



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X., vertreten durch Dr. Esskandari & Partner, Rechtsanwaltskanzlei, D-49074 Osnabrück, Große Straße 84-85, vom 15. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. Juli 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Haftungsbescheid insofern abgeändert, als die Haftungssumme von bisher 461.500,00 € auf 215.000,00 € eingeschränkt wird. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) war seit 20. September 2002 Geschäftsführerin der zwischenzeitlich im Firmenbuch gelöschten A.. Mit Beschlüssen des Insolvenzgerichtes vom 17. März 2011 wurden zwei Anträge (Antrag der Bw. vom 13. Jänner 2011 und Antrag des Finanzamtes vom 17. Februar 2011) auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen dieser Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

In einem Vorhalt vom 11. April 2011 wurde die Bw. vom Finanzamt auf die beabsichtigte Geltendmachung der Vertreterhaftung für Abgabenschulden der Primärschuldnerin hingewiesen. Der Bw. wurde sinngemäß mitgeteilt, bei der Primärschuldnerin aushaftende Abgabebeträge im Ausmaß von insgesamt 2.013.760,00 € (Umsatzsteuer 2004 in Höhe von 975.304,46 €, Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 558.270,00 €, Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 419.200,00 €, Körperschaftsteuer für das 4. Quartal 2010 in Höhe von 439,00 €, Körperschaftsteuer für das 1. Quartal 2011 in Höhe von 437,00 €, Säumniszuschläge in Höhe

von insgesamt 59.909,54 € und eine Zwangs- und Ordnungsstrafe in Höhe von 200,00 €) seien im Hinblick darauf, dass das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet wurde, zweifelsfrei uneinbringlich. Da die genannten Abgaben während aufrechter Geschäftsführerfunktion des Bw. fällig geworden seien, wäre der Bw. für deren Entrichtung verantwortlich gewesen. Sollte die Primärschuldnerin zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht über ausreichende Mittel zur gänzlichen Tilgung der betreffenden Abgaben verfügt haben, sei dieser Umstand durch Auflistung aller Gläubiger, deren Forderungen zeitgleich oder früher als die angeführten Abgaben fällig geworden seien, nachzuweisen. Den einzelnen Verbindlichkeiten seien sämtliche darauf geleisteten Zahlungen (Quoten) gegenüberzustellen und es seien alle verfügbaren liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzuführen. Im Falle der Nichterbringung dieser Nachweise sei von einer schuldhaften, für den Abgabenausfall kausalen Pflichtverletzung auszugehen, die die Abgabenbehörde im Rahmen des Ermessens berechtere, den Bw. zur Haftung für die uneinbringlichen Abgaben heranzuziehen. Sofern nachvollziehbar belegt werde, in welchem Ausmaß der Abgabengläubiger benachteiligt worden wäre, wäre eine Haftung lediglich im Ausmaß der Ungleichbehandlung auszusprechen.

Mit Schreiben vom 22. Mai 2011 übermittelte die Bw. ein Konvolut an diversen Urkunden (Bilanz 2009, Saldenlisten der Jahre 2010 und 2011, Kontennachweise der Jahre 2010 und 2011, Kopien offener Rechnungen). Ergänzend wurde im Wesentlichen mitgeteilt, aus der beigelegten Bilanz 2009 sei zu ersehen, dass die Primärschuldnerin eine Lieferforderung in Höhe von 655.018,61 € habe. Diese Forderung sei aber uneinbringlich und deshalb einzelwertberichtigt worden. Nachdem in den Vermögensverhältnissen der Primärschuldnerin keine Änderungen eingetreten seien, habe die Bw. am 13. Jänner 2011 beim Insolvenzgericht einen Insolvenzantrag eingebracht. Die laufenden Geschäftsvorfälle seien noch erledigt worden und zum 31. März 2011 sei sodann jegliche Tätigkeit eingestellt worden.

Mit Haftungsbescheid vom 18. Juli 2011 wurde die Bw. gemäß § 9 iVm § 80 BAO für die bei der Primärschuldnerin aushaftende Umsatzsteuer 2004 in Höhe von 461.500,00 € in Anspruch genommen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf die Geschäftsführerfunktion der Bw. und die sich daraus ergebende Pflicht zur Entrichtung der Abgaben hingewiesen sowie auf die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin, die sich insbesondere im Umstand zeige, dass das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden sei. Unter nochmaligen Verweis auf die qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren wurde weiters ausgeführt, für die aushaftende Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 sei eine Zahlungsfrist bis zum 15.11.2010 ausgewiesen. Aus den dem Antwortschreiben vom 22. Mai 2011 beigelegten Unterlagen sei zu ersehen, dass nach diesem Zeitpunkt noch ca. 600.000,00 € aus Gesellschaftsmitteln an

andere Gläubiger zur Schuldtilgung gezahlt worden seien (z.B. Zahlungen aus KFZ-Ankäufen und KFZ-Verkäufen, eine am 27.12.2010 erfolgte Rückzahlung einer Gesellschaftereinlage in Höhe von 14.000,00 €, eine am 27.12.2010 erfolgte Darlehensrückzahlung (C.) in Höhe von 45.000,00 €, eine am 24.02.2011 erfolgte Darlehensrückzahlung (C.) in Höhe von 54.500,00 € sowie eine am 05.03.2011 erfolgte Darlehensrückzahlung (C.) in Höhe von 6.800,00 €), während die Forderungen der Abgabenbehörde in Höhe von ca. 2. Mio. € zur Gänze nicht beglichen worden seien. Sofern die Primärschuldnerin über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel verfüge, dürften die Abgabenschulden bei der Entrichtung von Schulden nicht schlechter behandelt werden als die übrigen Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz). Da der Abgabengläubiger somit im gleichen Verhältnis zu befriedigen sei wie die übrigen Gläubiger, berechne sich der Haftungsbetrag anhand des zur Verfügung stehenden Zahlenmaterials wie folgt:

Verbindlichkeit an Finanzamt: 2.000.000,00 €

Getilgte Verbindlichkeiten: 600.000,00 €

Gesamte Verbindlichkeiten: 2.600.000,00 €

2 Mio. € x 600.000,00 €: 2,6 Mio. € = 461.538,46 €

Es wären daher 461.538,46 € an das Finanzamt zu leisten gewesen, um sich von der Haftung zu exkulpieren.

