wird verwiesen) und - zu den damaligen Fälligkeitstagen - als korrekt eingebracht gebucht wurden. Unwidersprochen blieb auch seitens des Finanzamtes, dass für die Jahre 2003 und 2004 Prognoserechnungen mit positivem Ausblick vorgelegt wurden. Es wäre wohl zu

einer sofortigen Rückforderung der geltend gemachten Vorsteuern gekommen, wenn die Unternehmereigenschaft nach Ansicht der Behörde zu diesem Zeitpunkt nicht als vorliegend gesehen worden wäre.“

a) Zusammenfassung des bisherigen Vorbringens

Wie bereits in seiner Beantwortung des Vorhaltes vom 26.3.2013 sowie der Beschwerde vom 28.7.2014 und seinem Vorlageantrag zur Beschwerde vom 18.4.2017 vorgebracht worden sei, sei dem Finanzamt im Rahmen mehrerer Ergänzungsansuchen betreffend den Zeitraum 2005 bis 2006 vom Bf. laufend der aktuelle Stand der Bewirtschaftung mitgeteilt worden.

Am 21.2.2005 als auch am 5.1.2006 und am 29.3.2006 sei ein Ergänzungsansuchen seitens des Finanzamtes mit der Aufforderung gestellt worden, die Rechnungen, für welche der Vorsteuerabzug beantragt worden sei, des Zeitraums Dezember 2004, November 2005 bzw. Dezember 2005 sowie die Mietverträge zu übermitteln. Dieser Verpflichtung zur Offenlegung bzw. Übermittlung der Rechnungen und Unterlagen sei er nachgekommen und zudem sei jeweils in einem separaten Begleitschreiben der Sachverhalt bzw. der derzeitige Stand der Bauvorhaben schriftlich dargelegt worden. Seitens des Finanzamtes seien die Rechnungen geprüft und die Richtigkeit des Vorsteuerabzuges bestätigt worden. Die Rechtsansicht des Finanzamtes spiegle sich in der Veranlagung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuern wider.

Damit habe sich das Finanzamt ausführlich ein Bild über die Unternehmereigenschaft und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gemacht.

- Der Vorstand habe eine Wirtschaftlichkeitsrechnung erstellt, auf deren Basis mit Recht von einer Unternehmerschaft im Sinne des § 2 UStG habe ausgegangen werden können.
- Im Jahr 2006 seien Mietverträge abgeschlossen worden. Die vereinbarte Miete sei fremdüblich und ausreichend gewesen, um im Sinne der Liebhabereiverordnung die Unternehmereigenschaft zu begründen.

Am D-8 sei der Konkurs über die Privatstiftung eröffnet worden. Der Bf. habe sein Mandat als Stiftungsvorstand mit Schreiben vom D-9 zurückgelegt. Im Rahmen des Konkurses seien keine Tatsachen bekannt geworden, für die er als ehemaliger Vorstand verantwortlich gewesen sei und die mit dem Konkurs ursächlich in Verbindung gestanden seien. Ihm könne daher nicht der Vorwurf gemacht werden, dass nach seinem Rücktritt die Unternehmereigenschaft der Privatstiftung im Rahmen der Betriebsprüfung angezweifelt worden sei, zumal ihm die Betriebsprüfung nicht einmal die Möglichkeit gegeben habe, Stellung zu beziehen. Aus dem Finanzamtsakt ergebe sich, dass die Prüfer seinerzeit keinerlei Berechnungen oder Erhebungen zur ihrer Feststellung „Liebhaberei“ angestellt hätten.

Der Bf. habe daher während seiner Vorstandstätigkeit zu Recht von der Unternehmereigenschaft der Stiftung ausgehen können.

b) BFG Urteil vom 14.12.2017

Das Bundesfinanzgericht habe zu den Haftungsfragen bei der G-1 im oben genannten Erkenntnis Folgendes ausgeführt:

„Im vorliegenden Beschwerdefall geht es nicht um einen von vornherein fehlerhaften oder gar missbräuchlichen Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der jeweiligen Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, sondern darum, ob der Bf. in jenem Zeitraum, für den die Primärschuldnerin Vorsteuern geltend gemacht hat, von deren Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG als persönliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ausgehen durfte.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist zu prüfen, ob dem Bf. die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (Geltendmachung von Vorsteuern auf Grund von Rechnungen, obwohl keine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bf. im Zeitpunkt, in dem er mit Umsatzsteuervoranmeldung die Vorsteuern geltend machte, bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Einschätzung als Unternehmer hätte erkennen können (ähnlich UFS 30.1.2008, RV/0698-W/06, UFS 11.3.2003, RV/2124-W/02).“

Zum Zeitpunkt der Vorstandstätigkeit des Bf. sei Unternehmereigenschaft der Privatstiftung vorgelegen, da auf Grund abgeschlossener Mietverträge und Gewinnabsicht eine positive Prognose gegeben gewesen sei.

c) UFS Urteil vom 30.10.2012

Gemäß der Entscheidung des UFS vom 30.10.2012, RV/0417-F/11, werde dann eine Haftung nach § 9 BAO begründet, wenn dem Vertreter die Verletzung einer Abgabenvorschrift zur Last zu legen sei. Eine solche Pflichtverletzung liege vor, wenn die Abgaben nicht am Fälligkeitstag entrichtet würden. Den Vorstand treffe allerdings an einer Pflichtverletzung keine Schuld, wenn die aufgrund der Feststellung einer Betriebsprüfung im Nachhinein als unrichtig erachtete Selbstberechnung der Umsatzsteuer auf einer vertretbaren Rechtsmeinung beruhe. Daher bestimme sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel gehabt habe, nicht nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer, sondern nach dem Zeitpunkt der gesetzlichen Nachfrist, somit dem 17.06.2010.

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Vorstand eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. Im vorliegenden Sachverhalt könne davon allerdings keine Rede sein, da der Vorstand seiner Verpflichtung zur Meldung und Entrichtung von Abgaben nachgekommen sei, eine Divergenz sich lediglich im Nachhinein auf Grund unterschiedlicher Rechtsansichten ergebe.

