

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Bf vertreten durch RA und StB über die Beschwerde vom 7.1.2016 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 2.12.2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerdeführerin wird für folgende Abgaben gemäß §§ 9 iVm 80 BAO als Haftungspflichtige in Anspruch genommen:

Umsatzsteuer	2003	80.230,18
Umsatzsteuer	2004	59.544,59
Umsatzsteuer	2005	70.279,54
Umsatzsteuer	2006	2.811,26
<b>Summe</b>		<b>212.865,57</b>

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist seit 15.1.2002 alleinige Geschäftsführerin der im Firmenbuch zu FN eingetragenen A GmbH. Das Finanzamt nahm die Beschwerdeführerin nach einem Vorhalteverfahren als Geschäftsführerin der A GmbH als Haftungspflichtige für folgende Abgaben in Anspruch:

Umsatzsteuer	2003	80.230,18
Umsatzsteuer	2004	59.544,59
Umsatzsteuer	2005	70.279,54
Umsatzsteuer	2006	2.811,26

Körperschaftsteuer	2014	1,00
<b>Summe</b>		<b>212.866,57</b>

Das Finanzamt führte in der Begründung aus, dass es diese Abgaben bei der A GmbH als uneinbringlich ansehe, da die A GmbH seit Jahren keine Umsätze erwirtschaftet und im übrigen weder über Einkommen noch Vermögen verfüge. In der Bilanz 2013 sei keinerlei Vermögen mit Ausnahme einer sonstigen Forderung gegen das Finanzamt ausgewiesen. Diese sonstige Forderung bestehe jedoch nicht zu Recht.

Die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern wurden im Gefolge einer Außenprüfung des Finanzamtes im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer festgesetzt. Nach einem Rechtsmittelverfahren, welches durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2018 zu Ra 2016/15/0038 abschließend erledigt wurde, steht folgender im Festsetzungsverfahren entscheidungswesentliche Sachverhalt fest: Hinsichtlich der behaupteten Ausfuhrlieferungen an eine ungarische Firma konnte deren Existenz nicht festgestellt werden. Hinsichtlich der behaupteten Ausfuhrlieferungen an eine serbische Firma lagen gefälschte Ausfuhrstempel vor und bestanden keine Geschäftsbeziehungen. Der tatsächliche Verbleib der fakturierten Waren konnte nicht geklärt werden. In rechtlicher Hinsicht wurde den Ausfuhrlieferungen die Steuerfreiheit versagt und die nunmehr haftungsgegenständliche Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 vom 12.6.2007 sind rechtskräftig.

In ihrer Beschwerde vom 4.1.2016 gegen den Haftungsbescheid brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, es seien zum Fälligkeitstermin der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen. Es könnten keine Belege zur Darstellung der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt werden, da die siebenjährige Aufbewahrungsfrist hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 längst abgelaufen sei und die Belege zur Darstellung der Liquiditätssituation nicht zwingend Belege mit Bedeutung für ein anhängiges Verfahren darstellten. Das Finanzamt sei spätestens am 13.6.2007 davon ausgegangen, dass die A GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfüge. Das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31.1.2008 ersehen können, das ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen worden sei. Das Finanzamt habe sein Ermessen bei der Haftungsinanspruchnahme unrichtig geübt und die lange, zwischen Erlassung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide am 12.6.2007 und der Erlassung des Haftungsbescheides am 2.12.2015 verstrichene Zeit nicht berücksichtigt. Es sei auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin Bedacht zu nehmen. Die Haftungssumme decke sich nicht mit den Spruchbeträgen der dem Haftungsbescheid beigefügten Umsatzsteuerbescheide.