Mit Berufung vom 15. August 2011 wurde die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Zur Begründung wurde sinngemäß vorgebracht, die bei der Primärschuldnerin aushaftende Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 sei im Rahmen einer Betriebsprüfung festgesetzt worden. Diesen Festsetzungen seien über 4 Jahre dauernde Meinungsverschiedenheiten vorangegangen. Letztendlich habe sich die Bw. mit dem für die Betriebsprüfung zuständigen Finanzamt Feldkirch zwecks Vermeidung weiterer Streitigkeiten geeinigt und es sei ein Nachzahlungsbetrag von ca. 2 Mio. € „vereinbart“ worden. Sowohl den bei Betriebsprüfungsbesprechungen anwesenden Vertretern des Finanzamtes Feldkirch als auch dem ebenfalls anwesenden Vertreter des Finanzamtes Bregenz sei zum Zeitpunkt des Erlassung der Steuerbescheide klar gewesen, dass die Primärschuldnerin die Nachforderungen nicht entrichten könne. Mit dem Finanzamt Feldkirch sei darüber hinaus „vorbesprochen“ worden, wegen der Ergebnisse der Betriebsprüfung die Firma der Primärschuldnerin abzuwickeln und eine Löschung im Firmenbuch zu veranlassen. Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Ausführungen werde auf die beigelegte E-Mail des Vertreters der Großbetriebsprüfung an den steuerlichen Vertreter der Bw. vom 20. September 2010 verwiesen. In diesem Zusammenhang werde auch darauf hingewiesen, dass die Bw. einem Vertreter der Großbetriebsprüfung telefonisch mitgeteilt habe, sie würde eine „normale Liquidation“ der GmbH gegenüber einer insolvenzrechtlichen Abwicklung bevorzugen.

Da – wie erwähnt – sowohl das Finanzamt Feldkirch als auch der Vertreter des Finanzamtes Bregenz Kenntnis von der geplanten Unternehmensabwicklung gehabt hätten und damit einverstanden gewesen wären, habe die Bw. davon ausgehen dürfen, dass sie die mit einer Geschäftsauflösung verbundenen laufenden Geschäfte rechtmäßig tätigen könne, ohne sich einer Haftung auszusetzen. Eine schuldhafte Pflichtverletzung sei daher nicht gegeben. Im Übrigen sei der Bw. zu verstehen gegeben worden, dass ein Haftungsverfahren gegen sie nicht eingeleitet werden würde. Als Beweis dafür werde insbesondere auf die beigelegte Niederschrift zur ergänzenden Besprechung vom 06.08.2010 verwiesen. In dieser sei schriftlich fixiert worden, dass weder eine strafrechtliche Verantwortlichkeit noch ein sonstiges haftungsrelevantes Verschulden bei der Bw. als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin gesehen werde. Dies sei zwar ausdrücklich nur für das Entstehen der Abgabenschuld bestätigt worden, gelte aber darüber hinaus auch für die zu diesem Zeitpunkt feststehende Abwicklung der Gesellschaft aufgrund der Zahlungsunfähigkeit. Überdies sei die Bw. auf eine mögliche Haftung im Zuge der Liquidation der Gesellschaft vom Finanzamt nicht hingewiesen worden. Vielmehr habe die Bw. aufgrund des Ablaufs und der Geschehnisse bei der Betriebsprüfung berechtigterweise davon ausgehen dürfen, dass eine persönliche Haftung ihrerseits nicht in Betracht komme, auch nicht durch die Liquidation. Wäre eine solche Haftung im Raum gestanden, dann hätte die Bw. die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht akzeptiert und von ihrem Recht auf Erhebung eines Rechtsmittels Gebrauch gemacht. Von dieser Möglichkeit sei der Bw. aber von einem Vertreter der Großbetriebsprüfung in einer E-Mail abgeraten worden, weil der Ausschluss einer persönlichen Haftung und strafrechtlichen Verantwortung auf diesem Wege nicht hinreichend sicher gewesen wäre. Der Bw. sei der Eindruck vermittelt worden, dass eine solche persönliche Haftung bei einer Einigung nicht drohe. Unter diesen Umständen könne von einer schuldhaften bzw. einer fahrlässigen Pflichtverletzung auf Seiten der Bw. keinesfalls gesprochen werden. Wenn das Finanzamt daher nunmehr eine persönliche Haftung wegen einer angeblichen Gläubigerbenachteiligung während der Liquidation herleiten wolle, so sei dies in höchstem Maße unbillig, was zumindest im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sei.

Eine schuldhafte Verletzung der Geschäftsführerplichten läge auch deshalb nicht vor, weil die Bw. ihren Mitwirkungs- und Auskunftspflichten insofern nachgekommen sei, als sie mit Schreiben vom 22. Mai 2011 diverse Unterlagen übermittelt habe.

Zum Vorwurf, der Abgabengläubiger sei nicht anteilig befriedigt worden, sei anzumerken, dass die Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin im angefochtenen Bescheid mit ca. 2 Mio. € beziffert worden seien, wobei es sich dabei um aushaftende Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 handeln solle, der übermittelte Umsatzsteuerbescheid 2004 jedoch lediglich eine Umsatzsteuerschuld von ca. 1 Mio. € ausweise. Aufgrund dieser Ungenauigkeit könne die

Bw. bereits zur Höhe der Abgabenverbindlichkeiten nicht dezidiert Stellung nehmen. Zudem sei auch nicht klar, wie jener Betrag von ca. 600.000,00 € ermittelt worden sei, der laut angefochtenen Bescheid an andere Gläubiger zur Schuldtilgung gezahlt worden sei. Durch die bloß beispielhafte Nennung einer Einlagenrückzahlung und Darlehensrückzahlungen sei es der Bw. nicht möglich, Angaben zu diesen Zahlungen zu machen, insbesondere beispielsweise darzulegen, ob es sich dabei überhaupt um haftungsrelevante Zahlungen handle oder ob gegebenenfalls Buchungsfehler vorlägen. Nur durch eine genaue Auflistung der angeblichen Zahlungsbeträge unter Nennung der einzelnen Gläubiger sei der Bw. eine fundierte Stellungnahme möglich. Weil der Haftungsbescheid weder die einzelnen Abgabenverbindlichkeiten betragsmäßig aufliste noch die einzelnen Beträge nenne, die an dritte Gläubiger gezahlt worden seien, sei er bereits mangels Bestimmtheit rechtswidrig (siehe dazu UFS 05.11.2009, RV/2061-W/09).

Sofern die Bw. tatsächlich nur für die Umsatzsteuer 2004 in Anspruch genommen werde, wie dies der Spruch des Bescheides nahelege, sei der Haftungsbetrag auch unrichtig berechnet worden. Denn die Berechnung des Haftungsbetrages sei auf Basis der mit insgesamt 2 Mio. € aushaftenden Umsatzsteuer 2004 bis 2006 erfolgt, und nicht auf Basis der mit 1,03 Mio. € aushaftenden Umsatzsteuer 2004.

Anzumerken sei zudem, dass wegen der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin nicht nur Abgabennachforderungen nicht getilgt worden seien, sondern auch Forderungen anderer Gläubiger, wie beispielsweise des Steuerberaters und der Bank. Auch deshalb sei keine Gläubigerbenachteiligung erfolgt.

Weiters leide der Haftungsbescheid an Ermessensfehlern, denn eine Ermessensbegründung fehle vollständig.

