

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, Wohnadresse, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Thomas Kristian Pfaller, Neubaugasse 12-14 Tür 19, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 30.1.2017 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 11.08.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf die Umsatzsteuer 4/2016 in Höhe von € 69.182,53 (statt bisher € 129.128,53) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8.11.2017 wurde die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der Firma XY GmbH für deren aushaltenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 129.128,53, bestehend aus Umsatzsteuer 2015 in Höhe von € 59.946,00 und Umsatzsteuer 4/16 in Höhe von € 69.182,53 zur Haftung herangezogen.

In der dagegen nach Fristverlängerung mit Eingabe vom 31.1.2018 rechtzeitig eingebrochenen Bescheidbeschwerde führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass diese bis zur Konkursöffnung Geschäftsführerin der genannten GmbH gewesen sei.

Fakt sei die finanzbehördliche Unbescholtenseitigkeit der Bf. Seit Juni 2012 sei sie Geschäftsführerin der Firma mit Geschäftsgegenstand An- und Verkauf von Liegenschaften gewesen. Mit Beschluss des LG vom Datum1 sei über diese Firma das Konkursverfahren eröffnet worden.

In diesem Zusammenhang sei gegen die Bf. vom Finanzamt der Vorwurf gemäß § 33 Abs. 2 lit. a Finanzstrafgesetz und auch nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz erhoben worden.

Gegen diese beiden Bescheide des Finanzamtes sei fristgerecht Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben worden.

Weiters sei zu GZ.RV/7300072/2017 das wider die Bf. geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 Finanzstrafgesetz eingestellt worden.

Die Ausführungen in diesen Verfahren würden auch hier zur Begründung erhoben.

Als Beschwerdegründe würden mangelhafte Beweiswürdigung /Bescheidbegründung sowie res iudicata geltend gemacht.

Es werde daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.7.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass die Bf. im Haftungszeitraum handelsrechtliche Geschäftsführerin der GmbH gewesen sei und somit zum Kreis der im § 80 BAO genannten Vertreter zähle, welche grundsätzlich bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur Haftung herangezogen werden könnten.

Unbestritten sei die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin, welche nach Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung amtswegig gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter seine Pflicht schuldhaft verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei (VwGH 18.4.2012, 2011/16/0186).

Im Zusammenhang mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer sei bis dato kein Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung gegenüber der Abgabenbehörde erbracht worden, weshalb nach der oben zitierten Rechtsprechung zwingend die schuldhafte Pflichtverletzung als ursächlich für den Abgabenausfall anzunehmen sei.

Dagegen wurde fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht und ergänzend ausgeführt, dass die Behörde in der Beschwerdevorentscheidung in keiner Weise auf die Beschwerdegründe eingegangen sei. Es sei aus der Begründung der Behörde nicht erkennbar, dass die Behörde in den Akt des Finanzamtes zu AZ 016/2016/00365-002 bzw. des Bundesfinanzgerichtes zur GZ.RV/7300072/2017 Einsicht genommen, geschweige denn mit dem dortigen Vorbringen der Bf. auseinandergesetzt hätte. Entsprechend gehe die Behörde auch nicht auf den Beschwerdepunkt res iudicata ein.

Die Beschwerde sei daher durch die Behörde nicht überprüft, sondern nur deren bisherigen Rechtsstandpunkt nochmals wiedergegeben worden. Die Bf. begehre daher die Prüfung durch das Bundesfinanzgericht.

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

Es ist im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen zunächst zu prüfen, ob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7.11.2017, RV/7300027/2017, der Erlassung eines Haftungsbescheides entgegensteht.

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides.

Dadurch wird die wiederholte Aufrollung einer bereits entschiedenen Sache (ohne nachträgliche Änderungen der Sach- oder Rechtslage) verhindert. Die objektive (sachliche) Grenze dieser Wirkung der Rechtskraft wird durch die "entschiedene Sache", also durch die Identität der Verwaltungssache, über die bereits mit einem formell rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde, mit der im neuen Bescheid intendierten bestimmt. Dabei kommt es allein auf den normativen Inhalt des bescheidmäßigen Abspruches des rechtskräftig gewordenen Vorbescheides an (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2008, 2005/11/0102).

"Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides bildet. Die weitere Begründung des Bescheides ist in diesem Zusammenhang nicht relevant.

Das genannte Erkenntnis hat zum Gegenstand den Vorwurf des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit.a Finanzstrafgesetz und eine Verantwortlichkeit der Firma XY GmbH betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2014, wogegen im vorliegenden Verfahren die Vertreterhaftung gemäß § 9 iVm § 80 ff BAO betreffend Umsatzsteuer 2015 und 4/2016 geltend gemacht wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 Abs. 1 BAO bewirken könnte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juli 2002, 96/14/0068).