Weiters habe das Bundesfinanzgericht im oben erwähnten Erkenntnis ausgeführt:

„Dem Beschwerdeführer kann nicht der Vorwurf einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Vorsteuern gemacht werden, zumal keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prognoserechnung nicht auf eine unternehmerische Tätigkeit hinweise. (...) Nach diesen Ausführungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten dadurch verletzt hat, dass er für die durch die nachträgliche Aberkennung der Vorsteuern ausgelöste Steuerbelastung der Primärschuldnerin zu den jeweiligen Fälligkeitstagen keine finanzielle Vorsorge getroffen hat. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kann kein abgabenrechtlich relevantes Fehlverhalten des Bf. erkannt werden.“

Die in diesem Erkenntnis erwähnte Prognoserechnung sei auch noch zum Zeitpunkt der Vorstandstätigkeit des Bf. positiv gewesen. Er habe frist- und sorgfaltsgerecht mit dem Finanzamt zusammengearbeitet und sei zu Recht von einer Unternehmereigenschaft ausgegangen.

3. Schlussfolgerung

Es sei zu der exakt selben Sache und Rechtslage bereits im Erkenntnis vom 14.12.2017 entschieden worden, dass Unternehmereigenschaft der Privatstiftung zum Zeitpunkt der aufrechten Vermietung vorgelegen sei. Dieser Umstand sei auch während der Vorstandstätigkeit des Bf. aufrecht gewesen. Somit könne sich für ihn bei gleicher Sachlage ebenfalls keine Haftung ergeben.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht seine Auffassung teile und zu Recht erkenne, dass in der Sache bereits entschieden worden und der Haftungsbescheid aufzuheben sei, ziehe er gerne seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück. Er ersuche daher um diesbezügliche Mitteilung.

---//---

Mit Vorhalt vom 11.3.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Übermittlung des gesamten mit der Frage der Liebhaberei im Zusammenhang stehenden Schriftverkehrs (insbesondere der Prognoserechnungen und der Mietverträge) zwischen dem Finanzamt und der G-1 im Veranlagungsverfahren.

---//---

Am 27.3.2019 übermittelte das Finanzamt folgende Unterlagen:

- Betriebskonzept für die Errichtung eines landwirtschaftlichen Betriebes mit Schwerpunkt Pferdezucht A-3 vom 6.2.2003
- Agrartechnisches Gutachten über das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sowie über die Erforderlichkeit der geplanten Objekte vom 10.2.2003
- Feasibility-Studie „A-2“ vom 11.2.2004
- Information Memorandum „A-2“ vom 8.7.2008
- Vorhalt vom 5.5.2006 und Antwortschreiben vom 25.4.2006

- 3 Mietverträge A-3 vom 1./3./7.11.2006

---//---

Mit Vorhalt vom 28.3.2019 teilte das BFG dem Bf. mit, welche Unterlagen seitens des Finanzamtes übermittelt worden seien und ersuchte um Bekanntgabe, wann die vier erstgenannten Schriftstücke sowie die Mietverträge dem Finanzamt übermittelt worden seien.

Weiters wurde um Vorlage der in der Beschwerde vom 28.7.2014 genannten, vom Bf. erstellten Prognoserechnungen, wonach ab dem 13. Jahr der Vermietung Gewinne erzielt würden, sowie um Mitteilung, ob und wann diese dem Finanzamt übermittelt oder von diesem angefordert worden seien, ersucht.

Da sich aus den aus dem Betriebskonzept vom 6.2.2003 und der Feasibility-Studie vom 11.2.2004 hervorgehenden Gewinnberechnungen für die Beurteilung der Frage, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne, vor allem für die Almhütte (prognostizierter Erlös von € 398.000,00) nichts gewinnen lasse, da diesen Berechnungen die Annahme eines Vollbetriebes zugrunde liege, wurde um Bekanntgabe ersucht, wann diese abgerissen und neu errichtet und wann der Betrieb aufgenommen worden sei.

Außerdem möge mitgeteilt werden, ab wann erkennbar gewesen sei, dass ein solcher Gesamtgewinn nicht zu erzielen sein werde.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 18.04.2019 mit, dass die vier Schriftstücke nicht an das Finanzamt übermittelt worden seien. Auch sei die von der Privatstiftung erstellte Prognoserechnung (Beilage ./2) vom Finanzamt nicht angefordert worden. Die Prognoserechnung betreffe nur die Vermietung der Büros im Hauptgebäude, das Gestüt sei vom Stifter in Planung gewesen.

Bei dem Projekt zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (*Anmerkung: offenbar handelt es sich dabei um die Almhütte*) sei es zu Schwierigkeiten mit der Baugenehmigung gekommen. Seines Wissens sei der Abriss nicht durchgeführt worden, da offenbar der Abrissbescheid nicht erteilt worden sei. Der erwartete Umsatz (pro Jahr) habe sich aus dem Betrieb des Seminarhotels ergeben. Nachdem bis Ende 2007 mit dem Bau gar nicht habe begonnen werden können, habe der Vorstand nur von einer behördlich bedingten Verschiebung ausgehen können, jedoch noch nicht vom einem Abbruch der Betätigung.

Zum besseren Verständnis wolle er die getrennt zu betrachtenden Projekte aus dem Lichte der Liebhabereiverordnung (LVO) darstellen:

a) A-3

Im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 13. Februar 2006 zur Umsatzsteuer 11/05 der G-1 sei dem Finanzamt die geplante Entwicklung

der Projekte A-3 und A-2 bekannt gegeben worden. Die G-1 habe mehrere Ergänzungsansuchen für das zuständige Finanzamt zufriedenstellend beantwortet, weil die Umsatzsteuervoranmeldungen ohne weitere Erhebungen seitens des Finanzamtes veranlagt worden seien.

Im Ergänzungsansuchen vom 13. Februar 2006 sei das landwirtschaftliche Konzept angeführt worden. Nachdem das Konzept von der Finanz nicht angefordert worden sei, sei auch keine Übermittlung an das Finanzamt erfolgt.

Gerne lege er die beantworteten Ergänzungsansuchen inklusive Beilagen nochmals diesem Schreiben bei. Die vier erstgenannten Schriftstücke seien nicht angefordert und deswegen nicht an das Finanzamt übermittelt worden (Beilage ./1).

Im Rahmen des Ergänzungsansuchens vom 13. Februar 2006 sei die Frage, wann es zu Abschlüssen von Mietverträgen komme, mit dem Zeitraum Ende 2006 beantwortet worden. Die im November 2006 mit Wirkung ab 1.1.2007 abgeschlossenen Mietverträge lägen diesem Schreiben bei (Beilage ./2).

Die in der Beschwerde vom 28.7.2014 erwähnte Prognoserechnung zeige, dass ab dem 3. Jahr Gewinne und im 13. Jahr ein Gesamtgewinn erzielt würden. Die Prognoserechnung sei seines Wissens nach mit der Beschwerde vom 28.7.2014 übermittelt worden, er übermittle die Berechnung gerne nochmals im Anhang (Beilage ./3).

