

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache BF

gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8.8.2011 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma A-GmbH

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 26.1.1998 wurde die Fa. A=GmbH mit Sitz in Linz gegründet. Gesellschafter waren die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte. Die Beschwerdeführerin war seit 19.3.1998 alleinige und selbständig vertretungsbefugte Vertreterin dieser Gesellschaft.

Das Landesgericht Linz eröffnete mit Beschluss vom 22.10.2010 über das Vermögen der Gesellschaft ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung.

Von der Gesellschaft waren für die Monate August bis Oktober 2010 folgende Umsatzsteuerzahllasten bekannt gegeben worden: 1.735,02 € (UVZ 08/2010), 1.716,77 € (UVZ 09/2010) und 1.987,25 € (UVZ 10/2010). Die Umsatzsteuervorauszahlungen für August und September 2010 waren auch entrichtet worden. Als letzte Zahlung vor Insolvenzeröffnung war am 15.12.2010 eine Barzahlung im Rahmen eines Exekutionsverfahrens in Höhe von 3.162,10 € geleistet worden. Die Vorauszahlung für Oktober 2010 wurde durch eine (nach Insolvenzeröffnung gebuchte) Gutschrift aus der Lehrlingsausbildungsprämie 2009 (Insolvenzgutschrift) abgedeckt.

Anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2010

durchgeführt. Der Prüfer stellte dabei in der Tz 1 seines Berichtes vom 1.2.2011 fest, dass die Primärschuldnerin für den Zeitraum 08-10/2010 Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch eingereicht habe. Die für diesen Zeitraum erklärten Umsätze seien anhand der täglichen Losungsaufzeichnungen im Kassabuch ermittelt worden. Die Vorsteuern seien dagegen im Schätzungsweg ermittelt und geltend gemacht worden. Im Zuge der Außenprüfung seien die Vorsteuern anhand der vorgelegten Belege ermittelt worden. Die Vorsteuer sei von den bereits bezahlten Eingangsrechnungen berücksichtigt worden. Bei den Umsätzen sei von der bisherigen Ermittlung nicht abgewichen worden. Daraus ergäben sich Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von 1.488,08 € (08/2010), 1.609,31 € (09/2010) und 3.129,00 € (10/2010).

Das Finanzamt folgte diesen Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 2.2.2011 die Umsatzsteuern für die Monate August, September und Oktober 2010 fest. Aus diesen Bescheiden ergaben sich Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von 1.488,09 € (08/2010), 1.609,32 € (09/2010) und 3.129,01 € (10/2010). Diese zu den gesetzlichen Zahlungsterminen (15.10.2010, 15.11.2010 und 15.12.2010) fällig gewesenen Nachforderungen wurden vom Finanzamt als Insolvenzforderungen angemeldet.

Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplanes, demzufolge die Insolvenzgläubiger eine Quote von 20 %, zahlbar in zwei Raten (10 % binnen einem Monat und weitere 10 % binnen zwei Jahren), erhalten sollten, wurde dieses Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 20.4.2011 aufgehoben.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 6.6.2012 wurde die Firma der Gesellschaft in "Y GmbH" geändert und der Sitz nach Wien verlegt.

Vor Entrichtung der zweiten Zahlungsplanquote wurde über das Vermögen der Gesellschaft mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23.10.2012 das Konkursverfahren eröffnet. In diesem Insolvenzverfahren wurden nur die Massegläubiger teilweise befriedigt, an die Konkursgläubiger wurde keine Quote ausgeschüttet. Mit Beschluss vom 17.6.2013 wurde das Konkursverfahren aufgehoben.

Am 6.2.2014 wurde die Firma der Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

## **B) Haftungsverfahren**

In einem Vorhalt betreffend beabsichtigte Geltendmachung der Vertreterhaftung vom 2.5.2011 wies das Finanzamt Linz die Beschwerdeführerin darauf hin, dass sie als Geschäftsführerin für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Im Zuge der Forderungsanmeldung im Sanierungsverfahren der Primärschuldnerin sei festgestellt worden, dass vor Eröffnung dieses Verfahrens fällig gewesene Abgaben in Höhe von 6.226,42 € nicht entrichtet worden wären. Im Hinblick auf den bestätigten Zahlungsplan mit einer Quote von 20 % ermittelte das Finanzamt folgende Haftungsschuld in Höhe von 4.981,14 €:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €	davon 80 %
------------	----------	------------	-------------	------------

Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	1.488,09	1.190,47
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	1.609,32	1.287,46
Umsatzsteuer	10/2010	15.12.2010	3.129,01	2.503,21
<b>Summe</b>			<b>6.226,42</b>	<b>4.981,14</b>

Die Beschwerdeführerin möge darlegen, weshalb sie nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis ihrer Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde um Darstellung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse (anhand eines Formblattes EV 7) ersucht.