Da sich auch der Haftungstatbestand des § 9 Abs. 1 BAO nicht mit einem Straftatbestand des FinStrG deckt, wird entgegen der Ansicht des Bf. durch das genannte Strafverfahren die Haftung gemäß § 9 BAO nicht präjudiziert.

Es liegt daher keine entschiedene Sache vor.

*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 eingebbracht 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.*

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

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 mit Beschluss des LG vom Datum2 der am Datum1 eröffnete Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma am Datum3 amtswegig gelöscht wurde.

Daraus folgt, dass die mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid geltend gemachten und nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

Unbestritten ist, dass die Bf. im Zeitraum 21.6.2012 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GmbH (Beschluss des LG vom Datum1) deren handelsrechtliche Geschäftsführerin war und damit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter zählt, welche bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Geschäftsführers gehört es, die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, zu entrichten (vgl. § 80 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

#### a) Umsatzsteuer 2015:

Im Haftungsverfahren ist nicht die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide zu überprüfen (VwGH 24.02.2010, 2009/13/0103). Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid vorangegangen ist. Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, entfalten diese Bindungswirkung und hat sich das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde erheben.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung iSd § 9 BAO ua nur bei schulhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, war zu prüfen,

ob dem Vertreter die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben zu haben) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Vertreter im Zeitpunkt der Abgabe dieser Voranmeldungen bei Aufwendung der zufordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen hätte erkennen können.

Der Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 19.10.2016 führte zu einer Nachforderung in Höhe von € 59.946,00 mit der Begründung, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO geschätzt worden seien.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind Abgabenerklärungen für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April des Folgejahres, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt, bis Ende des Monates Juni einzureichen.

Aus der Abfrage der Verfahrensdaten ist für das Veranlagungsjahr 2015 auch ersichtlich, dass die Bf. bis zur Konkurseröffnung durch einen Steuerberater vertreten wurde (Einbeziehung in dessen Quotenregelung zur Erklärungsabgabe).

Aufgrund der Quotenregelung gelten Abgabenerklärungen ohne gesonderte Fristverlängerungsansuchen als rechtzeitig eingebracht, wenn sie bis spätestens 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht werden.

Da diese Frist zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung (Datum1) noch nicht verstrichen war, kann der Bf. die Schätzung der Bemessungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung (Bescheid vom 10.10.2016) nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Da keine Anhaltspunkte vorliegen, dass der Bf. bei der Erstellung bzw. Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen deren Unrichtigkeit erkennen konnte, war er für diese Abgabenschuldigkeit, die sich aus einer Schätzung ergibt, mangels Vorliegens einer schuldhafte Pflichtverletzung nicht zur Haftung heranzuziehen.

## b) Umsatzsteuer 4/2016

Diese am 29.6.2016 verbuchte Abgabenschuldigkeit wurde von der Primärschuldnerin (bzw. deren Vertretern) in Höhe von € 581.034,78 selbst gemeldet und in der Folge vor Konkurseröffnung und Erlassung des Haftungsbescheides bis auf € 229.886,76 getilgt. Die belangte Behörde berücksichtigte die in der Voranmeldung ausgewiesene Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 160.704,23 und machte die Haftung mit dem Differenzbetrag in Höhe von € 69.182,53 geltend.

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 ausreichten, 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 anteilmäßiger 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).

Obwohl die Bf. in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen wurde, dass es ihr obliege, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, wurde kein Liquiditätsnachweis vorgelegt.

Soferne die Bf. darauf verweist, dass sie mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7.11.2017, RV/7300027/2017 vom Vorwurf der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit.a des FinStrG freigesprochen worden sei, ist dem entgegenzuhalten, dass sich - wie bereits ausgeführt - der Haftungstatbestand des § 9 Abs. 1 BAO nicht mit einem Straftatbestand des FinStrG deckt und zudem das genannte Erkenntnis die Umsatzsteuer 1-12/2004 zum Gegenstand hatte, somit nicht einmal Abgabenidentität vorliegt.

Da der Nachweis der Gleichbehandlung nicht angetreten wurde, kann von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen und der Vertreterin gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Haftungsbetrag reduziert sich daher von € 129.128,53 auf € 69.182,53.

### **Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den Abgabenausfall:**

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134 ) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe war.

### **Ermessen:**

Die im Rahmen des § 224 BAO zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner

uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067 ). Mit der gegenständlichen Beschwerde hat die Bf. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

**Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:**

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

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 21. November 2018