Im Rahmen des Ermessens sei jedenfalls zu berücksichtigen, dass die Bw. als nichtselbständige Büroangestellte lediglich über ein monatliches Nettoeinkommen von 1.575,19 € verfüge und gegenüber ihrer volljährigen Tochter unterhaltspflichtig sei. An dieser Unterhaltspflicht, die nach deutschem Recht bis zum Abschluss einer Erstausbildung bzw. bis zur Erzielung eigener Einkünfte bestünde, werde sich auch in den kommenden Jahren nichts ändern, weil die Tochter der Bw. derzeit auf einen Studienplatz warte und kein eigenes Einkommen habe. Selbst wenn daher das gesamte monatliche Nettoeinkommen der Bw. zur Tilgung der Haftungsschuld von 461.000,00 € herangezogen werden würde, wäre eine Begleichung dieser Schuld erst in ca. 24 Jahren möglich. Bei Abzug der notwendigen Lebenshaltungskosten würde sich die Tilgungszeit zumindest verdoppeln. Eine spürbare Einkommenserhöhung sei in den nächsten Jahren auch nicht zu erwarten, allenfalls eine Inflationsabgeltung. Da das Finanzamt die geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw.

bei der Haftungsinanspruchnahme nicht beachtet habe, sei der angefochtene Bescheid ermessensfehlerhaft.

Die Haftungsinanspruchnahme der Bw. sei auch wegen der vierjährigen Dauer des Betriebsprüfungsverfahrens, der dabei verursachten behördlichen Fehler und der unprofessionellen Abwicklung der Prüfung, für die sich der Vertreter der Großbetriebsprüfung mit E-Mail vom 18. August 2010 schriftlich entschuldigt habe, unbillig. Seitens des Finanzamtes sei ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden sei, dass die Bw. eine finanzielle Haftung aus der Liquidation der Gesellschaft nicht drohe. Mit einer Liquidation wären das Finanzamt Bregenz und die Großbetriebsprüfung einverstanden gewesen. Wenn überhaupt, würde das bisherige Geschehen nur ein geringes Verschulden der Bw. aufzeigen. Auch dies sei im Haftungsbescheid bisher nicht berücksichtigt worden.

Überdies sei bei der Inanspruchnahme der Bw. zu berücksichtigen, dass eine Vollziehung bzw. die Vollstreckung des errechneten Haftungsbetrages nicht erfolgsversprechend wäre. Vielmehr hätte eine Vollziehung zur Folge, dass die Bw. das Insolvenzverfahren in Deutschland durchlaufen müsste. Mit einer Vollziehung bzw. Vollstreckung des Bescheides würde das Finanzamt nur Kosten verursachen, mit einer Befriedigung könne das Finanzamt jedenfalls nicht rechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2011 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und schränkte die Haftung insofern ein, als die Bw. lediglich für aushaftende Umsatzsteuer 2004 in Höhe von 400.000,00 € in Anspruch genommen wurde. In der Begründung wurde dem Vorwurf der mangelnden Bestimmtheit des Haftungsbescheides unter nochmaliger detaillierter Auflistung der einzelnen aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten mit dem Hinweis entgegengetreten, der Bw. sei bereits mit Vorhalt vom 11. April 2011 ein Rückstandsausweis mit detaillierter Auflistung der Abgabenverbindlichkeiten von 2.013.760,00 € (Rückstand per 09.03.2011) übermittelt worden. Nunmehr habe sich dieser Rückstand durch den Wegfall der Körperschaftssteuervorauszahlung für das 1. Quartal 2011 um 437,00 € auf 2.013.323,00 € verringert.

Unter Auflistung jeder einzelnen Zahlung, die die Bw. im Zeitraum 15. November 2010 bis 6. Mai 2011 an Dritte geleistet hat, wurde weiters ausgeführt, die von der Bw. nach Fälligkeit bzw. Zahlungsfrist der Umsatzsteuerbeträge 2004 bis 2006 (15.11.2010) und der sonstigen Nebengebühren getätigten Zahlungen seien aus den von der Bw. übermittelten Unterlagen (Bankauszüge Sparkasse Osnabrück sowie Kassa) ersichtlich.

Darüber hinaus wurde dargelegt, indem die Bw. nach der Zahlungsfrist der Abgabennachforderung (15.11.2010) noch Zahlungen in Höhe von 618.116,35 € an andere Gläubiger geleistet habe, das Finanzamt jedoch überhaupt nicht bedient habe, sei das

Finanzamt augenscheinlich schlechter gestellt worden als andere Gläubiger. Dabei seien nach der Judikatur (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Rz 11a) auch Zug-um-Zug-Geschäfte und laufende Ausgaben miteinzubeziehen. Die Abgabenbehörde habe die Beträge jeweils zugunsten der Bw. nach unten gerundet (Anm.: nach unten gerundeter Haftungsbetrag von 461.500,00 €), sodass sich die Bw. insoweit nicht für beschwert erachten könne. Ebenso sei irrelevant, für welchen ausstehenden konkreten Abgabenbetrag die Bw. im Rahmen des errechneten Haftungsvolumens (461.500,00 €) zur Haftung herangezogen werde. Ob das Haftungsvolumen jeweils aliquot auf die einzelnen ausstehenden Abgabenbeträge umgerechnet werde oder ob dieses Haftungsvolumen auf den insoweit gedeckten Abgabenbetrag an Umsatzsteuer 2004 angerechnet werde, müsse unbeachtlich bleiben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH obliege dem Vertreter der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger einerseits und dem Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Nachdem die Bw. jedoch lediglich Bank- und Kassaauszüge vorgelegt habe, habe die Abgabenbehörde anhand dieser Unterlagen eine diesbezügliche Schätzung vorgenommen und eine überschlägige Quote ermittelt.

Anzumerken sei, dass die Großbetriebsprüfung und nicht das Finanzamt Feldkirch im Auftrag des Finanzamtes Bregenz die Außenprüfung vorgenommen habe. Es möge zutreffen, dass auch dem Finanzamt Bregenz klar gewesen sei, dass die Primärschuldnerin die Abgabennachforderung mutmaßlich (zumindest zur Gänze) nicht werde begleichen können. Zumindest seitens des Finanzamtes Bregenz sei aber nicht thematisiert worden, wie die Liquidation der Primärschuldnerin abgewickelt werden solle. Es sei entschieden in Abrede zu stellen, dass das Finanzamt Bregenz dabei irgendwelche Kenntnisse gehabt habe oder gar Zugeständnisse dahingehend gemacht hätte, dass die laufenden Geschäfte abgewickelt werden könnten, ohne dass es zu einer allfälligen Haftung käme (insbesondere dass Gesellschaftereinlagenrückzahlungen und Darlehensrückführungen goutiert würden). Vielmehr sei nach Kenntniserlangung der Niederschrift vom 6. August 2010 seitens des Finanzamtes Bregenz dem Vertreter der Großbetriebsprüfung gegenüber insbesondere dem Passus betreffend Haftung widersprochen worden. Es sei nicht Aufgabe des Betriebsprüfers, über strafrechtliche Verantwortlichkeiten oder haftungsrelevantes Verschulden abzusprechen oder zu disponieren. Darüber hinaus stehe die angesprochene Niederschrift nicht im Widerspruch zur gegenständlichen Haftungsinanspruchnahme. Denn es werde nicht behauptet, dass ein relevantes schuldhaftes Verhalten der Bw. für das Entstehen der Abgabenschuld (bzw. zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten zwischen 15.03.2004 und 15.02.2007) vorliegen würde. Die schuldhafte Pflichtverletzung der Bw. liege vielmehr darin, dass sie nach der Zahlungsfrist der haftungsgegenständlichen Abgaben (ab 15.11.2010) noch längere Zeit Zahlungen getätigt