In der damals erstellten Prognoserechnung seien auch die Anlaufverluste der Vorjahre in Höhe von EUR 109.627,08 berücksichtigt worden. Die Privatstiftung sei davon ausgegangen, dass die Mieterträge im ersten Jahr der Inbetriebnahme, im Jahr 2007, EUR 20.000,00 betragen würden. Ein Gesamtüberschuss sei entsprechend der Liebhaberei VO in einem absehbaren Zeitraum (Gesamtbetrachtungszeitraum) zu erwarten gewesen. Wie aus dem Gesetzeswortlaut ableitbar sei, komme es nicht auf das tatsächliche Erreichen eines Gesamtüberschusses an, sondern lediglich darauf, ob sich ein solcher Gesamtüberschuss erwarten lasse.

Weder habe das Finanzamt im Rahmen von Ergänzungsansuchen noch im Rahmen der Durchführung der damaligen Betriebsprüfung die Vorlage einer Prognoserechnung angefordert. Eine Liebhabereibeurteilung erfordere ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit durch das Finanzamt gemäß § 116 Abs. 1 BAO, die bisher jedoch unterblieben sei. Weder der Betriebsprüfungsbericht noch der Haftungsbescheid enthalte einen Sachverhalt, auch weil das Finanzamt erkennbar Sachverhalt und Verwaltungsgeschehen verwechsle.

Auch im Rahmen der Betriebsprüfung sei die Privatstiftung nicht dazu aufgefordert worden. Die Betriebsprüfung habe weder eine Berechnung angestellt noch im Betriebsprüfungsbericht eine Begründung abgegeben, warum steuerliche Liebhaberei iSd LVO vorliege. Damit sei auch das Parteiengehör verletzt worden. Die Betriebsprüfung habe bei der Masseverwalterin stattgefunden, die naturgemäß über diese Fragen keine Auskunft erteilen habe können. Der Bf. betreibe nur 200 m entfernt seine Kanzlei und hätte die erforderlichen Unterlagen beibringen können.

Gegen die Annahmen einer steuerlichen Liebhaberei sprächen folgende Tatsachen:

- Es liege eine große Vermietung (mehr als 2 Vermietungseinheiten in einem Gebäude) und somit die Einkünftevermutung nach § 1 (1) LVO vor.
- Die ernstliche Vermietungsabsicht sei trotz des Vorliegens von Anlaufverlusten gemäß § 2 (1) LVO gegeben.
- Es lägen fremdübliche, schriftliche Mietverträge und somit marktgerechtes Verhalten vor.
- Aus den Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2009 gehe hervor, dass diese Mieten auch tatsächlich erzielt und veranlagt worden seien.
- Ein Gesamtüberschuss gemäß § 2 (3) LVO (Gesamtbetrachtungszeitraum) sei von Beginn der Vermietung tatsächlich zu erwarten gewesen.
- Die Insolvenz und Beendigung der Vermietung sei als unvorhergesehenes Betätigungsrisiko zu sehen. Bis zur Beendigung der Tätigkeit habe die nachvollziehbare Absicht bestanden, einen Gesamtgewinn zu erzielen (LRL Rz 17 ff, Rz 70).

Im Betriebsprüfungsbericht sei erwähnt worden, dass davon auszugehen sei, dass die AfA (Absetzung für Abnutzung) weiter steigen werde, eine Begründung für diese Annahme liege nicht vor. Nachdem die Investitionen bereits abgeschlossen gewesen seien, sei diese Feststellung nicht nachvollziehbar. Die Prognoserechnung habe sich auf die tatsächlich abgeschlossenen Mietverträge und den Kenntnisstand 2006/2007 bezogen, insgesamt seien aber noch weitere Einnahmequellen (aus der Landwirtschaft) geplant gewesen.

b) A-2

Das Projekt A-2 sei ein gewerbliches Projekt und es sei angedacht gewesen, ein Seminarhotel zu errichten und zu betreiben. Die Liegenschaft sei von der Stiftung im Jahr 2003 erworben worden, somit vor der Vorstandstätigkeit des Bf. Das damals erstellte Betriebskonzept aus dem Jahr 2003 fließe nicht in die Prognoserechnung (der A-3) ein. Seines Wissens nach sei es wegen der fehlenden Baugenehmigung nicht zur Umsetzung des Projektes gekommen, es seien auch nur von den Vorlaufkosten Vorsteuern in Anspruch genommen worden. Diese Vorsteuern hätten EUR 8.870,05 betragen (Beilage ./4).

Die Entscheidungen über den Kauf und die Projektierung von A-2 sei vor der Vorstandstätigkeit des Bf. getroffen worden. Das Projekt sei somit nicht in seiner Sphäre gelegen.

Dem Bf. sei es nicht mehr möglich zu sagen, ob es tatsächlich einen Abriss der Almhütte gegeben habe. Seiner Ansicht nach spiele dies aber keine Rolle, da das Projekt A-2 auf Grund von Unwägbarkeiten nicht habe durchgeführt werden können. Letztendlich habe auch der VwGH in seinen Erkenntnissen (zuletzt vom 24.6.2010, 2006/15/0343) festgehalten, dass dann nicht von Liebhaberei auszugehen sei, wenn der Abgabepflichtige durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis (Unwägbarkeit) keinen

Gewinn erzielen könne. Die Verluste und Vorsteuern im Anlaufzeitraum seien jedenfalls anzuerkennen.

Gerne sei er für ein persönliches Gespräch zur Erörterung der Sachlage bereit.

---//---

Mit Schreiben vom 30.4.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Übermittlung von angekündigten, jedoch beim BFG nicht eingelangten Schriftstücken sowie um Aufklärung, weshalb das Finanzamt in den Besitz der an das BFG weitergeleiteten Unterlagen gelangt sei, obwohl er eine Anforderung seitens des Finanzamtes bzw. selbsttätige Übermittlung seinerseits in Abrede gestellt habe.

Weiters wurde er um Bekanntgabe ersucht, wann und von wem um Baugenehmigung angesucht worden sei, sowie um Übermittlung des abweisenden Bescheides der Baubehörde betreffend das geplante Seminarhotel A-2.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Bf. am 14.5.2019 die Prognoserechnung sowie die Mietverträge für die Liegenschaft A-3. Weiters teilte er mit, dass er aufgrund mangelnder Aufforderung dem Finanzamt auch keine Prognoserechnung übermittelt habe. Leider habe er keine Unterlagen zum Ansuchen der Baugenehmigung für die A-2, da dies schon sehr lange zurückliege.

