

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache
Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 18.04.2013
gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom
08.04.2013 betreffend Umsatzsteuer 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Inanspruchnahme zur Haftung für die Umsatzsteuer 2011 in Höhe von 4.573,38 Euro
wird aufgehoben.

Die Inanspruchnahme zur Haftung für Umsatzsteuer 2006 wird auf 4.573,38 Euro
abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) war in der Zeit vom 16.10.2001 bis zum 16.12.2011
selbständige Geschäftsführerin der GmbH (=GmbH).

Mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom aa/bb/2011 wurde über das
Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet.

Das Konkursgericht bestätigte mit Beschluss vom cc/dd/2011 die Rechtskraft des
Sanierungsplanes und hob den Konkurs auf. Die Sanierungsquote betrug 20%.

Auf Grund von nunmehr bei der GmbH uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten in Höhe
von 9.354,73 Euro wurde die Bf. mit Bescheid vom 08.04.2013 gemäß § 9 in Verbindung
mit §§ 80 ff BAO als ehemalige Geschäftsführerin der GmbH zur Haftung in Anspruch
genommen.

Der Haftungsbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

| Abgabenart | Fällig | Höhe in Euro |
|------------|--------|--------------|
|------------|--------|--------------|

| | | |
|-------------------|------------|-----------------|
| Umsatzsteuer 2006 | 15.02.2007 | 4.781,35 |
| Umsatzsteuer 2011 | 15.02.2012 | 4.573,38 |
| | | |
| Summe | | 9.354,73 |

Mit Eingabe vom 18.04.2013 bracht die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid vom 08.04.2013 ein.

Die Bf. brachte vor, dass der Haftungsbetrag für die Umsatzsteuer 2006 das Ergebnis von Zuschätzungen in Form von Sicherheitszuschlägen im Zuge einer Nachschau sei. Es seien keine nicht erfassten Erlöse und keine formellen Mängel festgestellt worden. Sicherheitszuschläge seien ein Instrument der Behörde, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung selbst nicht genau feststellen könne, das erklärte Ergebnis aber unsicher sei.

Für derartige Zuschätzungen könne man aber nicht den Geschäftsführer zur Haftung heranziehen. Die Geschäftsführer habe so wie die Behörde das Ergebnis nicht gekannt. Die Geschäftsführerin sei außerdem für die Gebarung der GmbH gar nicht zuständig gewesen. Die Bücher, für die die Bf. zuständig gewesen sei, hätten keine Mängel aufgewiesen.

Zur Nachbelastung der Umsatzsteuer 2011 wurde vorgebracht, dass zu den jeweiligen Fälligkeiten der Umsatzsteuervoranmeldungen infolge des anhängigen Konkurses die Bf. nicht für die Abfuhr der Umsatzsteuer verantwortlich gewesen sei.

Außerdem habe die Die Jahreserklärung 2011 eine Gutschrift ergeben.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.02.2015 teilweise statt, indem es anerkannte, dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 2011 infolge des Konkursverfahrens nicht von der Bf. zu verantworten sei.

Für das Jahr 2006 blieb die Haftung aufrecht, da es nach Ansicht des Finanzamtes Pflicht der Geschäftsführerin gewesen sei, für eine korrekte Erlösabrechnung Sorge zu tragen bzw. falls die Abrechnung nicht von der Bf. selbst erstellt worden sei, sie diese in überschaubaren Abständen zu überprüfen hatte. Es sei Aufgabe der Bf. als Geschäftsführerin gewesen durch Einhalten ihrer Pflichten einen Abgabenausfall im Ausmaß von 80% zu verhindern.

Für den Teilbetrag von 80% an Umsatzsteuer 2006, das seien 4. 573, 38 Euro bestehe die Haftungsinanspruchnahme zu Recht.

Die Höhe des Haftungsbetrages 2006 wurde von 4.781,35 Euro auf 4.573,38 Euro herabgesetzt.