In einer vom damaligen Rechtsvertreter (X, Rechtsanwalt in Linz) abgegebenen Stellungnahme vom 29.7.2011 wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuern für die Monate August bis Oktober 2010 fristgerecht, vollständig und richtig mit 1.735,02 € (UVZ 08/2010), 1.716,77 € (UVZ 09/2010) und 1.987,25 € (UVZ 10/2010) gemeldet worden wären. Diese Umsatzsteuern für August und September 2010 seien auch bezahlt worden. Am 22.12.2010 sei das Konkursverfahren eröffnet worden. Ab Stellung des Konkursantrages seien von der Gesellschaft mit Ausnahme der Zahlungen an das Finanzamt keine Zahlungen mehr an Altgläubiger erfolgt, sondern nur mehr Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes. Die Zahlung der Umsatzsteuer 09/2010 sei im Wege einer Barzahlung aufgrund einer Exekutionshandlung erfolgt. Hierzu wären vom Bankkonto zwei Geldbehebungen von zusammen 3.600,00 € erfolgt. Insoweit sei auch das Finanzamt bezüglich der nicht mehr bezahlten Umsatzsteuer 10/2010, fällig gewesen am 15.12.2010, gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden. Zum Beweis dafür wurden Auszüge des Bankkontos der Oberbank für den Zeitraum 1.12.2010 bis 20.12.2010 vorgelegt sowie die Beischaffung des Konkursaktes, die Einvernahme der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten beantragt.

Mit Haftungsbescheid vom 8.8.2011 nahm das Finanzamt die Beschwerdeführerin für die im Vorhalt angeführten Umsatzsteuern im Ausmaß von jeweils 80 % und somit in Höhe von insgesamt 4.981,14 € in Anspruch. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die haftungsgegenständlichen Nachforderungen erst im Zuge der anlässlich der Insolvenzeröffnung durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden wären. Es wären für den Zeitraum 8-10/2010 von der Gesellschaft zwar Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch eingereicht und die daraus resultierenden Zahllasten in Höhe von 1.735,02 € (U 8/2010), 1.716,77 € (U 9/2010) und 1.987,25 € (U 10/2010) wie in der Vorhaltsbeantwortung zutreffend angeführt von der Gesellschaft auch tatsächlich entrichtet worden. Die für diesen Zeitraum erklärten Umsätze wären anhand der täglichen Lösungsaufzeichnung

im Kassabuch ermittelt worden. Die Vorsteuer seien im Schätzungswege ermittelt und beim Finanzamt geltend gemacht worden. Im Zuge der Außenprüfung wären die Vorsteuern anhand der vorgelegten Belege ermittelt worden. Die Vorsteuer seien von den bereits bezahlten Eingangsrechnungen berücksichtigt worden. Bei den Umsätzen sei von der bisherigen Ermittlung nicht abgewichen worden. Zu den Pflichten des Vertreters gehöre auch, dass die Selbstbemessungsabgaben richtig und rechtzeitig bekannt gegeben werden. Das Finanzamt gehe davon aus, dass bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung, d.h. bei richtiger und rechtzeitiger Bekanntgabe, der Gesellschaft noch Mittel zur Verfügung gestanden wären um diese Abgaben zu entrichten und es somit diesbezüglich zu keinem Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin gekommen wäre. Das Fehlen der Mittel und die Gläubigergleichbehandlung seien in der Vorhaltsbeantwortung in keiner Weise durch ziffernmäßige Angaben dargestellt und nachgewiesen worden, sodass von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen sei. Dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung, "ab Konkurseröffnung" mit Ausnahme der Zahlung an das Finanzamt keine Zahlungen an Altgläubiger, sondern nur mehr Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Gaststättenbetriebes vorgenommen zu haben, sei für die Verschuldensfrage nichts abzugewinnen, zumal sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen beziehe, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich wären. Die Geltendmachung der Haftung sei eine geeignete Sicherungsmaßnahme und stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeananspruches dar. Die Haftungspflichtige werde aufgrund ihres Alters voraussichtlich noch viele Jahre am Erwerbsleben teilnehmen können, sodass davon ausgegangen werden könne, dass die Abgaben bei ihr (zumindest zum Teil) auch einbringlich sind.