---//---

Mit Schreiben vom 15.5.2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt diese Prognoserechnung mit dem Ersuchen um Bekanntgabe, ob bzw. seit wann diese dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Andernfalls werde ersucht bekanntzugeben, auf welcher Prognoserechnung bzw. auf welchen anderen Grundlagen die zunächst nicht als Liebhaberei eingestufte Tätigkeit der Privatstiftung basiert sei. Um Übermittlung der Unterlagen werde ersucht.

---//---

Dazu nahm das Finanzamt am 3.6.2019 wie folgt Stellung:

Soweit aus der Erinnerung der Prüferin und deren Arbeitsbogen habe festgestellt werden können, sei die Prognoserechnung im Rahmen der Prüfung nicht vorgelegt worden. Ob diese mit der Beschwerde übermittelt worden sei, sei aus dem Akt nicht ersichtlich.

Zum Prüfungsverlauf, zum Sachverhalt und zur Beurteilung könnten folgende Angaben gemacht werden:

- A-3

Der Stifter persönlich habe die Liegenschaft gekauft, die Stiftung habe ein luxuriöses Gebäude und einen Reitstall darauf errichtet. Das Gebäude habe einen Spa-Bereich, unterirdische Garagen, einen Reitstall etc. gehabt und an den Stifter für private Wohnzwecke sowie an verbundene Unternehmen (Finanzdienstleister,

Unternehmensberatung) vermietet werden sollen. Es sei auf dieser Liegenschaft auch ein Reitstall errichtet worden. Der Stifter habe im Rahmen der Prüfung angegeben, dass das Geschäft mit der Pferdezucht gut zu den anderen Geschäften und dem damit zusammenhängenden Personenkreis passen würde.

Im Reitstall hätten Andalusierpferde gezüchtet werden und Fremdenzimmer entstehen sollen.

Der Stifter habe privat in diesem Gebäude gewohnt. Die verbundenen Unternehmen hätten angeblich diverse Seminare/Veranstaltungen im Erdgeschoss abgehalten. Diesbezüglich seien ab 1.1.2007 Mietverträge vorgelegt bzw. bereits 2005 Mietabsichtserklärungen abgegeben worden. Aufgrund der damals vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich gewesen, dass es zu keinen positiven Einkünften aus V+V (*Anmerkung: Vermietung und Verpachtung*) gekommen sei bzw. in absehbarer Zeit kommen werde.

Es seien sicher mehrmals diverse Unterlagen betreffend die V+V (Buchhaltung, Prognoserechnung etc.) abverlangt, aber keine Unterlagen diesbezüglich vorgelegt worden. Es sei damals keine Prognoserechnung abgegeben worden.

Obwohl der Stifter Pläne betreffend Vermietung dargelegt habe, sei aufgrund der Struktur des Hauses und der Einrichtung davon auszugehen gewesen, dass dieses Gebäude mehr privat genützt werde. Die Vermietung an die verbundenen Unternehmen sei zwar laut Unterlagen (Mietverträge) durchgeführt worden, es seien dafür aber nur die Räume im Erdgeschoß zur Verfügung gestanden. Es sei auch erklärt worden, dass Zimmer im Obergeschoß für Seminarteilnehmer zur Verfügung stehen hätten sollen.

Da die Mieteinnahmen von 5.400,00 Euro monatlich die Aufwendungen nicht abdecken hätten können, sei es zu Verlusten gekommen. Da das Gebäude, die Außenanlagen und der Reitstall noch nicht fertig gewesen seien, habe auch noch mit weiteren hohen Kosten gerechnet werden müssen. Weiters habe es Probleme mit der Baubewilligung bzw. den Nachbarn gegeben.

- A-2

Die Liegenschaft auf der A-2 sei von der Privatstiftung gekauft worden und hätte als Tagungs- und Seminarort genützt werden sollen. Eine eigens von der Privatstiftung gegründete GmbH habe die Verwaltung und den Betrieb übernehmen sollen. Da keine positiven Einkünfte erzielt worden und nach dem Konkurs auch keine positiven Einkünfte zu erwarten gewesen seien, sei von Liebhaberei ausgegangen worden.

Alle Angaben, die der Stifter damals gemacht habe, seien nur mündlich (bei der Betriebsbesichtigung) gemacht worden.

Es habe bereits zu Beginn Schwierigkeiten gegeben, weshalb der Umbau hinausgezögert worden bzw. vorerst keine Vermietung möglich gewesen sei.

Während der Prüfung seien mehrmals diverse Unterlagen - auch die Prognoserechnung - abverlangt, jedoch diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt worden. Es sei im Zuge der

Prüfung bekannt geworden, dass ein Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die Banken hätten die weitere Finanzierung nicht mehr übernommen.

Da keine Prognoserechnung vorgelegt worden sei und weitere Verluste absehbar gewesen seien, sei vom Beginn des Projektes an Liebhaberei festgestellt worden.

---//---

Mit an das Finanzamt gerichtetem Schreiben vom 19.6.2019 wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass sich die Stellungnahme vom 3.6.2019 auf die Beurteilung der Liebhaberei im Zeitpunkt der Außenprüfung beziehe, die zu den mit Bescheiden vom 17.6.2010 festgesetzten Nachforderungen geführt habe.

Im Schreiben des BFG vom 15.5.2019 sei allerdings um Bekanntgabe ersucht worden, aufgrund welcher Grundlagen (Prognoserechnungen etc.) das Finanzamt laut Umsatzsteuerbescheiden 2003-2005 vom 24.2.2005, 12.5.2006 und 6.3.2007 die Vorsteuerüberhänge zunächst akzeptiert habe und damit offenbar nicht vom Bestehen einer Liebhabereibetätigung ausgegangen sei.

Da die nähere Erläuterung der ursprünglichen Rechtsansicht für die Beurteilung des Vorliegens eines Verschuldens des Haftungspflichtigen relevant sei, werde erneut um Beantwortung des Vorhaltes vom 15.5.2019 ersucht.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 25.6.2019 wie folgt Stellung:

Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 24.2.2005:

Es sei eine elektronische Erklärung eingereicht worden, welche zunächst durch gruppenweise Freigabe erledigt worden sei. Nachdem eine Vorbescheidkontrolle unter dem Titel „Prüfung Vorsteuerbeträge - nur unecht befreite Umsätze vorhanden“ angeordnet worden sei, sei ein Regelbesteuerungsantrag abverlangt und, nachdem diesem entsprochen worden sei, der Bescheid erklärungskgemäß erlassen worden. Weder aus dem elektronischen noch aus dem Papierakt seien weitere Überprüfungen durch das Finanzamt ersichtlich.

Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 12.6.2006:

Es sei eine elektronische Erklärung eingereicht worden, welche zunächst durch gruppenweise Freigabe erledigt worden sei. Nachdem eine Vorbescheidkontrolle unter dem Titel „Prüfung Vorsteuerbeträge - nur unecht befreite Umsätze vorhanden“ angeordnet worden sei, seien keine weiteren Überprüfungen durchgeführt worden. Zur UVA 12/2004 sei am 3.3.2005 ein Vorhalt versendet und beantwortet worden (Beilage ./1).

Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 6.3.2007:

Der Bescheid sei aufgrund einer elektronischen Erklärung durch gruppenweise Freigabe ohne Überprüfung erstellt worden. Betreffend UVA 11/2005 und 12/2005 seien am

5.1.2006 und 29.3.2006 Vorhalte versendet worden, welche auch beantwortet worden seien (siehe Beilagen ./2 und ./3).

Im Rahmen der Vorhalteverfahren zu den UVAs 12/2004, 11/2005 und 12/2005 seien Rechnungen und Mietverträge abverlangt und übermittelt, jedoch keine Prognoserechnungen vorgelegt worden. Es seien in den Begleitschreiben, wie aus den Beilagen ersichtlich, nur kurze Stellungnahmen betreffend Vermietungsabsicht und Baufortschritt der Objekte abgegeben worden (siehe Beilagen ./1 - ./3).

---//---

Mit Schreiben vom 26.7.2019 brachte das Bundesfinanzgericht dem Bf. die Korrespondenz mit dem Finanzamt zur Kenntnis und gab bekannt:

Da die einzelnen Teilbereiche der (geplanten) Betätigungen der Privatstiftung im Hinblick auf die Liebhabereivermutung getrennt voneinander zu beurteilen seien, habe die Überprüfung seines Vorbringens des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht ergeben, dass eine schuldhaftes Pflichtverletzung nur für die im Zusammenhang mit der Errichtung des Pferdegestüts und der Gästezimmer geltend gemachten Vorsteuern bestehen könnte, da aktienkundig aus den Vorhaltsbeantwortungen vom 14.3.2005, 13.6.2006 und 25.4.2006 nicht hervorgehe, dass das Finanzamt darüber informiert worden wäre, dass der Betrieb einer Pferdezucht geplant gewesen sei, zumal lediglich auf zukünftige Einkünfte aus Landwirtschaft hingewiesen worden sei.

Sollte die Abgabenbehörde tatsächlich nicht in Kenntnis des vollen Sachverhaltes gesetzt worden sein (zB anlässlich der Betriebsanmeldung beim Finanzamt, um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen werde gebeten), werde um Bekanntgabe der lediglich auf den geplanten Betrieb des Gestütes samt Vermietung der Gästezimmer, nicht daher betreffend Vermietung der Räumlichkeiten in der A-3 zu Wohnzwecken an den Stifter bzw. der Büros sowie betreffend das geplante Seminarhotel in A-2, entfallenden geltend gemachten Vorsteuern ersucht.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes nahm der Bf. mit Schreiben vom 30.9.2019 wie folgt Stellung:

Im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 13.2.2006 betreffend die Umsatzsteuervoranmeldung 11/05 vom 5.1.2006 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass das Gebäude in der A-3 auch zum Erwerb von Einkünften aus der Landwirtschaft genutzt werde (Beilage ./1).

Im Rahmen der Beantwortung des oben angeführten Ergänzungsansuchens seien die Rechnungen des Zeitraumes November 2005 an das Finanzamt übermittelt worden. Darunter auch eine 2. Teilrechnung über Installationsarbeiten am landwirtschaftlichen Gebäude und an den Stallungen in A-3. Somit sei es für das Finanzamt ersichtlich gewesen, dass hier ein landwirtschaftliches Gebäude mit Stallungen hätte errichtet werden sollen.

Mit Ergänzungsansuchen zur Umsatzsteuervoranmeldung 12/05 vom 29.3.2006 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass zusätzlich Einkünfte aus Landwirtschaft geplant seien, woraus steuerpflichtige Umsätze entstehen würden (Beilage ./2). Auch im Rahmen der Beantwortung dieses Ergänzungsansuchens seien Rechnungen des Zeitraumes Dezember 2005 an das Finanzamt übermittelt worden, unter anderem folgende Rechnungen:

- 3. Teilrechnung von G-3 betreffend diverse Installationsarbeiten am landwirtschaftlichen Gebäude und an den Stallungen in A-3
- 3. Teilrechnung von G-4 für Heizung/Klima/Lüftung/Sanitär in der A-3 für Wirtschaftsgebäude und Stallungen

Es sei somit dem Finanzamt daher ausdrücklich mitgeteilt worden, dass zukünftig Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft geplant seien. Das Finanzamt habe die Gelegenheit gehabt, weiter nachzufragen, falls die Angaben im Ergänzungsansuchen unklar gewesen seien. Das Finanzamt habe sich aber offensichtlich gar nicht mit der Frage auseinandergesetzt, daher müsste der Bescheid schon wegen Verfahrensmangels aufgehoben werden.

Die Sanierungstätigkeiten, welche die oben angeführten Rechnungen betreffen, hätten überwiegend im Rahmen des Baus des Hauptgebäudes stattgefunden. Nach seinem Verständnis seien die Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Stall geringfügig gewesen und hätten die Baukosten insgesamt auch Deckung in der vom Vorstand angefertigten Prognoserechnung gefunden.

Es sei geplant gewesen, im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes eine Pferdezucht zu etablieren, wie im Ergänzungsansuchen vom 29.3.2006 angeführt. Es sei nicht vorgesehen gewesen oder mitgeteilt worden, dass ein Pferdereitstall zum Betrieb vorgesehen gewesen sei.

Pferdezucht und Aufzucht:

Die Voraussetzungen für die Pferdezucht sei das Wissen um die Pferdehaltung, über die Rasse und die Gesetze der Pferdezucht. Diese Betriebsform könnte man auch noch unterteilen in einen reinen Zucht- oder Aufzuchtbetrieb (Hengstaufzucht). Hier könne man sich zum Teil mit Fachbüchern und dem Wissen erfahrener Züchter weiterhelfen. Der Betrieb benötige große Abfohlboxen, Laufstallungen und große Weiden für ganzjährigen Auslauf. Eine gute Vermarktungsstrategie in der Pferdezucht sei sehr wichtig. Der Vorteil dieses Betriebszweiges sei die Unabhängigkeit des Standortes und die geringen Investitionen in Umbauten.