Laut Aktenlage deshalb, weil im angefochtenen Haftungsbescheid die Haftungsbeträge für Umsatzsteuer 2006 und 2011 irrtümlich vertauscht worden waren.

Die Bf. brachte in der Folge mit Schriftsatz vom 25.02.2015 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein.

Nach Ansicht der Bf. könne die sie nicht für Abgaben haften, die der GmbH erst im Nachhinein durch Hinzurechnung von Sicherheitszuschlägen vorgeschrieben wurden. Die Abgabennachforderungen auf Grund der Sicherheitszuschläge seien im Rechtsmittelverfahren ausgesetzt gewesen und habe nach Aufhebung der Aussetzung der Einhebung nach verlorenem Rechtsmittel wegen der Fälligkeit der Nachforderungen der Konkurs der GmbH angemeldet werden müssen. Seit Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe habe es nachweislich keine Gläubigerbevorzugung durch die GmbH zu "Lasten des Finanzamtes" gegeben. Ein schuldhaftes Verhalten der Bf. liege demnach nicht vor.

Das Finanzamt legte den Vorlageantrag dem Bundesfinanzgericht am 04.02.2016 samt Vorlagebericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 29.02.2016 führte die Bf. aus:

Die Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes sei als Versuch zu werten, die schon seinerzeit zu Unrecht vorgeschriebenen Steuern bei den *beiden* Firmen (Anmerkung: es gab auch Steuernachforderungen bei der VertriebsGmbH), die durch die Außenprüfung nachhaltig vernichtet worden seien, im Haftungswege hereinzubekommen. Die Außenprüfung habe klar festgestellt, dass für sämtliche festgestellten Ungereimtheiten der Gesellschafter Mitgesellschafter, nicht aber der Bf. verantwortlich sei.

Die im Vorlagebericht wiederum angeführten Mängel (Stückzahlen stimmten nicht, Eintrittskarten seien „schwarz“ gedruckt worden) seien im Zuge der Außenprüfung, in der Berufungsverhandlung und in unzähligen Stellungnahmen bereits als falsch bewiesen worden.

Was die Eintrittskarten betreffe, sei nachgewiesen worden, dass das Lokal, für welches Karten gedruckt worden seien, im Jahr 2004 zuspernte.

Ebenso sei bewiesen worden, dass die gedruckten Eintrittskarten (1998 bis 2004, wobei 1998- bis 2003 kein Prüfungszeitraum war) zwar nicht mittels Rechnungen erfasst wurden, weil der Kunde keine Rechnung wollte, aber die Einnahmen ins Kassabuch eingetragen worden seien. Die entsprechenden Kassabücher und Belege seien vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Stückzahlen sei nachgewiesen worden, dass diese in Teillieferungen erfolgt seien. Die Mengenangabe sei zwar falsch gewesen, aber der Preis habe den tatsächlich gelieferten Stückzahlen entsprochen.

Dass diesen Beweisen im Zuge der Senatsverhandlungen vor dem Unabhängigen Finanzamt keine Würdigung zuteil worden war, sei an der mangelnden Vorbereitung des Senates, der offensichtlich mit der Causa überfordert war, gelegen.

Aus diesen Gründen sei die Bf. sowohl für die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 in Höhe von 26.452 Euro, als auch für die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 4.781,35 Euro zu Unrecht zur Haftung herangezogen worden.

Die Bf. stehe seit der Außenprüfung ohnehin schon vor dem Scherbenhaufen ihrer Firma und versuche aus dem letzten Rest, der noch geblieben ist, ein Überleben zu erwirtschaften.

Die Heranziehung zur Haftung mache auch diesem Versuch ein Ende.

Die Bf. bitte daher beide Haftungen wegen Schuldlosigkeit zu stornieren.

Zur Erklärung : Die Bf. wurde mit einem weiteren Bescheid vom 03.05.2012 für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von 26.452 Euro betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 als Haftende in Anspruch genommen.