Weiteres Vorbringen richtet sich gegen die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.2.2016 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise, und zwar hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014, statt und wies die Beschwerde im übrigen ab. Am 7.3.2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In ihrer Äußerung vom 14.1.2019 brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, der Haftungsbescheid sei rechtswidrig und das vorangegangene Verfahren sei mangelhaft, da Beweise nicht gewürdigt bzw unterdrückt worden seien. Es sei der Nachweis erbracht worden, dass die "gegenständliche Ware physisch in das Ausland verbracht" worden sei. Auch seien aktenkundige Beweise nicht gewürdigt worden, indem im Haftungsbescheid auf die Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis vom 11.8.2015 Bezug genommen worden sei. Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis vom 11.8.2015 festgestellt, dass die A GmbH die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hinsichtlich der ungarischen und der serbischen Firma vermissen habe lassen. Die Beschwerdeführerin habe sich auf die vertretbare Rechtsauffassung ihres steuerlichen Vertreters in Bezug auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug verlassen, weshalb ihr keinerlei Verschulden anzulasten sei. Es werde die Vernehmung des Steuerberaters StB dazu beantragt. Ein Verschulden sei der Beschwerdeführerin auch deshalb nicht anzulasten, da es keinerlei Grund gegeben habe, an der Gültigkeit der Ausfuhrbescheinigungen zur Erlangung der Steuerfreiheit der gegenständlichen Lieferungen zu zweifeln. Die Identifikation des Adressaten einer Lieferung sei nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht erforderlich, für die Steuerfreiheit genüge die Bestätigung der Ausfuhr der Waren und der Nachweis, dass die Ware ins Drittland gelangt sei.

Mit der Äußerung wurde die Kopie einer gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichts im Verfahren der A GmbH gegen B vorgelegt. Mit diesem Urteil wurde das Klagebegehren abgewiesen, da "die klagende Partei [...] kein rechtswidriges, schuldhaftes und kausales Verhalten des Beklagten B nachweisen" konnte.

Ebenfalls vorgelegt wurde ein Konvolut an Kopien von diversen Bestätigungen über die Ausfuhr von Parfümeriewaren nach Ungarn sowie ein Schreiben des Fachbereichs Zoll und Verbrauchssteuern über das Nichtvorliegen von Hinweisen auf die Fälschung von Zollstempeln vorgelegt. Auch ein Schreiben der steuerlichen Vertretung der A GmbH an den Verwaltungsgerichtshof im Verfahren zu GZ Ra 2016/15/0038 samt Anlagen wurde in Kopie vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung präzisierte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen dahin, dass das Verschulden im Sinn der subjektiven Vorwerfbarkeit bestritten werde. Sie habe zu keinem Zeitpunkt Gläubiger bevorzugt und auch zu keinem Zeitpunkt über ausreichende liquide Mittel zur Bezahlung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer verfügt.

Mit Eingabe vom 30.1.2019 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen. Die Beschwerdeführerin habe alles in ihrer Möglichkeit stehende unternommen,

um die Steuerfreiheit darzulegen. "Die Prüfung der Geschäftsanbahnung und die Geschäftsabwicklung durch die Beschwerdeführerin ist in den verfahrensgegenständlich[en] Geschäftsfällen in der Weise erfolgt, wie dies bei Umsätzen der gegebenen Größenordnung und Handelsstufe unter Kaufleuten üblich und zu erwarten ist."

Die Mitwirkungspflicht der Abgabenbehörde entbinde diese nicht von jedweder Ermittlungspflicht. Dies gelte für "verrechenbare Guthaben bei der Abgabenbehörde".

Bezogen auf ein ebenfalls vorgelegtes Konvolut von Unterlagen erläuterte die Beschwerdeführerin unter anderem, dass dieses zunächst eine Darstellung der "Liquiditätssituation zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeitstermine" enthalte. "Zusammengefasst ist festzuhalten, dass zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen hinreichende Guthaben zur Verrechnung der ex post festgestellten Umsatzsteuerschuld vorhanden waren...".

Beantragt wurde auch die ergänzende Vernehmung der Beschwerdeführerin "insbesondere zu dem nunmehrigen weiteren Vorbringen - keine Gläubigerbevorzugung".