---//---

Mit Schreiben vom 1.10.2019 wurde die zuletzt ergangene Korrespondenz mit dem Bf. dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt.

---//---

Im Erörterungstermin am 31.10.2019 wurde Folgendes vorgebracht:

„Bf.: Der VwGH hat am 30.1.2017, Ro 2015/13/0002, entschieden, dass bei einem Reitstall bis zu 12 eigenen und 4 weiteren Pferden keine Liebhabereivermutung vorliegt.

Weiters nahm das FA bereits im Jahr 2008 eine Betriebsbesichtigung vor, hierbei war der Reitstall noch im Bau befindlich. Bis zur endgültigen Fertigstellung des Reitstalles war ich nicht mehr als Stiftungsvorstand der Privatstiftung tätig. Ursprünglich waren die Baukosten mit 250.000,00 Euro avisiert. Dieser Reitstall wurde dann später nicht realisiert, sondern in das Wohngebäude integriert.

FA: Die Betriebsprüfung hat am 7.2.2008 begonnen, der Bf. wurde am D-2 als Stiftungsvorstand im Firmenbuch ausgetragen.

Bf.: Tatsächlich habe ich diese Funktion bereits im November 2007 niedergelegt.

Es handelte sich bei dem Wohnhaus um eine große Vermietung, worüber das FA auch informiert war. Das landwirtschaftliche Betriebskonzept stammte aus dem Jahr 2003.

FA: Wir haben damals die großen Rechnungen abverlangt, um die Unternehmereigenschaft prüfen zu können bzw. ob das Gebäude nicht selbst bewohnt wird. Wir haben nicht hinterfragt, ob die Vermietung einen Gesamtüberschuss erzielt.

PV: Es wurde in allen drei Vorhaltsbeantwortungen auf die geplante landwirtschaftliche Nutzung hingewiesen.

Bf.: Es wurden keine Investitionen für den Reitstall getätigt. Obwohl auf den Rechnungen aufscheint, dass für landwirtschaftliche Gebäude und Stallungen gearbeitet wurde, fanden diese Investitionen tatsächlich ausschließlich für das Hauptgebäude, das für Wohnzwecke und Vermietung errichtet wurde, statt. Das alte Gebäude der ehemaligen Stallungen wurde insofern für das Hauptgebäude saniert.

FA: Ich kann mir nicht vorstellen, dass in den Rechnungen nicht Investitionskosten für die geplanten Pferdestallungen enthalten sind. Die von mir vorgelegten Betriebskonzepte waren dem FA vor der Betriebsprüfung, die am 7.2.2008 begonnen hat, nicht bekannt.

Bf.: Hätten wir die Betriebskonzepte bereits zu den Vorhaltsbeantwortungen mitgeschickt, hätte dies an den Vorsteuerabzügen nichts geändert, weil die Einkünfte aus der großen Vermietung als auch aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb keine Liebhaberei dargestellt hätten. Der Grund, weshalb der Reitstall nicht ausgebaut wurde, lag darin, dass der Stiftung das Geld im Jahr 2010 ausgegangen ist. Das Vorliegen der Konzepte beweist das pflichtgemäße Verhalten. Auf der Liegenschaft befindet sich zwar ein Reitstall, allerdings als Neubau, der erst ab 2008 errichtet wurde. Die Sanierungen betreffen ausschließlich das Wohngebäude. Vom Neubau wurden keine Vorsteuern geltend gemacht.

Bf.: Ich ziehe meine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da m it Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-10 der über das Vermögen der G-1 am D-3 eröffnete Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Weitere Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters der Privatstiftung.

Unbestritten ist, dass der Bf. ab D-1 Mitglied des Stiftungsvorstandes war. Ob er diese Funktion bereits am D-9, wie er selbst einwandte, niederlegte oder ob er erst am D-2 mit der Bestellung des nachfolgenden Stiftungsvorstandes P-6 aus der Geschäftsführung ausschied, ist für die Beurteilung der schuldhaften Pflichtverletzung der bereits am 15.2.2006 und 15.2.2007 fälligen haftungsgegenständlichen Abgaben unerheblich. Allerdings ist die Behauptung des Bf. eher unwahrscheinlich, da er laut Beschluss des Stifters P-1 erst am D-2 als Mitglied des Stiftungsvorstandes der G-1 abberufen wurde, zumal er auch keine diesbezügliche Zurücklegungserklärung vorlegte und er wiederholt sich selbst widersprechend auf seine bis D-2 dauernde Tätigkeit hinwies.

Als Stiftungsvorstand zu den genannten Fälligkeitstagen oblag ihm daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Privatstiftung. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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

Daraus ist abzuleiten, 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.

Dazu brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass die haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Umsatzsteuern 2005 und 2006 auf ex-post-Feststellungen eines erst nach Konkurseröffnung erfolgten Betriebsprüfungsverfahrens basierten, wonach bei den von der Privatstiftung im Jahr 2003 erworbenen Liegenschaften (A-3 und A-2) mangels Erzielung eines Gesamtüberschusses Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO anzunehmen sei, ihn jedoch aufgrund des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht, da die Prognoserechnungen einen in einem Zeitraum von 13 Jahren erzielbaren Gesamtüberschuss ergeben hätten, daran kein Verschulden treffe.

Die Abgabenbehörde hat zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb hat sich die Behörde mit den Einwänden des zur Abgabenhaftung herangezogenen ehemaligen Mitgliedes des Stiftungsvorstandes zu befassen, dass ihn kein Verschulden getroffen habe (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Grundsätzlich ist in einem Haftungsbescheidverfahren somit die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen, jedoch steht diese Vorgabe eben in einem Spannungsfeld zum Nachweis einer schuldhaften Pflichtverletzung.

Erst wenn man zu dem Schluss kommt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, ist in einem zweiten Prüfungsschritt für eine Haftungsinanspruchnahme ein Vorbringen zur Höhe der festgesetzten schuldhaft nicht entrichteten Abgabe als irrelevant zu bewerten und die Partei darauf zu verweisen, dass Streitigkeiten darüber im Festsetzungsverfahren (dritter Schritt, wenn bei einer Haftungsinanspruchnahme von dem Recht Gebrauch gemacht wird, die Abgabenfestsetzung zu bekämpfen) gemäß § 248 BAO auszutragen sind.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist zu prüfen, ob dem Bf. die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (Geltendmachung von Vorsteuern auf Grund von Rechnungen, obwohl keine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bf. im Zeitpunkt, in dem er mit Umsatzsteuervoranmeldung die Vorsteuern geltend machte, bei Aufwendung der geforderten Sorgfalt die Unrichtigkeit der Einschätzung als Unternehmer hätte erkennen können (vgl. UFS 30.1.2008, RV/0698-W/06; UFS 11.3.2003, RV/2124-W/02).