habe, ohne den Fiskus auch nur anteilig zu bedienen. Zudem habe laut Anhang zur Bilanz 31.12.2009 auf Grund der aus den Feststellungen der Betriebsprüfung resultierenden Umsatzsteuernachforderungen 2004 bis 2006 eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes seit Mitte November 2010 bestanden, sodass die Bw. - um keine Haftungstatbestände zu setzen - keine einseitigen Zahlungen mehr tätigen durfte.

Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO), die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen sei. Dabei komme dem Interesse des Fiskus an der Einbringlichmachung von Abgabeforderungen einer insolventen GmbH im Wege der Vertreterhaftung überwiegende Bedeutung zu. Dieser Grundsatz gelte auch für den vorliegenden Fall einer im Inland ansässigen Zwischengesellschaft für dolose Umsätze an sog. „missing trader“, bei denen der eigentliche Schaden (echter Umsatzsteuerausfall) im Ausland eintrete.

Zutreffend sei, dass das derzeitige Einkommen der Bw. nachweislich eher geringfügig sei. Über ihre Vermögenssituation hat die Bw. allerdings keine Angaben gemacht. Da die Bw. Jahrgang 1970 sei, sei aber nicht auszuschließen, dass sie zukünftig über ein ausreichendes Einkommen bzw. Vermögen zur Tilgung der Haftungsschuld verfügen werde. Im Rahmen des Ermessens sei zudem zu berücksichtigen, dass zwar die Geschäftsführerbezüge der Bw. bescheiden gewesen seien, der Gewinn der Primärschuldnerin aber durch stattliche Beratungshonorare geschälert worden sei, die an das Unternehmen des Lebensgefährten der Bw. gezahlt worden seien und somit im Nahebereich der Bw. verblieben seien.

Überdies sei das Verschulden der Bw. – gelegen in der Ungleichbehandlung der Gläubiger nach dem 15.11.2010 – nicht als bloß geringfügig einzustufen. Denn aus dem von der Bw. zitierten Protokoll vom 6. August 2010 sei nur ableitbar, dass ein schuldhaftes Verhalten im Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuldigkeiten (15.03.2004 bis 15.02.2007) nicht angenommen worden sei. Dass die Bw. bei einer allfälligen Liquidation „freie Hand“ gehabt hätte und sich selbst durch eine Einlagenrückzahlung bzw. sonstige Darlehensgeber bevorzugen hätte dürfen, sei daraus nicht ableitbar. Gesamthaft werde daher die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme als billig erachtet.

Zu berücksichtigen sei jedoch, dass die in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten zwischenzeitlich in Höhe von insgesamt 67.217,44 € durch Verrechnung mit auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin verbuchten Gutschriften entrichtet worden seien. Würden nun die (nicht gerundeten) Beträge für die Berechnung der Quote herangezogen ( $2.080.540,44 \text{ €} \times 618.116,35 \text{ €} / 2.698.656,79 \text{ €}$ ), ergebe sich eine anteilig zu entrichtende Verbindlichkeit von 476.539,32 €, von welcher die verrechneten Gutschriften abzuziehen



seien, sodass sich ein Haftungsbetrag von 409.321,86 € ergebe. Dieser Betrag sei nochmals (um die schätzungsweisen Unschärfen abzufangen) auf gerundet 400.000,00 € zu reduzieren.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde bemängelt, die Rechtsmeinung des Finanzamtes, wonach es irrelevant sei, für welchen konkret ausstehenden Abgabebetrag die Bw. im Rahmen des errechneten Haftungsvolumens (461.500,00 €) zur Haftung herangezogen werde, sei unzutreffend. Vielmehr sei das Haftungsvolumen zunächst betragsmäßig zu ermitteln, wobei in die Berechnung der Verbindlichkeiten grundsätzlich die gesamten Finanzamtsverbindlichkeiten einzubeziehen seien.

Ergänzend wurde zudem nochmals die Kenntnis des Finanzamtes von der Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin betont. Als Beweis dafür wurden die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zitiert, wonach „auch dem Finanzamt Bregenz sei klar gewesen, dass die Primärschuldnerin die Abgabennachforderung mutmaßlich nicht werde begleichen können“. Somit habe das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung - schon auf Grund der Höhe der Finanzamtsverbindlichkeiten - auch Kenntnis von der Liquidierung der Gesellschaft der Primärschuldnerin als Folge der Feststellungen der Betriebsprüfung gehabt. Dieses Wissen spiegle sich überdies insofern im Verhalten des Finanzamtes im Vorfeld des Insolvenzeröffnungsverfahrens wieder, als das Finanzamt am 17. Februar 2011 selbst einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin gestellt habe. Nachdem seitens des Gerichtes absehbar gewesen sei, dass die Primärschuldnerin nicht die Kosten für ein Insolvenzverfahren habe, habe das Finanzamt die Entrichtung des verlangten Kostenvorschusses abgelehnt, sodass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse verwehrt gewesen sei. Entscheidend sei daher nicht der Ablauf der Liquidation, sondern das Wissen der Behörde über die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin. Für die Bw. sei daher nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt eine Haftungsfreizeichnung für sie selbst für den Fall der Abwicklung der Gesellschaft der Primärschuldnerin nicht „im Blick gehabt haben wolle“.

Es solle nochmals betont werden, dass die Berechnungen des Finanzamtes bzw. die Steuernachforderungen bis zum Schluss streitig gewesen seien. Wäre die Haftung und auch eine strafrechtliche Verfolgung nicht vollumfänglich seitens des Finanzamtes Bregenz ausgeschlossen worden, dann hätte es für die Bw. keinen Sinn gemacht, dieser Vereinbarung zuzustimmen. Ziel der Verständigung zwischen dem Finanzamt und der Primärschuldnerin sei es gewesen, die Streitigkeiten endgültig beizulegen, wozu auch die Haftungsfreistellung der Bw. gehöre. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass ein Vertreter der Großbetriebsprüfung die Verständigung als Vertreter der Finanzverwaltung unterschrieben habe, weshalb sich das Finanzamt Bregenz dessen Verhalten zurechnen lassen müsse.