Diesem Haftungsbescheid wurden die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 2.2.2011, der BP-Bericht vom 1.2.2011 samt Beilagen und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.2.2011 samt Beilagen angeschlossen.

In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 7.9.2011 erhobenen Berufung wurde das Vorbringen aus der Stellungnahme, mit der sich das Finanzamt nicht auseinandergesetzt habe, wiederholt. Der Feststellung des Finanzamtes, dass sich der Gleichbehandlungsgrundsatz auch auf Zahlungen beziehen würde, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig wären, wurde entgegen gehalten, dass "nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes" bei betriebsnotwendigen Zahlungen nur ausnahmsweise eine Pflichtverletzung vorliege. Das Finanzamt habe sich überhaupt nicht mit den vorgelegten Bankbelegen auseinandergesetzt. Insbesondere aus dem Umstand, dass noch am 15.12.2010 eine Zahlung an das Finanzamt vorgenommen worden wäre, ergäbe sich, dass dieses vor anderen Konkursgläubigern sogar bevorzugt behandelt worden wäre. Auch seien die beantragten Beweise nicht aufgenommen worden.

Am 20.9.2011 wurde ein Guthaben am persönlichen Abgabenkonto der Beschwerdeführerin in Höhe von 311,97 € zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld

auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin umgebucht, wodurch sich die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 08/2010 entsprechend verminderte.

Am 5.3.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **C) Insolvenzverfahren der Beschwerdeführerin**

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Rohrbach vom 11.9.2013 wurde über das Vermögen der Beschwerdeführerin das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und MV als Masseverwalter bestellt.

In diesem Insolvenzverfahren wurden am 6.11.2013 sowohl die verfahrensgegenständliche Haftungsschuld als auch eine weitere Haftungsschuld aus einem Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 6.11.2013 angemeldet.

Im Schuldenregulierungsverfahren der Beschwerdeführerin wurde am 4.12.2013 ein Zahlungsplan angenommen. Demzufolge beträgt die von der Beschwerdeführerin zu zahlende Quote 15,7 %, zahlbar in fünf Raten ab dem 1.12.2014 bis zum 1.12.2018. Am 18.12.2013 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach Rechtskraft der Zahlungsplanbestätigung aufgehoben.

Durch die Eröffnung dieses Insolvenzverfahrens ist die seinerzeit dem Rechtsvertreter im Haftungsverfahren erteilte Vollmacht erloschen und durch die Aufhebung dieses Insolvenzverfahrens auch nicht wieder aufgelebt (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 83 Tz 21 mit Hinweis auf VwGH 30.1.2013, 2009/13/0228). Zwar wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, nach der rechtskräftigen Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens die Vollmacht zu erneuern, eine derartige Erneuerung der Vollmacht wurde aber nicht bekannt gegeben. Vollmachten sind für die Abgabenbehörde (und auch das Bundesfinanzgericht) erst bedeutsam wenn sie bekannt gegeben worden sind (Ritz, a.a.O., § 83 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die 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.

Zu den Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin ist darauf hinzuweisen, dass Gegenstand der Haftung nicht die von der Gesellschaft selbst berechneten, dem Finanzamt bekannt gegebenen und auch entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate August bis Oktober 2010 sind, sondern die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten und mit Bescheiden vom 2.2.2011 festgesetzten Nachforderungen. Die Richtigkeit dieser Nachforderungen wurde von der Beschwerdeführerin nicht dezidiert bestritten, insbesondere wurde den auch im Haftungsbescheid zitierten Prüferfeststellungen nicht substantiiert entgegen getreten. Es wurde auch keine Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, die der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Haftungsbescheid übermittelt wurden, erhoben. Zu einer solchen Berufung wäre die Beschwerdeführerin gemäß § 248 BAO berechtigt gewesen, worauf auch in der Rechtsmittelbelehrung des Haftungsbescheides ausdrücklich hingewiesen worden war. Im gegenständlichen Haftungsverfahren ist daher von der Richtigkeit der Prüferfeststellungen und der diesen folgenden Abgabenbescheide (Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide) auszugehen (vgl. zur Bindung der Abgabenbehörde im Haftungsverfahren an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide etwa VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095; VwGH 13.09.2006, 2003/13/0131).

