

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache C., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Alfred Steinbuch, Herrengasse 7, 2620 Neunkirchen, über die Beschwerde der Haftungspflichtigen vom 21. August 2012 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 2. August 2012 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftungssumme im Ausmaß von Euro 353 an Umsatzsteuer 2006 (von Euro 2.103,89 auf Euro 1.750,89) auf reduziert.

2. Darüber hinaus wird die Beschwerde für

Umsatzsteuer 2006 von Euro 1.750,89,
Umsatzsteuer 2007 von Euro 2.055,14,
Umsatzsteuer 09/2007 von Euro 226,59,
Umsatzsteuer 10/2007 von Euro 2.284,11,
Umsatzsteuer 11/2007 von Euro 6.792,81,
Umsatzsteuer 12/2007 von Euro 3.373,08,
Umsatzsteuer 03/2008 von Euro 603,12,
Lohnsteuer 04/2008 von Euro 492,72,
Lohnsteuer 05/2008 von Euro 330,20,
Lohnsteuer 06/2008 von Euro 483,70,
Lohnsteuer 07/2008 von Euro 737,83,
Lohnsteuer 08/2008 von Euro 267,69,
Lohnsteuer 09/2008 von Euro 422,54,
Körperschaftsteuer 2006 von Euro 1.269,17,
Körperschaftsteuer 04-06/2008 von Euro 437,00,
Körperschaftsteuer 07-09/2008 von Euro 437,00,
Kammerumlage 01-12/2007 von Euro 439,37,
Kammerumlage 04-06/2008 von Euro 112,98,
Dienstgeberbeitrag 04/2008 von Euro 501,40,
Dienstgeberbeitrag 05/2008 von Euro 513,45,

Dienstgeberbeitrag 06/2008 von Euro 726,06,
Dienstgeberbeitrag 07/2008 von Euro 533,66,
Dienstgeberbeitrag 08/2008 von Euro 459,33,
Dienstgeberbeitrag 09/2008 von Euro 383,04,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2008 von Euro 0,17,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008 von Euro 46,80,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008 von Euro 47,92,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008 von Euro 67,77,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2008 von Euro 49,81,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2008 von Euro 42,87,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008 von Euro 35,75,
Kraftfahrzeugsteuer 0406/2006 von Euro 13.578,72,
Säumniszuschlag 1 2007 von Euro 298,17,
Säumniszuschlag 1 2008 von Euro 203,32,
Säumniszuschlag 2 2007 von Euro 149,09,
Säumniszuschlag 2 2008 von Euro 67,93,
Säumniszuschlag 3 2006 von Euro 103,32,
Säumniszuschlag 3 2007 von Euro 239,36,
Säumniszuschlag 3 2008 von Euro 67,93,
im Gesamtausmaß von Euro 40.631,81 als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 2. August 2012 wurde Frau C. (in weiterer Folge: Bf.) als Haftungspflichtige gemäß § 9 iVm §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma C-GmbH, Adresse-1, im Ausmaß von Euro 40.984,81 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung werde hinsichtlich folgender Abgabenschulden geltend gemacht:

Umsatzsteuer 2006 von Euro 2.103,89,
Umsatzsteuer 2007 von Euro 2.055,14,
Umsatzsteuer 09/2007 von Euro 226,59,
Umsatzsteuer 10/2007 von Euro 2.284,11,
Umsatzsteuer 11/2007 von Euro 6.792,81,
Umsatzsteuer 12/2007 von Euro 3.373,08,