Dieser Haftungsbescheid erwuchs allerdings in Rechtskraft. Diesbezüglich ist ein Nachsichtsverfahren anhängig.

Der unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 15.06.2011 die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 rechtskräftig abgewiesen.

Das haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2006 der GmbH resultiert aus einer Nachforderung, welche mit Bescheid vom **16.01.2008** den Feststellungen einer Außenprüfung folgend (Prüfungsbericht vom 10.01.2007) festgesetzt worden war.

Die Umsatzsteuer 2006 und die Nachforderung waren am **15.02.2007** fällig.

Die GmbH bekämpfte den Bescheid vom **16.01.2008** und beantragte die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages.

Die Aussetzung der Einhebung wurde mit Bescheid vom 18.02.2008 verfügt und mit Bescheid vom 25.05.2011 aufgehoben.

Der unabhängige Finanzsenat gab der Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 13.11.2012, RV/xxx/12 betreffend die Umsatzsteuer 2006 teilweise Folge, wodurch es zu einer Gutschrift von 5.440 Euro kam. Die verbleibende Nachforderung betrug 5.716,73 Euro.

Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten auszugsweise:

§ 9. (1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

..

.....

§ 80. (1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

.....

.....

Würdigung

Im Beschwerdefall steht fest, dass die Bf. zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 selbständige Geschäftsführerin der GmbH war.

Mitgesellschafter, der laut Bf. für etwaige Unregelmäßigkeiten bei der GmbH verantwortlich gewesen sei, war weder im Jahr 2006 noch zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 am 15.02.2007 Geschäftsführer der GmbH.

Die Bf. hat es aber dennoch unterlassen, konkret darzustellen, warum *sie* keine Verantwortung an den Umsatzsteuernachzahlungen treffe.

Sie war als Geschäftsführerin für die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH verantwortlich und hatte es in der Hand Unregelmäßigkeiten entgegenzuwirken bzw. nicht zuzulassen.

Mitgesellschafter hingegen hatte laut Firmenbuch keine Vertreterfunktion bei der GmbH.

Die Bf. selbst war Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Sie hatte Überwachungs- und Aufsichtspflichten wahrzunehmen, um die ordentliche Gebarung der GmbH zu gewährleisten.

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.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, **widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf**.

Bei schuldhaften Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer kann die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe bspw. VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die Bf. hat keine stichhaltigen Gründe vorgebracht, die ihr Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Haftungsabgabe ausschließen.

Soweit die Bf. behauptet, etwaige Vorteile seien nicht ihr, sondern dem Mitgesellschafter zugekommen, liegt darin keine Relevanz, denn sie war als Geschäftsführerin für die steuerlichen Angelegenheiten und die Gebarung der GmbH verantwortlich. Wenn der Mitgesellschafter sie an der ordentlichen Ausübung ihrer Geschäftsführertätigkeit gehindert hat, hätte sie als Geschäftsführerin zurücktreten müssen.

Sollte sich die Bf. in ihren Befugnissen und Verantwortungsbereich durch den Mitgesellschafter einschränken lassen haben, liegt auch darin ein Verschulden.

Die Bf. hatte Überwachungs- und Aufsichtspflicht gegenüber ihren Mitarbeitern.

Überträgt der verantwortliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person, wird er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt.

Die Bf. stützt ihr Begehren primär darauf, dass sie nicht bereits zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 künftige Abgabennachforderungen auf Grund von Sicherheitszuschlägen vorsorgen habe können.

Diesbezüglich irrt die Bf., da die auf Grund von Sicherheitszuschlägen entstandenen Steuernachforderungen im Allgemeinen auch haftungsrelevant sind.

Die Bf. erkennt zunächst das Wesen der Schätzung.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen (siehe VwGH 30.09.1998, 97/13/0033).

Von dieser Möglichkeit hat die Bf. aber keinen Gebrauch gemacht und wurden die Rechtmäßigkeit der Zurechnung von Sicherheitszuschlägen auch vom unabhängigen Finanzsenat bestätigt.