Im vorgelegten Konvolut an Unterlagen finden sich zunächst zwei Berechnungsbeispiele zum Stichtag 15.6.2003 und 15.6.2005, in denen aus der Gegenüberstellung der Bank- und Finanzamtsguthaben mit den Lieferverbindlichkeiten eine "Quote FA in Relation zu Verbindlichkeiten" von 77 % dargestellt wird. Auf dieser Darstellung findet sich der Vermerk: "Sonstige Verbindlichkeiten (z.B. Lohnverbindlichkeiten, SVA, Speditionen, Miete...) immer pünktlich zum Fälligkeitszeitpunkt bezahlt, daher nicht in der Darstellung".

Weiter findet sich eine Darstellung jeweils zum 15. des Monats über den Zeitraum 15.6.2003 bis 15.3.2006, in der einerseits Lieferverbindlichkeiten und Zahlungen an Lieferanten und andererseits "rückwirkend fällig gewordene USt aus C und D" und "Finanzamt Guthaben" gegenüber gestellt werden. Auch auf dieser Darstellung findet sich der Vermerk: "Sonstige Verbindlichkeiten (z.B. Lohnverbindlichkeiten, SVA, Speditionen, Miete...) immer pünktlich zum Fälligkeitszeitpunkt bezahlt, daher nicht in der Darstellung".

Im Konvolut enthalten sind auch Kopien von Buchhaltungsdaten und Abgabenerklärungen, Auszüge aus den Buchhaltungskonten 4100 "Wareneinkauf Ö", 4110 "Wareneinkauf EU" und 4120 "Wareneinkauf Drittländer"; Aufstellungen über Zahlungen an Lieferanten; Auszüge der Buchhaltungskonten 2100 "BTV" und 2110 Hypo Vereinsbank samt Belegkopien und schließlich eine Aufstellung über Lieferungen an "C Pafümeria" und "Parfumeria D".

Die Beschwerdeführerin hat von ihrem Beschwerderecht gemäß § 248 BAO keinen Gebrauch gemacht.

Verfahrensgang und entscheidungswesentlicher Sachverhalt ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, dem Firmenbuch und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

## **Rechtslage**

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 § 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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine fällige Abgabenforderung 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.

## **Erwägungen**

Das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen ist durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11.8.2015 zu GZ1 abschließend bestätigt. Die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18.10.2018 zurückgewiesen. Die in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid erhobenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der dem Haftungsverfahren zugrunde gelegten Abgabenbescheide sind nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen.

Die Beschwerdeführerin war im haftungsrelevanten Zeitraum alleinige Geschäftsführerin der A GmbH. Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. (*Ritz*, BAO, 6.A., Tz 26 zu § 9). Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren zum 16.2.2004 (Umsatzsteuer 2003), 15.2.2005 (Umsatzsteuer 2004), 15.2.2006 (Umsatzsteuer 2005) und 15.2.2007 (Umsatzsteuer 2006) fällig. Die Abgaben sind als uneinbringlich anzusehen. Die Beschwerdeführerin ist den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes nicht entgegengetreten.

Den Vertreter einer Gesellschaft trifft die Obliegenheit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls anzunehmen ist, dass die Pflichtverletzung schuldhaft erfolgt ist (*Ritz*, BAO, 6.A., Tz 22 zu § 9 mit

Judikaturhinweisen). Ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters gegeben, dann werden die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und der Rechtswidrigkeitszusammenhang vermutet (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Die Beschwerdeführerin hat umfangreiches Vorbringen dahin erstattet, dass sie kein Verschulden an der (im Verfahren zur Abgabenfestsetzung als rechtswidrig erkannten) Behandlung von Ausfuhrlieferungen nach Ungarn und Serbien als steuerfrei treffen würde.

Dieses steht im Widerspruch zu den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis vom 11.8.2015 zu GZ1, deren Schlüssigkeit im übrigen durch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2018, Ra 2016/15/0038 bestätigt wurde. So hat das Bundesfinanzgericht im Festsetzungsverfahren auf Sachverhaltsebene festgestellt, dass mit der serbischen Abnehmerfirma keine üblichen Geschäftsbeziehungen vorgelegen sind und dass die A GmbH diesbezüglich nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat. Hinsichtlich der ungarischen Abnehmerfirma hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass der Nachweis für deren Existenz nicht erbracht werden konnte und dass auch diesbezüglich die A GmbH nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt hat. Diese Umstände muss sich die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Geschäftsführerstellung auch im Haftungsverfahren als schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen anlasten lassen.