Umsatzsteuer 03/2008 von Euro 603,12,
Lohnsteuer 04/2008 von Euro 492,72,
Lohnsteuer 05/2008 von Euro 330,20,
Lohnsteuer 06/2008 von Euro 483,70,
Lohnsteuer 07/2008 von Euro 737,83,
Lohnsteuer 08/2008 von Euro 267,69,
Lohnsteuer 09/2008 von Euro 422,54,
Körperschaftsteuer 2006 von Euro 1.269,17,
Körperschaftsteuer 04-06/2008 von Euro 437,00,
Körperschaftsteuer 07-09/2008 von Euro 437,00,
Kammerumlage 01-12/2007 von Euro 439,37,
Kammerumlage 04-06/2008 von Euro 112,98,
Dienstgeberbeitrag 04/2008 von Euro 501,40,
Dienstgeberbeitrag 05/2008 von Euro 513,45,
Dienstgeberbeitrag 06/2008 von Euro 726,06,
Dienstgeberbeitrag 07/2008 von Euro 533,66,
Dienstgeberbeitrag 08/2008 von Euro 459,33,
Dienstgeberbeitrag 09/2008 von Euro 383,04,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2008 von Euro 0,17,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008 von Euro 46,80,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008 von Euro 47,92,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008 von Euro 67,77,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2008 von Euro 49,81,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2008 von Euro 42,87,
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008 von Euro 35,75,
Krafffahrzeugsteuer 0406/2006 von Euro 13.578,72,
Säumniszuschlag 1 2007 von Euro 298,17,
Säumniszuschlag 1 2008 von Euro 203,32,
Säumniszuschlag 2 2007 von Euro 149,09,
Säumniszuschlag 2 2008 von Euro 67,93,
Säumniszuschlag 3 2006 von Euro 103,32,
Säumniszuschlag 3 2007 von Euro 239,36,
Säumniszuschlag 3 2008 von Euro 67,93,
Summe: Euro 40.984,81.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die genannten Abgabenschuldigkeiten bei der Firma C-GmbH als uneinbringlich anzusehen seien. Dies ergebe sich daraus, dass der über das Vermögen der Firma C-GmbH eröffnete Konkurs mit Beschluss des Gerichtes vom 15. September 2011 mangels Vermögens aufgehoben worden sei.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO sei die Bf. als Geschäftsführerin der Gesellschaft verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mitteln entrichtet werden. Reichen die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe

der Geschäftsführer dafür Sorge zu tragen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet werden.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen darf. Dem Vertreter obliege 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. Gelingt der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz gegeben. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden. Sie seien anteilig zu kürzen, die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

In der vom Vertreter der Bf. eingebrachten Stellungnahme vom 30. November 2011 werde ausgeführt, dass die Geschäftsführung tatsächlich von Frau K. durchgeführt worden sei und die Bf. keinen Einfluss auf den Geschäftsbetrieb gehabt und darauf vertraut habe, dass mit den zur Verfügung gestellten Geldern alle Verbindlichkeiten bezahlt werden.

Dazu sei auszuführen, dass für das Verschulden im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO nicht maßgeblich sei, ob der Geschäftsführer seine Funktion tatsächlich ausgeübt habe, sondern ob er als Geschäftsführer bestellt gewesen sei und ihm daher die Ausübung der Funktion obliegen wäre.

Das Verschulden der Bf. liege angesichts der Stellungnahme vom 30. November 2011 vor.

Ein Vertreter dürfe sich in der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht behindern lassen. Werde er bei Übernahme seiner Funktion oder während seiner Vertretertätigkeit an der Erfüllung seiner Pflichten durch andere Personen gehindert, habe er im Rechtsweg die Möglichkeit der unbeschränkten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder die Funktion zurückzulegen. Eine abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung liege auch vor, wenn sich der Geschäftsführer mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. er eine solche Beschränkung, die die künftige Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich mache, in Kauf nehme. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe keine Haftung bei einem Rücktritt nach zwei bis drei Monaten. Übertrage der Vertreter die steuerlichen Agenden an einen Dritten, habe er die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten

Person in zumindest solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben. Die Entgegennahme der Zusicherung der beauftragten Person, sie verhielte sich auftragsgemäß, reiche nicht aus.