Die Stellung der Beschwerdeführerin als verantwortliche Vertreterin der Gesellschaft ist unbestritten. Diese war seit Gründung der Gesellschaft deren alleinige und selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht in dem vom Finanzamt geltend gemachten Ausmaß (80 % der Abgabeforderungen) fest. Im Rahmen des Sanierungsplanes wurde eine Quote von 20 % bestätigt, diese aber nur teilweise erfüllt. Die damit verbundene teilweise Restschuldbefreiung der Primärschuldnerin steht allerdings der Haftung für die diese Quote übersteigenden Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049) nicht entgegen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 7 Tz 12 mit weiteren Judikaturnachweisen; zuletzt VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001); an die Stelle der rechtskräftigen Bestätigung eines (Zwangs-)Ausgleiches gemäß § 156 KO ist durch das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 der rechtskräftig bestätigte Sanierungsplan nach § 156 IO getreten.

Zu den den Vertretern im Sinne des § 80 BAO auferlegten Pflichten, deren Verletzung zur Haftung gemäß § 9 BAO führt, gehören insbesondere die abgabenrechtlichen Erklärungs-, Anzeige- und Offenlegungspflichten (Stoll, BAO, 120).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat ein Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates 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 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Diese abgabenrechtlichen Pflichten wurden im gegenständlichen Fall dadurch verletzt, dass nach den unwidersprochen gebliebenen Prüferfeststellungen in den von der Gesellschaft eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August bis Oktober 2010 zwar die Umsätze anhand der täglichen Lösungsaufzeichnungen im Kassabuch ermittelt worden seien, die Vorsteuern dagegen "im Schätzungsweg ermittelt und geltend gemacht" wurden. Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 UStG kann als Vorsteuer aber nur die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abgezogen werden.

Damit liegt der Beschwerdeführerin eine Verletzung der Pflicht zur Abgabe wahrheitsgemäßer Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen nur Vorsteuern im eben dargestellten Sinn geltend gemacht werden können, zur Last. Diese Verletzung der Erklärungspflicht war ursächlich dafür, dass die tatsächlichen Umsatzsteuerzahllasten erst im Rahmen der Außenprüfung nach Insolvenzeröffnung festgestellt werden konnten und es damit zum Abgabenausfall in dem die Zahlungsplanquote übersteigenden Ausmaß kam.

Auch aus dem Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Nachforderungen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin festgesetzt worden waren, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Diese Nachforderungen waren zu den oben angeführten Terminen fällig. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenermittlung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die

Abgaben bescheidenmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, a.a.O., § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN). Nur wenn eine Abgabe nicht mehr entrichtet wird, weil die vertretene Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel (mehr) hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (z.B. VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, a.a.O., § 9 Tz 10).

Dass die Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen völlig mittellos gewesen wäre, wurde nicht behauptet, vielmehr wurde wiederholt auf die bis kurz vor Insolvenzeröffnung geleisteten Zahlungen an das Finanzamt verwiesen.

Bei dieser Sachlage wäre es aber an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, die behauptet Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bzw. die von ihr behauptete Bevorzugung des Finanzamtes nachvollziehbar darzustellen. Dazu wäre nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darzustellen gewesen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Das von der Beschwerdeführerin erstattete Vorbringen reichte dazu – wie vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausdrücklich und zutreffend festgestellt – auch nicht ansatzweise aus. Über die zum 15.10.2010 und 15.11.2010 vorhandenen Mittel und deren Verwendung gibt der vorgelegte Bankkontoauszug für den Zeitraum 1.12.2010 bis 20.12.2010 keinerlei Auskunft. Es ist aber auch nicht ersichtlich, inwiefern dieser Kontoauszug eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers hinsichtlich der am 15.12.2010 fällig



gewesenen Umsatzsteuernachforderung 10/2010 dokumentieren soll, ist doch aus dem Kontoauszug in keiner Weise die Höhe der Forderungen der übrigen Gläubiger und das Ausmaß der Bedienung derselben erkennbar; damit kann auch die behauptete Bevorzugung des Finanzamtes durch die am 15.12.2010 geleistete Zahlung nicht verifiziert werden.

Der Hinweis, dass an die anderen Gläubiger nur mehr Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes geleistet worden wären, vermag die Beschwerdeführerin nicht zu entschuldigen. Diese erkennt die Rechtslage, wenn sie meint, sie hätte die für die Aufrechterhaltung des Betriebes ihrer Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabentrachtung verwenden dürfen. Damit benachteiligte sie offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstieß gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096). Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; vgl. auch VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111). Die in der gegenständlichen Beschwerde zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass "nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes" bei betriebsnotwendigen Zahlungen nur ausnahmsweise eine Pflichtverletzung vorliege, ist verfehlt und widerspricht der eben dargestellten Judikatur.