Es ist nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens, das Verfahren zur Festsetzung der Abgaben neu aufzurollen. Daher konnte auch die beantragte Einholung des Gerichtsaktes zu GZ1 (aus dem Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht über die Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben) unterbleiben. Bei der nach § 9 BAO erforderlichen Verschuldensprüfung ist von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094). Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung kann der zur Haftung Herangezogene in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren geltend machen (VwGH 19.5.2016, Ra 2016/16/0029). Die Beschwerdeführerin hat von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Hinsichtlich der Höhe der Abgabenfestsetzung besteht insofern eine Bindungswirkung im Haftungsverfahren (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258).

Ein haftungsrelevantes Verschulden der Beschwerdeführerin an dieser Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen liegt daher vor. Zwar könnten ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (vgl. VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024 mwN). Das Vorbringen, die Beschwerdeführerin habe sich auch auf die vertretbare Rechtsauffassung ihres steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Berechtigung zum

Vorsteuerabzug verlassen, entschuldigt die Beschwerdeführerin nicht. Sie hat nämlich die nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bei der abgabenrechtlichen Beurteilung der Ausfuhrlieferungen nach Ungarn und Serbien gerade nicht walten lassen. Eine auf durch sorgfaltswidriges Verhalten getroffene Annahmen aufbauende Rechtsansicht ist keinesfalls geeignet, das Verschulden der Beschwerdeführerin auszuschließen. Die Relevanz der behaupteten Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters in Bezug auf eine nicht weiter beschriebene Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist im Zusammenhang mit den hier zugrunde liegenden Ausfuhrlieferungen im übrigen nicht erkennbar.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das mit der Äußerung vom 14.1.2019 vorgelegte Konvolut an Unterlagen bereits im Verfahren zur Abgabenfestsetzung vorgelegt worden war und dessen Inhalt bei der Feststellung des dort entscheidungswesentlichen Sachverhaltes gewürdigt wurde. Über Frage in der mündlichen Verhandlung konnte weder die Beschwerdeführerin noch ihre rechtliche oder steuerliche Vertretung Dokumente nennen, die nicht bereits im Verfahren zur Abgabenfestsetzung vorgelegt und gewürdigt worden wären. Daher ist nicht erkennbar, zu welchen anderen Sachverhaltsfeststellungen das Bundesfinanzgericht im Haftungsverfahren gelangen hätte sollte als zu jenen, die bereits im Abgabenfestsetzungsverfahren getroffen wurden. Es konnte auch weder die Beschwerdeführerin noch ihre steuerliche oder rechtliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung angeben, welche bereits aktenkundigen Beweismittel im Haftungsverfahren vorgelegt, aber nicht gewürdigt worden wären (so jedoch das Vorbringen in der Äußerung vom 14.1.2019). Aus diesem Konvolut an Unterlagen lassen sich auch keine Erkenntnisse gewinnen, die auf mangelndes Verschulden der Beschwerdeführerin an der dargestellten Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten hindeuten würden.

Bei der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer handelt es sich um eine Selbstbemessungsabgabe, bei der es für die Frage der ordnungsgemäßen Entrichtung maßgeblich ist, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 10 zu § 9 mit Judikaturhinweisen). Die Beschwerdeführerin hat kein Vorbringen erstattet, das ihr Verschulden an der Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuerbeträge in Frage stellen würde. Daher ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der A GmbH die Erfüllung der Pflicht zur Entrichtung der fälligen Umsatzsteuern schulhaft vernachlässigt hat.

Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Es obliegt ihm daher, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung dieser Darlegungspflicht ermöglichen. Es trifft ihn eine Beweisvorsorgepflicht

hinsichtlich der Haftungsvoraussetzungen (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Daher zeigt das Vorbringen, es könnten angesichts der verstrichenen Aufbewahrungsfrist keine Belege zur Darstellung der Liquiditätssituation und der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt werden, ein Versäumnis der Beschwerdeführerin auf. Dies gilt umso mehr, als die gesetzliche Aufbewahrungspflicht für Bücher und (Grund-)Aufzeichnungen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 angesichts des erst 2018 endgültig abgeschlossenen, diese Abgaben betreffenden Beschwerdeverfahrens bei Erlassung des Haftungsbescheides noch nicht abgelaufen war.