Da der Nachweis, dass die Bf. ohne ihr Verschulden gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbracht werden habe können, habe angenommen werden müssen, dass der Abgaberrückstand durch offenbar schuldhaftes Verhalten der Bf. nicht entrichtet worden sei. Aus diesem Grunde habe die Haftung gegen die Bf. geltend gemacht werden müssen.

Dagegen wurde fristgerecht mit Eingabe vom 21. August 2012 (Datum der Postaufgabe 27. August 2012) Berufung eingebracht.

Unbestritten sei, dass die Bf. handelsrechtliche Geschäftsführerin der beim Gericht zu FN registrierten Firma C-GmbH gewesen sei und zwar im Zeitraum 12/2005 bis 3. November 2008.

Der zeitliche Umfang der Haftung bestehe für Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit falle.

In dem angefochtenen Bescheid werde Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 in der Höhe von Euro 2.103,89 geltend gemacht. Diese Umsatzsteuerforderung bestehe aufgrund des Umsatzsteuerbescheides vom 25. Juni 2010. Eine Haftung für den Betrag von Euro 2.103,89 bestehe daher nicht, da die Fälligkeit erst jedenfalls nach dem 3. November 2008 eingetreten sei.

In dem angefochtenen Bescheid werde Umsatzsteuer für das Jahr 2007 in der Höhe von Euro 2.055,14 geltend gemacht. Diese Umsatzsteuerforderung beruhe jedenfalls hinsichtlich eines Betrages von Euro 422,07 auf dem Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 25. Juni 2010 und auch zu diesem Zeitpunkt sei die Bf. nicht mehr Vertreterin der Abgabenschuldnerin gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid werde Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von Euro 1.269,17 geltend gemacht. Diese Forderung beruhe auf einem Bescheid aufgrund der Außenprüfung vom 21. Juni 2010. Dieser Bescheid sei sohin zu einem Zeitpunkt erlassen worden, zu dem die Bf. nicht mehr Vertreterin der Abgabenschuldnerin gewesen sei.

Nicht nachvollziehbar sei, wie die Verbuchungen seitens der Abgabenbehörde erfolgt seien, obwohl sich aus dem Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 25. Juni 2010 eine Abgabennachforderung in der Höhe von Euro 6.563,33 ergeben habe, scheine im Haftungsbescheid lediglich eine Forderung von Euro 2.103,89 auf.

Die Buchungen seien nicht zugunsten der Verbindlichkeiten erfolgt, für die die Bf. hafte. Die Behörde hätte alle Guthaben auf diese Verbindlichkeiten buchen müssen.

Da die Bf. am 3. November 2008 als Vertreterin ausgeschieden sei, liegen ihr keinerlei Buchhaltungsunterlagen vor. Es liegen ihr auch keinerlei Unterlagen über die derzeitige Vermögenslage der Abgabenschuldnerin vor. Die Abgabenschuldnerin verfüge über ausreichende Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten.

Die Bf. treffe keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Ab Oktober 2007 habe die Abgabenschuldnerin aufgrund eines geschäftlichen Rückganges nicht mehr über ausreichende Mittel zur Abgabentrichtung verfügt. Dieser Umstand ergebe sich aus den Geschäftsaufzeichnungen, die der Abgabenbehörde vorliegen. Aus dem der Behörde vorliegenden Abgabenakt ergebe sich, dass die Abgabenschuldnerin über die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mitteln nicht mehr ab diesem Zeitpunkt verfügt habe. Da sich sohin aus dem Akteninhalt deutlich die Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel ergeben haben, wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, die entsprechenden Ermittlungen anzustellen. Diese Ermittlungen wären bei der Entscheidung über die Haftungsinanspruchnahme von amtswegen zu berücksichtigen gewesen. Da die Behörde trotz eindeutiger Hinweise für fehlende Geldmittel entsprechende Erhebungen nicht angestellt habe, liege eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens vor. Zu berücksichtigen wäre weiters, dass die vorhandenen Geldmittel nicht vorweg zur Befriedigung der Abgabenschulden hätten verwendet werden dürfen, sondern zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis verwendet hätten werden müssen. Im Juni 2010 habe die Abgabenbehörde über sämtliche Belege und sämtliche Unterlagen für den betroffenen Zeitraum verfügt. Aufgrund der Erhebungen des Prüfers sei die Vermögenslage der Abgabenschuldnerin in dem fraglichen Zeitpunkt bekannt gewesen, wie bereits oben ausgeführt, hätte die Behörde die entsprechenden Erhebungen durchführen müssen und leide daher das Verfahren diesbezüglich an einer Mangelhaftigkeit.