Da der Beschwerdeführerin vom Finanzamt im Rahmen des Vorhalteverfahrens bereits ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme geboten worden war, konnte auf ihre beantragte Einvernahme verzichtet werden. Abgesehen davon wäre es ihr freigestanden, im Rahmen der Berufung bzw. Beschwerde die behauptete Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nachvollziehbar glaubhaft zu machen. Das Finanzamt hat bereits im Vorhalt vom 2.5.2011 die Vorlage entsprechender Unterlagen gefordert und im angefochtenen Bescheid ausdrücklich und zutreffend darauf hingewiesen, dass in der Vorhaltsbeantwortung in keiner Weise durch ziffernmäßige Angaben die Gläubigergleichbehandlung dargestellt und nachgewiesen worden sei. Die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes kann regelmäßig nur durch nachvollziehbare und ziffernmäßig konkrete Darstellung der Verwendung der Gesellschaftsmittel anhand der vorhandenen Geschäftsunterlagen, nicht aber durch bloßes Partei- oder Zeugenvorbringen (hier: des Ehegatten der Beschwerdeführerin) erbracht werden. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt betont, dass die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, kein Vorbringen darstellt, welches der im Haftungsverfahren den Vertreter treffenden besonderen Behauptungs- und Beweispflicht gerecht wird (vgl. VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde auslöst (vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114; UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08; UFS 26.1.2010, RV/0026-L/09; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10; BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011). Abgesehen davon hatten sich die in der Stellungnahme vom 29.7.2011 gestellten Beweisanträge auf das in dieser

Eingabe erstattete Vorbringen bezogen, welches sich jedoch in der ohnehin unstrittigen Zahlung der von der Gesellschaft vorangemeldeten Umsatzsteuerzahllasten erschöpft hatte. Ferner waren die Beweise zum Nachweis dafür angeboten worden, dass an die übrigen Gläubiger nur mehr Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes geleistet worden wären, womit aber schon dem Grunde nach das Fehlen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO nicht dargetan wird, weshalb dieser Umstand auch keines weiteren Beweises bedurfte. Soweit schließlich von der Beschwerdeführerin die Beischafterung des Konkursaktes beantragt wurde, wird darauf hingewiesen, dass die Berufung auf Akten kein zulässiges Beweisanbot darstellt, wenn im Beweisantrag nicht ausgeführt wird, aus welchen Bestandteilen des betroffenen Aktes sich welche konkreten Umständen ergeben sollten (vgl. VwGH 27.2.2001, 97/13/0091).

Da somit insgesamt gesehen von der Beschwerdeführerin nicht dargetan wurde, dass ihr die Erfüllung der abgabenrechtlichen Erklärungspflicht (Abgabe sachlich richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen) nicht möglich gewesen wäre und sie bei der Verwendung der Gesellschaftsmittel das Gleichbehandlungsgebot beachtet hat, durfte das Finanzamt vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen (vgl. zur Beweislastumkehr etwa Ritz, a.a.O., § 9 Tz 22 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, a.a.O., § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „*Billigkeit*“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „*Zweckmäßigkeit*“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen. Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung erweist sich als zweckmäßig, da damit zumindest ein Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch eingebracht werden kann. Die Haftungsschuld wurde im Schuldenregulierungsverfahren der Beschwerdeführerin angemeldet, wodurch die haftungsgegenständlichen Abgaben im Ausmaß des rechtskräftig bestätigten Zahlungsplanes (15,7 % in einem Zeitraum von fünf Jahren) einbringlich sein werden. Bei Einhaltung dieses Zahlungsplanes tritt hinsichtlich der restlichen Haftungsschuld gemäß § 193 Abs. 1 iVm § 156 Abs. 1 IO Restschuldbefreiung ein. Billigkeitsgründe, welche die angeführten

Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, wurden weder vorgebracht noch sind solche aktenkundig.

Zur Umbuchung eines Guthabens in Höhe von 311,97 € vom persönlichen Abgabekonto der Beschwerdeführerin wird noch bemerkt, dass sich damit zwar der von ihr zu entrichtende Haftungsbetrag (und damit auch die angemeldete Haftungsschuld) vermindert hat, sich dadurch aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Entscheidung über eine Beschwerde gegen denselben) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht geändert hat (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191), weshalb insgesamt gesehen spruchgemäß zu entscheiden war.

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

Linz, am 18. November 2014