Der Bf. hat in seiner Beschwerde vorgetragen, dass die Umstände, die zur Änderung der steuerlichen Beurteilung durch die belangte Behörde führten (Liebhaberei), erst nach Beendigung seiner Vorstandstätigkeit eingetreten seien. Grundlage der Handlungen des Bf. (Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2004 bis 11/2007 sowie der Umsatzsteuererklärungen 2004 und 2005) seien die erwähnten Prognoserechnungen und damit die aus damaliger Sicht korrekte (jedenfalls aber zumindest vertretbare) Rechtsansicht gewesen, dass umsatzsteuerbare Tätigkeiten vorlägen.

Dazu ist festzustellen, dass das Finanzamt die sich aus den ab der Umsatzsteuer 05/2003 vorangemeldeten Vorsteuergutschriften ergebenden Abgabenguthaben im Wesentlichen unbeanstandet zurückzahlte. Lediglich vor Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2004 (Gutschrift von € 32.018,49), 11/2005 (Gutschrift von € 25.991,54) und 12/2005 (Gutschrift von € 51.859,17) ergingen folgende Vorhalte und nachstehende Beantwortungen:

Finanzamt vom 3.3.2005:

„Sie werden gebeten, die geltend gemachte Vorsteuer belegmäßig nachzuweisen sowie den Mietvertrag in Kopie nachzureichen.“

Privatstiftung vom 14.3.2005:

„(...) erlauben wir uns (...) folgende Unterlagen zu schicken: Mietvertrag, Rechnung des Zeitraumes 2004. Wir weisen darauf hin, dass bei unserer Mandantin in den nächsten Monaten aufgrund von Umbauten bei Gebäuden und Grundstücken mit hohen Vorsteuerabzügen zu rechnen ist.“

Finanzamt vom 5.1.2006:

„Bitte übermitteln Sie Belegkopien jener Rechnungen, aus denen Vorsteuern über € 499,00 resultieren. Weiters werden Sie ersucht, zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen: Im Kalenderjahr 2005 wurden bereits laufend höhere Vorsteuern geltend gemacht. Erläutern Sie bitte exakt, um welches Projekt es sich handelt. Bis dato wurden keine steuerpflichtigen Umsätze erklärt. Stehen die geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit hinkünftigen steuerpflichtigen Umsätzen? Wird das eventuell in Bau befindliche Gebäude oder ähnliches in Zukunft von den Stiftern bewohnt werden? Wenn nein, wo wohnt die Familie P-1? Wenn ja, ab wann wird ein (fremdüblicher) Mietvertrag abgeschlossen werden?“

Privatstiftung vom 13.2.2006:

„Wie telefonisch vereinbart übermitteln wir (...) folgende Unterlagen: Rechnungen des Zeitraumes November 2005. Ihre im Ergänzungsansuchen gestellten Fragen dürfen wir wie folgt beantworten: Es werden derzeit zwei Bauprojekte durchgeführt: eines in A-3 und das zweite in A-2. Diese Bauprojekte werden künftig vermietet, d.h. daraus werden steuerpflichtige Umsätze entstehen. Das Gebäude in A-3 wird künftig teilweise an die Stifter vermietet. Weiters wird die Stiftung das als ein Büro nutzen sowie die Büros an dritte Unternehmen vermieten. Ebenso dient das Gebäude zum Erwerb von

Einkünften aus der Landwirtschaft. Das Grundstück in A-2 wird ausschließlich an ein drittes Unternehmen vermietet. Gegenwärtig wohnt die Familie P-1 unter der Adresse A-4. Der Abschluss der Bauvorhaben ist mit Ende des Jahres 2006 geplant. Dann werden fremdübliche Mietverträge abgeschlossen werden.“

Finanzamt vom 29.3.2006:

„In der UVA 12/2005 wurden Vorsteuern in Höhe von € 51.859,17 (= Überschuss) geltend gemacht. Bitte übermitteln Sie ein Vorsteuerdetail (Vorsteuerjournal oder ähnliches) sowie Belegkopien über beanspruchte Vorsteuern von jeweils mehr als € 1.000,00. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.2.2006 im Zusammenhang mit der UVA 11/2005 gaben Sie unter anderem bekannt, dass sowohl das Gebäude bzw. die Büros in A-3 sowie das Grundstück in A-2 an dritte Personen vermietet werden. Existieren entsprechende Unterlagen oder liegen Umstände vor, die eindeutig darauf schließen lassen, dass die Vermietung in Hinkunft umsatzsteuerpflichtig erfolgen wird?“

Privatstiftung vom 25.4.2006:

„(...) übermitteln wir Ihnen folgende Unterlagen: Rechnungen des Zeitraumes Dezember 2005, Vereinbarungen über die Vermietung des Projektes in A-3. Zusätzlich noch ein paar Informationen zu den Bauprojekten: Für das Bauprojekt in A-2 wurde eine neue Gesellschaft gegründet. Die G-5 übernimmt bereits laufend die restlichen Bauarbeiten und wird das Objekt nach Fertigstellung als Hotel- und Gastronomiebetrieb führen. Somit werden hier steuerpflichtige Umsätze entstehen. Das zweite Bauprojekt in der Nähe von A-3 wird als Büro an dritte Unternehmen vermietet. In der Anlage finden Sie die ersten Absichtserklärungen zur Anmietung des Büros zweiter Unternehmen mit dem Hinweis auf die steuerpflichtige Mietenverrechnung. Zusätzlich sind hinkünftig beim Objekt A-3 Einkünfte aus Landwirtschaft geplant, woraus steuerpflichtige Umsätze entstehen werden.“

Zunächst wird festgestellt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jede Einkunftsquelle insbesondere im Hinblick auf Liebhaberei getrennt zu prüfen ist (VwGH 29.7.1997, 96/14/0065), weshalb zu unterscheiden ist zwischen den folgenden Betätigungen der Privatstiftung:

A-3:

- Betrieb einer Pferdezucht samt Wiesenbewirtschaftung und Vermietung von Gästezimmern
- Vermietung von Räumlichkeiten an die Stifter zu Wohnzwecken
- Vermietung von Büros

A-2:

- Vermietung eines Seminarhotels

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 6 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen (diesfalls nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer) vorliegen kann.