Eine Pflichtverletzung der Bf. dahingehend, dass sie keine Gleichbehandlung vorgenommen bzw. andere Verbindlichkeiten vorrangig befriedigt habe, liege nicht vor. Die Behörde hätte jedenfalls erheben müssen, ob eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege, und würde eine Haftung der Bf. nur in jenem Umfang vorliegen, in dem eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege. Eine Inanspruchnahme für sämtliche Abgabenschuldigkeiten, ohne zu überprüfen, ob eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege, sei unzulässig. Es mag durchaus richtig sein, dass die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht ausreiche. Die Bf. müsse jedoch darauf verweisen, dass ihr die entsprechenden Unterlagen nicht mehr vorliegen und sie auch keine rechtlichen Möglichkeiten mehr habe, auf diese Unterlagen zu greifen. Der Abgabenbehörde selbst seien aber die entsprechenden Unterlagen vorgelegen und könne auch aufgrund der Unterlagen der Abgabenbehörde nachvollzogen werden, dass eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht vorliege.

Die Geltendmachung einer Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Das Ermessen umfasse auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb

des vom Gesetz vorgesehenen Rahmens. Der angefochtene Bescheid enthalte keine Begründung für die Ermessensausübung. Gerade im gegenständlichen Fall, wo die Bf. privat große Geldmittel für das Unternehmen zur Verfügung gestellt habe und aufgrund übernommener Haftungen ihren Liegenschaftsbesitz verloren habe, entspreche es der Billigkeit, wenn die Bf. nicht für sämtliche Beträge zur Haftung herangezogen worden wäre, dies umso mehr, als die Bf. bereits im Jahre 2008, also bereits vor vier Jahren aus dem Unternehmen ausgeschieden sei. Bei Setzung der notwendigen Einbringungsmaßnahmen hätte die Forderung einbringlich gemacht werden können. Allfällige der Abgabenschuldnerin gewährte Zahlungsaufschübe oder Raten können nicht zulasten der Bf. gehen. Da der angefochtene Bescheid die erforderliche Begründung des Ermessens nicht enthalte, liege die Verletzung von Verfahrensvorschriften vor.

Da sohin eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht vorliege, könne die Bf. nicht zu einer Haftung herangezogen werden. Sollte aus derzeit nicht nachvollziehbaren Gründen jedoch eine Haftung bestehen, wäre aufgrund des Umstandes, dass sie bereits privat große Beträge bezahlt habe, im Wege des Ermessens nicht zu einer Haftung heranzuziehen.

Es wird daher beantragt, die Berufungsbehörde möge den angefochtenen Bescheid aufheben und von einer Haftung der Bf. absehen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 2. März 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und als Begründung ausgeführt, dass in der Berufungsbegründung ausgeführt worden sei, dass die Bf. im Zeitraum von 12/2005 bis 3. November 2008 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Firma C-GmbH gewesen sei. Dieser Ausführung sei entgegenzuhalten, dass die Bf. bereits ab 12. Februar 2005 als Geschäftsführerin bestellt gewesen sei, ihr somit vom 12. Februar 2005 bis 3. November 2008 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen sei.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin sei unbestritten. Mit Beschluss des Gerichtes vom 15. September 2011 sei der Konkurs über das Vermögen der Firma C-GmbH mangels Kostendeckung aufgehoben worden, somit stehe die Uneinbringlichkeit fest.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Für das Haftungsverfahren sei entscheidungswesentlich, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gehabt habe. Der Geschäftsführer müsse die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die

Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden, wenn die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichen.

Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes könne sich auch durch die (anteilige Bezahlung) laufender Kosten ergeben, wenn nicht auch gleichzeitig die fälligen Abgabenschulden (anteilig) beglichen werden.

In der Berufungsbegründung werde vorgebracht, dass ab Oktober 2007 aufgrund eines geschäftlichen Rückganges keine ausreichenden Mittel zur Abgabentrichtung zur Verfügung gestanden seien. Aufgrund der Aktenlage würden deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel vorliegen, die Abgabenbehörde sei daher verpflichtet gewesen, diesbezügliche Ermittlungen amtswegig anzustellen bzw. hätte sie erheben müssen, ob eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege. Eine Inanspruchnahme für sämtliche Abgabenschuldigkeiten, ohne zu prüfen, ob eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorliege, sei unzulässig. Dieser Ausführung sei entgegenzuhalten, dass nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung heranzuziehende Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Dem Vertreter obliege 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. Werde der Nachweis, dass die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht schlechter behandelt worden sei, vom Geschäftsführer nicht erbracht, dürfe die Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen.

Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass keine bzw. keine ausreichenden Mittel zur Abgabentrichtung zur Verfügung gestanden seien, reichen nicht aus, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Komme der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Nachweises, dass liquide Mittel teilweise fehlten und die vorhandenen Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden seien nicht nach, sei eine Haftung für den gesamten beim Primärschuldner offen gebliebenen Abgabebetrag zulässig. Deutliche Anhaltspunkte für die völlige Mittellosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen ergeben sich laut Aktenlage keine, zumal im haftungsgegenständlichen Zeitraum laut eingebrachter Umsatzsteuervoranmeldungen laufend Umsätze erzielt worden seien, somit Mittel zur zumindest teilweisen Abgabentrichtung vorhanden gewesen seien.

Die Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78

Einkommensteuergesetz gegeben. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Weiters sei festzuhalten, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Geschäftsführer die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach bestimme, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt worden sei. Es sei richtig, dass die berechtigten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 erst am 25. Juni 2010 ergangen seien. Da aber die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2006 spätestens der 15. Februar 2007 und die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2007 spätestens am 15. Februar 2008 sei, fallen diese Abgaben in die Zeit der Vertretertätigkeit. Betreffend der haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von Euro 1.269,17 sei zu bemerken, dass diese mit Bescheid vom 10. Juni 2008 festgesetzt worden sei. Der Fälligkeitstag sei der 17. Juli 2008 gewesen, falle also auch in eine Zeit, in der die Bf. die Geschäftsführerfunktion inne gehabt habe.

Vorgebracht werde auch, dass der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 25. Juni 2010 eine Nachforderung in Höhe von Euro 6.563,33 ergeben habe und die Haftung für Umsatzsteuer 2006 lediglich für einen Betrag von Euro 2.103,89 ausgesprochen worden sei. Die Verbuchungen seien nicht nachvollziehbar, sie seien nicht zu Gunsten der Bf. erfolgt. Die Abgabenbehörde hätte alle Gutschriften auf die haftungsgegenständlichen Abgaben buchen müssen. Dazu sei festzustellen, dass § 214 Abs. 1 BAO grundsätzliche Vorschriften darüber enthalte, auf welche Abgabenschuldigkeiten Zahlungen oder sonstige Gutschriften verrechnet werden müssen.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiege bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Die Geltendmachung der Haftung sei auch dann zweckmäßig, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich erscheine, aber nicht auszuschließen sei, dass künftiges Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte des Haftenden zur Einbringlichkeit führen werden.

Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO sei die Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt. Die Berufung habe als unbegründet abgewiesen werden müssen.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2013 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Übergangsregelung und Rechtslage:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Insolvenzverfahren:

Zunächst ist festzustellen, dass die Bf. laut Firmenbuch in der Zeit vom 12. Februar 2005 bis 5. November 2008 (Einlangen des Antrages auf Änderung) eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der Firma C-GmbH gewesen ist.

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).

Mit Beschluss des Gerichtes vom 19. April 2011, GZ. S, wurde das Konkursverfahren über die Primärschuldnerin eröffnet und mit weiterem Beschluss vom 15. September 2011 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 2. März 2013 richtig dargestellt steht aufgrund des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgabebeträge bei der Primärschuldnerin – entgegen den Beschwerdeausführungen – zweifelsfrei fest.

Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben:

Soweit die Bf. darauf verweist, dass die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 von Euro 2.103,89 und die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 von Euro 2.055,14 aufgrund der Umsatzsteuerbescheide vom 25. Juni 2010 geltend gemacht wurden, daher eine Haftung für den Betrag von Euro 2.103,89 (2006) und jedenfalls hinsichtlich eines Betrages von Euro 422,07 (2007 laut Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 25. Juni 2010) daher nicht zu Recht bestehen würde, da die Fälligkeit erst jedenfalls nach dem 3. November 2008 eingetreten wäre, ist festzuhalten, dass bei schwerwiegenden Verstößen gegen Buchführungspflichten und Aufzeichnungspflichten sich jedenfalls aus dem Blickwinkel des § 9 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 BAO der Zeitpunkt, zu dem die sich als Folge dieser Verstöße ergebenden Abgabennachforderungen zu entrichten waren, nicht erst auf Grund der Bescheide ergeben kann, die diese Nachforderungen festsetzen. In solchen Fällen bestimmt sich vielmehr der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die juristische Person die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, darnach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, die die juristische Person selbst zu berechnen (einzuhalten) und abzuführen hat, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären, während bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben grundsätzlich die erstmalige Abgabensatzung und nicht erst die Nachforderung auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel und Aufzeichnungsmängel entscheidend ist (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; Ritz BAO-Kommentar 5. Auflage, § 9 RZ 10).

§ 21 Abs. 1 (1. Unterabsatz) UStG 1994: Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Vor anmeldungszeitraum) 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. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

§ 21 Abs. 3 UStG 1994: Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

§ 21 Abs. 5 UStG 1994: Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Fälligkeit von Abgaben ist in den einschlägigen Abgabenvorschriften geregelt. Gemäß der hier zur Anwendung kommenden Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Da die Umsatzsteuer als Selbstbemessungsabgabe jeweils schon lange vor ihrer bescheidmäßigen Nachforderung fällig geworden ist (die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2007 war spätestens am 15. Februar 2008, die Fälligkeit der Umsatzsteuer 03/2008 war spätestens am 15. Mai 2008 fällig), kommt der erst im Nachhinein erfolgten bescheidmäßigen Festsetzung keine für die Haftung relevante Bedeutung zu. Die hier angegebenen Umsatzsteuern waren jedoch alle im Zeitraum der Geschäftstätigkeit der Bf. fällig.

In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass es für die Entstehung des Säumniszuschlags nach § 217 BAO auf den Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide über die Jahresumsatzsteuer bzw. eines Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides nicht ankommt (vgl. UFS 16.09.2008, RV/3657-W/07). Die persönliche Haftung des Geschäftsführers erstreckt sich gemäß § 7 Abs 2 BAO auch auf Nebenansprüche (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, 547). Trifft einen Steuerpflichtigen somit die Haftung für die Nichtentrichtung

der Umsatzsteuer-Vorauszahlung, so haftet er auch für den zugehörigen Säumniszuschlag (VwGH 4.4.1984, 83/13/0161; 22.4.1992, 91/14/0252).