Unzutreffend sei zudem die Feststellung des Finanzamtes, wonach es unrichtig sei, dass nicht nur die Finanzamtsverbindlichkeiten, sondern auch andere Zahlungspflichten nicht erfüllt worden seien. Diesbezüglich werde auf die seitens der Bw. mit Schreiben vom 22. Mai 2011 übermittelten Unterlagen verwiesen.

Die Bw. bestreite auch ausdrücklich den Vorwurf, sie würde „dolose Umsätze“ tätigen. So sei gegen die Bw. weder ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet worden, noch gebe es Anhaltspunkte für eine strafbare Handlung der Bw. Vielmehr habe sich die Bw. um eine ordnungs- und rechtmäßige Abwicklung der Gesellschaft bemüht, und sie sei - nach entsprechender Beratung – ihren Zahlungspflichten aus Dienstleistungsverträgen nicht mehr nachgekommen. Der Standpunkt, die Bw. treffe lediglich ein geringes Verschulden, werde somit aufrechterhalten, wobei zur Vermeidung von Wiederholungen auf das Protokoll vom 6. August 2010 sowie auf die Berufungsausführungen verwiesen werde. Überdies habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass bei einer Ermessensentscheidung auch auf die Erfolgsaussichten der Einbringlichkeit einer in Haftung gezogenen Abgabenschuld abzustellen sei.

### ***Über die Berufung 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid

offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 sinngemäß.

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

Im Berufungsfall ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabeforderung bei der Primärschuldnerin unbestritten, zumal mit Beschluss des Landesgerichtes Y. vom 17. März 2011, yy, ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen mangels Kostendeckung abgewiesen wurde. Die Bw. bestreitet auch nicht, dass sie seit 20. September 2002 bis zur Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch selbständig vertretungsbefugte Gesellschafterin der Primärschuldnerin und in diesem Zeitraum für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten allein verantwortlich war. Einwendungen wurden jedoch gegen die aus der Sicht der Bw. unrichtige Festsetzung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeit, gegen das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bw. sowie gegen das ausgeübte Ermessen erhoben. Zudem erachtet die Bw. den Haftungsbescheid auch mangels Bestimmtheit als rechtswidrig.

#### 1) Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot

Ein Haftungsbescheid entspricht dann nicht dem Bestimmtheitsgebot, wenn weder aus dem Spruch des Bescheides noch aus dem beigelegten Rückstandsausweis hervorgeht, für welche konkreten Abgaben der Haftungspflichtige in Anspruch genommen wird (siehe dazu beispielsweise UFS 27.04.2007, RV/0824-W/07; UFS 29.11.2007, RV/1166-W/07; UFS 05.11.2009, RV/2061-W/09; UFS 11.07.2011, RV/0874-W/11; UFS 21.06.2012, RV/3282-W/11).

Gegenständlich ist kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot erkennbar, denn mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Bw. ausdrücklich nur für die bei der Primärschuldnerin aushaftende Umsatzsteuer 2004 in Anspruch genommen und nicht für die zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme bei der Primärschuldnerin ebenfalls aushaftenden Umsatzsteuernachforderungen 2005 und 2006, die Körperschaftsteuer für das 4. Quartal 2010 und für das 1. Quartal 2011, die Säumniszuschläge für die unberichtigten Umsatzsteuernachforderungen 2004 bis 2006 und für eine Zwangs- und Ordnungsstrafe.

Für welchen rechnerisch zu ermittelnden Teilbetrag der aushaftenden Umsatzsteuer 2004 die Bw. in Anspruch zu nehmen ist, ist im Rahmen des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung zu prüfen. Für die Frage, ob der Spruch des Haftungsbescheides dem Bestimmtheitsgebot entspricht, ist dieser Umstand ohne Belang.

Soweit sich die Bw. gegen die unrichtige Festsetzung der in Haftung gezogenen Umsatzsteuer 2004 wendet, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie zwar im Haftungsverfahren nicht mit Erfolg Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben erheben kann. Der Bw. wäre aber freigestanden, gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 Berufung einzulegen. Denn ein solches Berufungsrecht steht dem Haftenden auch dann zu, wenn die Primärschuldnerin einen Rechtsmittelverzicht abgegeben hat (Stoll, BAO, 2609).

## 2) Schuldhafte Pflichtverletzung und Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit

Eine Haftung nach § 9 BAO wird dann begründet, wenn dem Vertreter die Verletzung einer Abgabenvorschrift zur Last zu legen ist. Eine solche Pflichtverletzung liegt beispielsweise vor, wenn die Abgaben nicht am Fälligkeitstag entrichtet werden oder die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen nicht rechtzeitig und richtig eingereicht werden.

Die Umsatzsteuer 2004 war gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 UStG 1994 am 15.02.2005 fällig. Die Nichtentrichtung der gegenständlichen Selbstbemessungsabgabe am Fälligkeitstag ist nun unabhängig davon, dass deren Festsetzung erst mit Bescheid vom 6. Oktober 2010 erfolgte, objektiv als Verletzung der der Bw. obliegenden abgabenrechtlichen Pflichten zu werten (siehe dazu Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 10). Das Finanzamt hat allerdings die Ansicht vertreten, dass die Bw. an dieser objektiven Pflichtverletzung deshalb kein Verschulden trifft, weil die aufgrund der Feststellungen der Großbetriebsprüfung im Nachhinein als unrichtig erachtete Selbstberechnung der Umsatzsteuer 2004 auf einer vertretbaren Rechtsmeinung beruht. Da der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung sieht, diese Rechtsansicht des Finanzamtes in Streit zu stellen, bestimmt sich somit der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabenermittlung erforderlichen Mittel hatte, nicht nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2004 (15.02.2005), sondern nach dem Zeitpunkt der gesetzlichen Nachfrist (15. November 2010).

Auf Grund der den Vertreter im Haftungsverfahren treffenden qualifizierten Behauptungs- und Konkretisierungslast wird der Geschäftsführer nur dann haftungsfrei, wenn ihm der Beweis gelingt, dass der Primärschuldnerin zum jeweiligen Zahlungstermin der Abgaben

(grundsätzlich die Abgabefälligkeitszeitpunkte, gegenständlich jedoch der Termin der Nachfrist) und danach keine Mittel mehr zur Verfügung standen. Waren in diesem Zeitraum noch Gesellschaftsmittel vorhanden, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, ist dem Geschäftsführer lediglich dann keine haftungsbegründende Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er belegt, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 22; VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, vermag der Geschäftsführer aber nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, haftet er nur beschränkt und zwar für die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

Die obig dargelegte Beweislastzuordnung wird damit begründet, dass in der Regel nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen hat, der ihm die entsprechenden Behauptungen und Nachweise ermöglicht (siehe dazu Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 22; Stoll, BAO Kommentar, S. 126 ff).