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabensatzung auszugehen. Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldigbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Zu klären war daher für die Frage des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht, für welche Betätigung eine Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO in Betracht kommt.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

--- Ad Betrieb einer Pferdezucht samt Wiesenbewirtschaftung und Vermietung von Gästezimmern:

Nach dem Betriebskonzept des Stifters P-1 vom 6.2.2003 war ein Zuchtbetrieb mit Andalusierpferden geplant, die Wiesenbewirtschaftung hätte der Futteraufbringung dienen sollen. Da die Gästezimmer an Kaufinteressenten kurzfristig vermietet werden sollten, hat die Liebhabereiprüfung gemeinsam zu erfolgen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird zwar der Betrieb eines Reitstalls (mit Reitunterricht) regelmäßig nicht als Betätigung mit Liebhabereivermutung anzusehen sein (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164), jedoch besteht bei einer Vollblutzucht von vornherein die Vermutung, dass sie zu den Liebhabereibetrieben gehört, weil auf die Erzielung von Renngewinnen und Zuchtprämien, die dem Züchter die Durchhaltung der Vollblutzucht ermöglichen sollen, eine Gewinnerzielungsabsicht im kaufmännischen Sinn nicht gestützt werden kann (VwGH 14.10.1992, 90/13/0133).

Daran vermag auch das vom Bf. angeführte Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2017, Ro 2015/13/0002, nichts zu ändern, weil darin nicht von einem Zuchtbetrieb die Rede ist, sondern von einem Reitstall und angebotenen Reitunterricht.

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsansicht des Bf., dass hierbei ein Gewerbebetrieb ohne Liebhabereivermutung vorliege, deshalb nicht vertretbar, weil er als in steuerlichen Angelegenheiten bewandelter Steuerberater erkennen musste, dass diesfalls die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 Z 1 LVO (Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern, die einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen) zutrifft, zumal der Stifter P-1 in seinem Betriebskonzept vom 6.2.2003 darlegte, die Liegenschaft zur Realisierung seines Jugendtraumes, nämlich der Beschäftigung mit Pferden, erworben zu haben.

Auch lässt sich aus dem monierten „Versäumnis“ der Abgabenbehörde, eine Prognoserechnung nicht abverlangt zu haben, und dem Umstand, dass diese Vorhaltsbeantwortungen seitens des Finanzamtes ohne weitere Erhebungen oder Abverlangen einer Prognoserechnung akzeptiert und daraufhin die jeweiligen Abgabenguthaben antragsgemäß zurückgezahlt wurden, nichts gewinnen, weil in den Vorhaltsbeantwortungen nicht offengelegt wurde, dass ein Pferdezuchtbetrieb geplant war. Lediglich aus den vorgelegten Rechnungen der Firmen G-3 vom 19.10.2005 und 19.12.2005 sowie G-4 vom 30.11.2005 geht hervor, dass Arbeiten an „landwirtschaftlichem Gebäude und Stallungen“ bzw. „Wirtschaftsgebäude und Stallungen“ in der A-3 durchgeführt worden sind, woraus jedoch eher auf eine Nutztierhaltung geschlossen werden durfte, zumal in den Vorhaltsbeantwortungen vom 29.3.2006 und 25.4.2006 von geplanten Einkünften aus Landwirtschaft die Rede war, weshalb die Abgabenbehörde auch nicht vom Vorliegen einer Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO ausgehen musste.

Daher wäre es Sache des Steuerpflichtigen (der Stiftung) gewesen, den wahren Sachverhalt offenzulegen, sodass das Finanzamt überhaupt erst in die Lage versetzt worden wäre, eine Prognoserechnung abverlangen zu können.

Da allerdings der Bf. glaubhaft einwandte, dass sich die dem Finanzamt übermittelten Rechnungen, auf denen Arbeiten am landwirtschaftlichen Gebäude und an den Stallungen ersichtlich seien, auf Sanierungsarbeiten am Altbestand, der in das Hauptgebäude (Wohnhaus) integriert worden sei, bezogen hätten und Vorsteuern aus Rechnungen für den ab 2008 neu zu errichtenden Pferdestall, nicht geltend gemacht worden seien, bleiben für diesen Teilbetrieb keine Umsatzsteuernachforderungen bestehen, für die der Bf. zur Haftung herangezogen werden könnte, zumal er auch bereits (spätestens) am D-2 aus der Funktion als Stiftungsvorstand ausgeschieden war.

--- Ad Vermietung von Räumlichkeiten an die Stifter zu Wohnzwecken:

Grundsätzlich sprach auch die zu Wohnzwecken an den Stifter P-1 geplante bzw. erfolgte Vermietung von Gebäudeteilen in A-3 für eine Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Allerdings wurde hier der Sachverhalt in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.2.2006 gegenüber dem Finanzamt offengelegt, weshalb die Verpflichtung der Abgabenbehörde bestanden hätte, die Stiftung zur Vorlage einer Prognoserechnung aufzufordern.

Im Hinblick auf diesen Sachverhalt kann dem Bf. für den jeweiligen Zeitpunkt der Geltendmachung nicht der Vorwurf einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Vorsteuern gemacht werden. An dieser Betrachtungsweise ändert auch der Umstand nichts, dass sich das Finanzamt im Nachhinein dazu veranlasst gesehen hat, den Vorsteuerabzug infolge der Einstufung dieser Vermietungstätigkeit als Liebhaberei wieder rückgängig zu machen.

Ob die Vermietung eine sogenannte „große Vermietung“, die keiner Liebhabereivermutung unterliegt, darstellte, war daher nicht entscheidungswesentlich, da ohnehin eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. in dieser Betätigung nicht vorliegt.

--- Ad Vermietung von Büros in A-3 und des Seminarhotels auf der A-2:

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Für die erfolgten bzw. geplanten Vermietungen der Büros in A-3 sowie des letztlich nicht errichteten Seminarhotels auf der A-2 besteht keine Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO, weshalb gemäß § 6 LVO im umsatzsteuerlichen Sinn keine Liebhaberei vorliegen kann und dem Bf. daher eine schuldausschließende vertretbare Rechtsansicht zugebilligt werden muss, da bei einer gewerblichen Betätigung, bei der darüber hinaus ein Betriebskonzept mit zu erwartenden Überschüssen vorhanden war, zu Vorsteuerüberhängen führende Anlaufverluste grundsätzlich akzeptiert werden müssen.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kann kein abgabenrechtlich relevantes Fehlverhalten des Bf. erkannt werden, zumal ihm nicht vorgeworfen werden kann, die künftige Entwicklung nicht vorhergesehen zu haben.

Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO nicht vorliegen, erfolgte die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