Berechtigen entsprechende Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, so steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode, wie etwa auch der Ansatz eines Sicherheitszuschlages, frei. In der Folge sind die (allenfalls ermittelten einschließlich der teilweise) geschätzten Bemessungsgrundlagen der Abgabenbemessung zu Grunde zu legen.

Es mag nun zutreffen, dass die teilweise auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhenden Abgabenforderungen unter Berücksichtigung des Umstandes, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, ohne die zur Schätzung Anlass gebenden formellen Mängel, in anderem (geringerem oder aber auch größerem) Ausmaß entstanden wären (siehe VwGH 30.11.1999, 94/14/0173 und VwGH 29.06.1999, 98/14/0171).

Soweit sie Bf. vermeint, der Umsatzsteuerbescheid 2006 sei rechtswidrig, weil der Ansatz eines Sicherheitszuschlages unzulässig war, ist ihr wie folgt zu entgegnen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabenanspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn *kein* eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN). Sind dagegen wie im Beschwerdefall Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen

Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren besteht unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hat oder nicht (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Danach ist auch die Behauptung der Rechtswidrigkeit der haftungsgegenständlichen Bescheide in der Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 25.02.2016 unbeachtlich.

Im Vorlageantrag brachte die Bf. ganz allgemein vor, seit der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2006 keine Gläubiger zu Lasten des Finanzamtes bevorzugt zu haben.

Der Zeitpunkt, ob der Vertreter die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich nach dem Fälligkeitszeitpunkt, also wann die Abgabe bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten oder abzuführen gewesen wären.

Maßgebend ist daher der Zeitpunkt der Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (siehe z.B. VwGH v. 23.1.2003, 2001/16/0291).

Die Bf. behauptet lediglich lapidar, seit der Fälligkeit keine Gläubiger gegenüber dem Finanzamt bevorzugt zu haben, ohne auch nur den Versuch eines Nachweises der Gleichbehandlung zu erbringen.

Es ist jedoch Sache der Bf., die Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen, andernfalls vom schuldhaften Verhalten der Geschäftsführerin ausgegangen werden darf.

Abgesehen davon ist es völlig unglaubwürdig dass die GmbH vier Jahre vor Konkurseröffnung keine Mittel zur Entrichtung der Abgabe hatte.

Die Umsatzsteuer 2006 war am 15.02.2007 fällig, die Eröffnung des Konkurses erfolgte erst am aa/bb/2011.

Soweit die Bf. auf sich auf die Aussetzung der Einhebung der strittigen Umsatzsteuerschuld 2006 beruft und damit darlegen möchte, dass sie die Abgabe während der Aussetzung nicht entrichten habe müssen, später nach Aufhebung der Aussetzung der Einhebung aber keine Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gestanden seien, gelingt es ihr auch nicht eine Abstandnahme von der Haftung rechtzufertigen.

Die Bf. als zuständige Geschäftsführerin hätte die Aussetzung der Einhebung weder beantragen müssen, noch stand die Aussetzung der Entrichtung der Abgabe entgegen. Hinsichtlich der Aufhebung der Haftung für die Umsatzsteuer 2011 schließt sich das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt an. Der Bf. wird in diesem Punkte stattgegeben und die Haftungsinanspruchnahme für Umsatzsteuer 2011 aufgehoben.

Die Haftung für die Umsatzsteuer 2006 wird von bisher 4.781,35 Euro auf 4.573,38 Euro eingeschränkt. Dies deshalb, weil im angefochtenen Bescheid, die beiden Haftungsbeträge für Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2011 irrtümlich vertauscht worden waren.

Die Geltendmachung der 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 "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld bei Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind. Die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung erfolgte ermessenskonform.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis

von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Laut der oa. Judikatur sind auch Abgaben, die Ausfluss der Zurechnung eines Sicherheitszuschlages sind, haftungsrelevant. Es liegt also keine ungeklärte Rechtsfrage vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 20. Juni 2017