Obwohl das Finanzamt die Bw. bereits mit Ergänzungsersuchen vom 11. April 2011 zur Erbringung eines rechnerischen Nachweises für eine allfällige quantitative Unzulänglichkeit der zu den Zahlungsterminen der aushaftenden Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel aufgefordert hat, übermittelte die Bw. lediglich diverse Unterlagen (Bilanz 2009, Saldenlisten der Jahre 2010 und 2011, Kontennachweise der Jahre 2010 und 2011, Kopien offener Rechnungen). An Hand der beigelegten Kassabelege und Bankauszüge hat das Finanzamt berechnet, dass die Primärschuldnerin nach dem Zahlungstermin für die Umsatzsteuer 2004 insgesamt 618.116,35 € aus Gesellschaftsmitteln an andere Gläubiger zur Schuldtilgung gezahlt hat, die mit einem Betrag von 2.013.323,00 € aushaftenden Abgabenschulden jedoch zur Gänze nicht beglichen wurden. Auf die detaillierten Aufstellungen betreffend „Abgabenrückstand“ und betreffend „getätigte Zahlungen“ in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Die Bw. hat den Berechnungen des Finanzamtes lediglich entgegengehalten, dass nicht nur die Abgabenforderungen nicht getilgt worden seien, sondern auch die Forderungen anderer Gläubiger, wie beispielsweise die des Steuerberaters und der Bank. Eine Gläubigerbenachteiligung sei daher nicht erfolgt.

Dieser Einwand kann schon deshalb keine Haftungsfreistellung der Bw. bewirken, weil erwiesenermaßen nach dem Zahlungstermin der haftungsgegenständlichen Abgabe Gesellschaftsmittel zur zumindest anteiligen Tilgung der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten vorhanden waren, diese aber dennoch zur Gänze unberichtigt geblieben sind. Dass darüber hinaus die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger ebenfalls nicht anteilig bedient wurden, vermag die Bw. nicht zu exkulpiert. Der Unabhängige Finanzsenat teilt aber die Auffassung der Bw., dass bei der Berechnung der Haftungsquote auch die sonstigen unberichtigt gebliebenen Gläubigerforderungen zu berücksichtigen sind, sodass die Berechnung des Finanzamtes – wie nachfolgend dargelegt werden wird – ausgehend von den vorgelegten Kontenauszügen und Saldenlisten - entsprechend zu adaptieren war.

Wie der Bw. bereits seitens des Finanzamtes mehrfach zur Kenntnis gebracht wurde, wurden auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin im Zeitraum 15. November 2010 (Zahlungstermin für die Umsatzsteuer 2004) bis 17. März 2011 (ab diesem Zeitpunkt ist von der gänzlichen Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten auszugehen, weil mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 17.11.2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung abgewiesen wurde) die in der nachfolgend angeführten Tabelle ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten als fällig verbucht.

Buchungstag	Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Zahlungsfrist	Betrag (in €)
06.10.2010	Umsatzsteuer	2004	15.02.2005	15.11.2010	1.041.620,00
	Umsatzsteuer	2005	15.02.2006	15.11.2010	558.270,00
	Umsatzsteuer	2006	15.02.2007	15.11.2010	419.200,00
11.10.2010	Säumniszuschlag	2005	18.11.2010		20.832,40
	Säumniszuschlag	2006	18.11.2010		11.165,40
	Säumniszuschlag	2007	18.11.2010		8.384,00
25.11.2010	Körperschaftsteuer	10-12/10	15.11.2010		439,00
29.11.2010	Zwangs- und Ordnungsstrafe	2010	07.01.2011		200,00
17.12.2010	Kammerumlage	10-12/09	15.02.2010		901,90
Gesamtbetrag					2.061.012,70

Die oben angeführten Abgabenverbindlichkeiten wurden mit einem auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin bestehenden Guthaben in Höhe von 58.763,18 € sowie mit Gutschriften in Höhe von 8.458,26 € (bestehend aus Abgabengutschriften aus Körperschaftssteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 7.650,00 € und Umsatzsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 746,58 € sowie Anspruchszinsen für das Jahr 2009 in Höhe von 57,68 €) verrechnet. Nach erfolgter Verrechnung haftete zum 17. März 2011 die sich aus dem Umsatzsteuerbescheid vom 6. Oktober 2010 ergebende Abgabennachforderung in Höhe von 975.304,46 € unberichtigt aus.

Von der Primärschuldnerin wurden weiters im Zeitraum 15.11.2010 bis einschließlich 17.03.2011 an Gesellschaftsgläubiger aus Gesellschaftsmitteln folgende Zahlungen getätigt:

Datum	Geschäftsfall	Betrag (in €)
22.11.2010	Anzahlung Porsche Cayenne Diesel - XXX	3.000,00
24.11.2010	Porsche Cayenne S Hybrid – Anzahlung yyy	3.000,00
25.11.2010	Miete + BK 07-12/10	2.376,00
25.11.2010	yyyy	139,37
25.11.2010	BMW X5 aa	70.800,00
13.12.2010	Kreditkartenabrechnung 07.12.2010	629,08
13.12.2010	Audi A4 Avant 2.0 aaa	25.000,00
16.12.2010	Audi A5 Sportback 2.7 aaaa	32.300,00
27.12.2010	Rückzahlung Einlage Gesellschafter	14.000,00
27.12.2010	Rückzahlung Darlehen (C.)	45.000,00
28.12.2010	xxxx	131,67
05.01.2011	Anzahlung Audi A5 3.0 xxxxx	1.000,00
06.01.2011	Porsche Cayenne Hybrid ZZ	77.500,00
07.01.2011	Autobahngebühr	9,60
07.01.2011	Kraftstoff	50,01
11.01.2011	Audi A4 Avant 2.0 ZZZ	27.600,00
11.01.2011	Rückzahlung Anzahlung	4.500,00
13.01.2011	Kreditkartenabrechnung 07.01.2011	502,51
14.01.2011	Audi A5 3.0 ZZZZ	33.900,00
17.01.2011	Porsche Cayenne CC	63.300,00
18.01.2011	Bezahlung Kfz-Ankauf	112.500,00
25.01.2011	CCC	203,23
27.01.2011	Audi A4 Avant 2.0 CCCC	27.800,00
27.01.2011	Bezahlung Wirtschaftskammer 2010, Gerichtsvollzieher	270,66
27.01.2011	Bezahlung Wiener Zeitung Abschluss 2009 – dd	73,96
27.01.2011	Bezahlung Kfz 2010	8.100,00
03.02.2011	Auto, Motor, Sport	83,20
11.02.2011	Kreditkartenabrechnung 07.02.2011	1.452,20
24.02.2011	ddd	226,96
24.02.2011	Rückzahlung Darlehen (C.)	54.500,00
01.03.2011	d Kompakt Wartung	89,25
05.03.2011	Rückzahlung Darlehen (C.)	6.800,00
11.03.2011	Kreditkartenabrechnung 07.03.2011	737,57
17.03.2011	Kfz-Steuer Tageszulassung	17,00
Gesamtbetrag		<u>617.592,27</u>