Das Vorbringen, es seien zu den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen, erweist sich schon angesichts diverser Einzahlungen in den Jahren 2003 bis nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 (15.2.2007) auf das Abgabenkonto der A GmbH als unrichtig. Das Vorbringen, das Finanzamt sei spätestens am 13.6.2007 davon ausgegangen, dass die A GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfügte, und das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31.1.2008 ersehen können, das ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen worden sei, bezieht sich auf Zeitpunkte, die nach den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen. Es ist im übrigen nicht geeignet, Aufschluss über den Liquiditätsstatus der A GmbH oder die Gleichbehandlung aller Gläubiger im haftungsgegenständlichen Zeitraum zu geben.

Schließlich widerspricht sich die Beschwerdeführerin bezüglich des Fehlens von Geldmitteln zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben selbst, wenn sie in ihrer Eingabe vom 30.1.2019 vorbringt: "Zusammengefasst ist festzuhalten, dass zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen hinreichende Guthaben zur Verrechnung der ex post festgestellten Umsatzsteuerschuld vorhanden waren...".

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafoten) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er 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. In dieser Berechnung sind die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) und sämtliche Ausgaben (auch jene zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes: VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064) einzubeziehen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter

die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH [verstärkter Senat] 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Beschwerdeführerin hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht. Die Darstellungen im Vorbringen vom 30.1.2019 enthalten nur Lieferantenverbindlichkeiten, Finanzamtsverbindlichkeiten bzw. Guthaben beim Finanzamt und Bankguthaben. Sonstige Verbindlichkeiten ("Lohnverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten bei der SVA, Speditionen, Miete...") werden in den Darstellungen ausdrücklich ausgeklammert. Daher vermittelt das Vorbringen zur Gläubigergleichbehandlung weder ein vollständiges Bild der gesamten Einnahmensituation noch ein vollständiges Bild sämtlicher Ausgaben und ermöglicht keine Beurteilung, ob alle Gläubiger der A GmbH gleich behandelt wurden. Die mit Eingabe vom 30.1.2019 beantragte ergänzende Vernehmung der Beschwerdeführerin zu diesem Thema konnte unterbleiben, da nicht zu erwarten war, dass weitere mündliche Angaben der Beschwerdeführerin die Gläubigergleichbehandlung darzustellen vermochten.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium ist. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Liegt zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Haftungsinanspruchnahme andererseits ein langer zeitlicher Abstand, so hat dies die Abgabenbehörde bei der Ermessensübung anlässlich der Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066). Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten standen dem Grunde und der Höhe nach erst aufgrund des zitierten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts im Jahr 2015 endgültig fest. Von einem langen zeitlichen Abstand zur Haftungsinanspruchnahme durch den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid kann daher nicht die Rede sein.

Persönliche Umstände der Beschwerdeführerin - wie etwa ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit - sind bei der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Zum Vorbringen, die Haftungssumme decke sich nicht mit den Spruchbeträgen der dem Haftungsbescheid beigefügten Umsatzsteuerbescheide, ist anzumerken, dass die Spruchbeträge dieser Umsatzsteuerbescheide die Festsetzungsbeträge für die jeweilige Besteuerungsperiode anführen. Die Haftung der Beschwerdeführerin wurde jedoch nur hinsichtlich der nicht entrichteten Umsatzsteuerbeträge geltend gemacht.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 vertrat (auch) das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 3.2.2016 die Auffassung, dass zu deren Fälligkeitstag am 28.10.2015 keine Mittel zur Abgabenentrichtung mehr vorhanden waren. Daher war der Beschwerde in diesem Umfang statzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht ist bei der Lösung der entscheidungswesentlichen Rechtsfragen der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Darüber hinaus wurden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Innsbruck, am 30. Jänner 2019