Bei der X-Bank hatte die Primärschuldnerin zum 15. November 2010 Altschulden in Höhe von 29.363,56 €, die bis zum 17. März 2011 in Höhe von 27.990,66 € getilgt wurden, so dass zum

17. März 2011 das betreffende Bankkonto einen Negativsaldo in Höhe von 1.372,90 € auswies. Darüber hinaus wurden von der Primärschuldnerin in diesem Zeitraum folgende gegenüber der X-Bank eingegangenen Neuschulden getilgt:

Datum	Geschäftsfall	Betrag (in €)
01.12.2010	Sollzinsen	1.190,55
01.12.2010	Gebühren Bank	10,80
10.12.2010	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	5.000,00
10.12.2010	Gebühren Bank	111,25
16.12.2010	Gebühren Bank	7,00
30.12.2010	Gebühren Bank	10,80
30.12.2010	Sollzinsen	1.556,91
06.01.2010	Gebühren Bank	7,00
10.01.2010	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	8.000,00
11.01.2010	Gebühren Bank	7,00
14.01.2010	Gebühren Bank	7,00
14.01.2010	Gebühren Bank	202,00
14.01.2010	Gebühren Bank	224,50
17.01.2010	Gebühren Bank	7,00
26.01.2010	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	30.000,00
01.02.2011	Gebühren Bank	11,70
01.02.2011	Sollzinsen	1.537,08
22.02.2011	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700); Saldo Haben aus den wechselseitigen Aus- und Einzahlungen vom 02.02.2011, 07.02.2011, 11.02.2011, 15.02.2011 und 22.02.2011	14.000,00
01.03.2011	Gebühren Bank	10,80
01.03.2011	Sollzinsen	951,79
Gesamtbetrag		<u>62.853,18</u>

Neben den unberichtigten Abgabenschuldigkeiten wurden von der Primärschuldnerin folgende weiteren Verbindlichkeiten gegenüber Dritten im Zeitraum 15.11.2010 bis 17.03.2011 nicht beglichen:

Geschäftsfall	Fälligkeitstag	Betrag (in €)
Konto 3700 – sonstige Verbindlichkeiten (Saldo Haben zum 31.12.2010)		6.678,00
Konto 3230 – Verrechnungskonto C. (Saldo Haben zum 17.03.2011)		42.414,27
Konto 3231 – Beratung eee (verbucht am 01.01.2011)		9.000,00
ee, Kommunalsteuer 2009	20.03.2010	50,77
fff, 12/2010	01.12.2010	58,22
Honorarforderungen der steuerlichen Vertretung der Primärschuldnerin	31.12.2010	5.268,00
hh	13.01.2011	141,60
fff, 02/2011	01.02.2011	59,71



Gesamtbetrag 63.670,57

Im Zeitraum 15.11.2010 bis 17.03.2011 standen der Primärschuldnerin für die Abwicklung ihrer laufenden Geschäfte folgende Mittel aus Einnahmen, Barbeständen der Handkassa und aufrechenbarer Guthaben zur Verfügung:

Datum	Geschäftsfall	Betrag (in €)
15.11.2010	Konto 2700 – Kassa (Saldo Soll)	6.237,94
29.11.2010	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2800)	331,88
01.12.2010	gg (verbucht auf Konto 2700)	33.000,00
10.12.2010	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2800)	73.500,00
10.12.2010	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	5.000,00
27.12.2010	VW Phaeton ggg (verbucht auf Konto 2700)	15.000,00
04.01.2011	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2700)	4.000,00
04.01.2011	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2800)	127.500,00
10.01.2011	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	8.000,00
14.01.2011	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2800)	134.000,00
14.01.2011	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2800)	149.000,00
26.01.2011	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700)	30.000,00
27.01.2011	Bezahlung Kfz (verbucht auf Konto 2700)	38.500,00
22.02.2011	Barauszahlung (von Bank 2800 an Kassa 2700); Saldo Haben aus den wechselseitigen Ein- und Auszahlungen vom 02.02.2011, 07.02.2011, 11.02.2011, 15.02.2011 und 22.02.2011	14.000,00
04.03.2011	Audi A4 Avant 2.0 CCCC (verbucht auf Konto 2700)	28.400,00
04.03.2011	Porsche 996 gggg (verbucht auf Konto 2700)	42.000,00
		<u>708.469,82</u>
	Guthaben am Abgabenkonto der Primärschuldnerin zum 15.11.2010	58.763,18
	Guthaben auf Konto 3231 – Verrechnungskonto eee zum 31.12.2010	4.846,77
	verfügbare Mittel GESAMT	<u>772.079,77</u>

Der Unabhängige Finanzsenat hat bei der nachfolgenden rechnerischen Ermittlung der Haftungsquote berücksichtigt, dass die Bw. mit dem angefochtenen Haftungsbescheid nur für die aushaftende Umsatzsteuer 2004 in Anspruch genommen wurde. Zudem wurden Abgabenverbindlichkeiten mit Fälligkeitstag 17. März 2011 und später nicht in den Gesamtbetrag der fälligen Abgabenschulden einbezogen. Eingang in die Berechnung fanden neben den von der Primärschuldnerin im Zeitraum 15.11.2010 bis 17.03.2011 an Gesellschaftsgläubiger geleistete Zahlungen sämtliche aus den beigebrachten Unterlagen ersichtlichen fälligen Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin gegenüber Dritten. Bei den verfügbaren Mitteln wurde berücksichtigt, dass dazu neben den zugeflossenen Einnahmen und den Barbeständen in der Handkassa auch die zum 15.11.2010 bzw. 31.12.2010 auf dem

Abgabenkonto der Primärschuldnerin bzw. auf dem Verrechnungskonto „3231“ ausgewiesenen aufrechenbaren Gutschriften zählen. Beim ermittelten Haftungsbetrag wurde allerdings nicht der Gesamtbetrag an Abgabengutschriften in Höhe von 67.217,44 € in Abzug gebracht (siehe dazu oben), sondern lediglich ein Betrag von 66.315,54 €. Dies deshalb, weil auf Grund der zwingenden Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 1 BAO die gegenständlichen Abgabengutschriften zuerst mit der Kammerumlage 10-12/09 in Höhe von 901,90 € verrechnet wurden und nur der danach verbleibende Teil auf die aushaftende Umsatzsteuer 2004 angerechnet wurde.

Der „Quotenschaden“ für den Zeitraum 15.11.2010 bis 17.03.2011 und der sich daraus ergebende Haftungsbetrag der Bw. berechnet sich somit wie folgt:

Gesamtbetrag der fälligen Abgabenschulden (bis 17.03.2012)	2.061.012,70 €	
Sonstige Verbindlichkeiten		
getilgte Verbindlichkeiten gegenüber Dritten	617.592,27 €	
getilgte Altschulden bei <b>X-Bank</b>	27.990,66 €	
getilgte Neuschulden bei <b>X-Bank</b>	62.853,18 €	
Saldo Haben bei <b>X-Bank</b> (zum 17.03.2011)	1.372,90 €	
3700 – sonstige Verbindlichkeiten (zum 31.12.2010)	6.678,00 €	
3230 – Verrechnungskonto <b>C.</b> (Saldo Haben zum 17.03.2011)	42.414,27 €	
3231 – Beratung <b>eee</b> (01.01.2011)	9.000,00 €	
<b>ee</b> , Kommunalsteuer 2009	50,77 €	
Honorarforderungen Steuerberater	5.268,00 €	
<b>hh</b>	141,60 €	
<b>fff</b> , 12/2010 und 02/2011	117,93 €	
Summe sonstige Verbindlichkeiten	773.479,58 €	
Verbindlichkeiten GESAMT	<u>2.834.492,28 €</u>	(a)

Abgabennachforderung gemäß Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 6.10.2010	1.041.620,00 €	(b)
verfügbare Mittel (inkl. der aufrechenbaren Guthaben)	772.079,77 €	(c)
Tilgungen gemäß §§ 214 f BAO	66.315,54 €	(d)
Quote (c/a=q): 772.079,77 / 2.834.492,28 =	0,27238733	(q)
Ausfallsbetrag (x): (b*q=x) 1.041.620,00 * 0,27238733 =	283.724,09	(x)
Haftungsbetrag (h): (x-d=h) 283.724,09 – 66.315,54 =	217.408,55	(h)
Haftungsbetrag gerundet	<u>215.000,00 €</u>	

Bei Beachtung des Gebots der Gleichbehandlung aller Forderungen hätte somit die Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 einen Betrag in Höhe von 215.000,00 € zu entrichten gehabt. In diesem Ausmaß ist die objektive Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2004 der Bw. sowohl vorwerfbar als auch kausal für deren Uneinbringlichkeit.

Nicht zu exkulpieren vermag die Bw. überdies das Vorbringen, ihr sei – wie aus der Niederschrift der ergänzenden Besprechung vom 6. August 2010 zu ersehen sei - seitens der Großbetriebsprüfung sowie des Finanzamtes Bregenz eine Haftungsfreistellung zugesagt worden. Denn in der zitierten Niederschrift wird lediglich festgestellt, dass die als unrichtig erachtete Selbstberechnung der Umsatzsteuern der Jahre 2004 bis 2006 kein relevantes schuldhaftes Verhalten der Bw. darstellt, und somit zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgaben die Voraussetzungen für eine persönliche Haftung der Bw. nicht gegeben waren. Daraus kann aber keinesfalls eine Haftungsfreistellung für zukünftiges abgabenrechtlich relevantes Verhalten der Bw. abgeleitet werden, also eine Berechtigung der Bw., die Umsatzsteuer 2004 nach ihrem Zahlungstermin (15.11.2010) aus den bei der Primärschuldnerin noch vorhandenen Gesellschaftsmitteln nicht anteilig zu befriedigen.

Zum Einwand der Bw., sie sei auf eine mögliche Haftung für Handlungen im Rahmen der Liquidation der Gesellschaft nicht hingewiesen worden, ist anzumerken, dass der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft dafür einzustehen hat, dass er über die erforderlichen steuerlichen und insolvenzrechtlichen Kenntnisse und Fähigkeiten für diese Funktion verfügt. Dazu gehört das Wissen, dass bei Zahlungsunfähigkeit einer Gesellschaft das Gebot der Gläubigergleichbehandlung bei Befriedigung der fälligen Verbindlichkeiten zu beachten ist und demgemäß der Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt werden darf als andere Gläubiger. Wer trotz Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten die erforderlichen Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig; dies gilt ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit (vgl. VwGH 18.12.1992, 89/17/0083; VwGH 10.10.1996, 94/15/0122).

### 3) Ermessen

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

Gegenständlich hat die Bw. zu ihrer Einkommenssituation angegeben, dass sie als Büroangestellte nichtselbständig tätig ist und ihr monatlicher Netto-Lohn derzeit 1.823,89 € beträgt. Weiters hat die Bw. ausgeführt, dass eine Unterhaltspflicht gegenüber ihrer volljährigen (studierenden) Tochter besteht. Über ihre Vermögensverhältnisse hat die Bw. – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung bemängelt wurde, die insoweit als Vorhalt anzusehen ist – keine Angaben gemacht. Schon deshalb und auch weil die Höhe der von der Bw. zu bestreitenden Lebenshaltungskosten nicht bekannt ist, kann nicht beurteilt werden, ob eine Einbringung des Haftungsbetrages zumindest zum gegenwärtigen Zeitpunkt tatsächlich gänzlich unmöglich ist.

Aber selbst wenn das Vorbringen der Bw., wonach derzeit der Haftungsbetrag gänzlich uneinbringlich wäre, als zutreffend erachtet würde, wäre die Heranziehung der Bw. zur Haftung nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0007) allein deshalb noch nicht als unzweckmäßig anzusehen. Denn angesichts des Alters der Bw. (geb. iii) ist es nicht auszuschließen, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen.

Bei der Prüfung des Grades des Verschuldens im Rahmen des Ermessens in einem Haftungsverfahren ist ein allfälliges Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld beachtlich, nicht aber die Vorgangsweise der Behörde im vorangegangenen Abgabenfestsetzungsverfahren. Somit kommt dem Einwand der Bw. hinsichtlich der Dauer und der unprofessionellen Abwicklung des Betriebsprüfungsverfahrens, das zur Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgabe geführt hat, keine Bedeutung zu.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet das Verschulden der Bw. an der teilweisen Uneinbringlichkeit der Umsatzsteuer 2004 auch nicht als gering. Die Bw. wäre als gesetzliches Vertretungsorgan einer Gesellschaft bei Unkenntnis über das Gebot der Gläubigergleichbehandlung zumindest verpflichtet gewesen, fachlichen Rat einzuholen. Dass sie dies unterlassen hat, und trotz nicht unerheblicher, zur Verfügung stehender Gesellschaftsmitteln die Abgabenschuldigkeiten nicht beglichen hat, während sogar eine Gesellschaftereinlage rückbezahlt wurde (einzige Gesellschafterin der Primärschuldnerin war die Bw.), ist jedenfalls als grob fahrlässig anzusehen.

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt eine zumindest teilweise Einbringlichkeit der betreffenden Abgabe gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Gesamthaft war daher in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen

Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Oktober 2012