Wenn die Bf. weiters darauf verweist, dass die Körperschaftsteuer 2006 von Euro 1.269,17 mit Bescheid vom 21. Juni 2010 geltend gemacht wurde, sohin zu einem Zeitpunkt, zu dem die Bf. nicht mehr Vertreterin der Abgabenschuldnerin gewesen ist, ist festzuhalten, dass bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (z.B. Körperschaftsteuer) grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend ist (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; ebenfalls Ritz BAO-Kommentar 5. Auflage, § 9 RZ 10).

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 2. März 2013 richtig dargestellt wurde die Körperschaftsteuer 2006 mit Bescheid vom 10. Juni 2008 mit einer Abgabennachforderung von Euro 2.804,45 festgesetzt. Dass mit Bescheid vom 28. Juni 2010 eine Abgabengutschrift von Euro 35,28 festgesetzt wurde und sich der Körperschaftsteuerbetrag auf Euro 2.769,17 verringerte, hat auf den Haftungsbescheid keine Auswirkung, da die Festsetzung schon zu einem Zeitpunkt erfolgt ist, als die Bf. noch Geschäftsführerin der Primärschuldnerin gewesen ist.

Soweit der Bf. die Vorgangsweise der Buchungen durch die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar ist, die Behörde alle Guthaben auf diese Verbindlichkeiten buchen hätte müssen, kann nur – wie schon der der Berufungsvorentscheidung – auf die diesbezüglichen unten dargestellten gesetzlichen Bestimmungen verwiesen werden.

§ 214 BAO (1) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

§ 214 BAO (2) In den Fällen einer gemäß § 201 Abs. 4 zusammengefaßten Festsetzung von Abgaben gilt Abs. 1 mit der Maßgabe, daß als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefaßt festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

§ 214 BAO (3) Die in Bewilligungen von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermine sind bei Anwendung des Abs. 1 nur dann maßgeblich, wenn im

Zeitpunkt der Zahlung oder sonstigen Gutschrift diese Bewilligung wirksam ist oder ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz für die den Gegenstand der Bewilligung bildenden Abgaben besteht.

Eine Verrechnung auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, darf nur nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 erfolgen.

§ 214 BAO (4) Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie

a) Abgabenschuldigkeiten oder b) im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersatzes oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche betreffen.

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

§ 214 BAO (5) Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen; dies gilt nicht für die vor der Antragstellung durchgeführten Einbringungsmaßnahmen und die im Zusammenhang mit diesen angefallenen Nebengebühren. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde.

§ 214 BAO (6) Zahlungen und sonstige Gutschriften, die unter Bezugnahme auf eine Mahnung oder im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens erfolgen, sind in erster Linie auf die Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, die Gegenstand der Mahnung oder des Vollstreckungsverfahrens sind.

§ 214 BAO (7) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 sind Zahlungen für Rechnung eines Gesamtschuldners, der nicht alle zusammengefaßt verbuchten Abgaben schuldet, ausschließlich auf die ihn betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, wenn auf dem Zahlungsbeleg ausdrücklich eine diesbezügliche Widmung verfügt wurde. Soweit sich durch nachträgliche Abänderung oder Aufhebung eines maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides erweist, daß die für Rechnung eines Gesamtschuldners zu verrechnen gewesenen Beträge die Abgaben übersteigen, für die er in Anspruch zu nehmen war, ist der übersteigende Betrag durch Umbuchung aus der zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung herauszulösen. Wurde eine Widmung irrtümlich nicht verfügt, so gilt Abs. 5 sinngemäß mit der Maßgabe, dass der Antrag binnen drei Monaten ab nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides zulässig ist.

§ 214 BAO (8) Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, daß der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, daß die Voraussetzungen für eine Abgabefestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

Für die Abgabenbehörde bestand in der Reihenfolge der Buchungen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin kein Wahlrecht. Verrechnungsweisungen der Primärschuldnerin oder der Bf. für haftungsrelevante Abgaben sind nicht aktenkundig.

Akzessorietät der Haftung:

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung unter anderem voraus, dass eine Abgabenschuld einerseits entstanden ist und andererseits noch nicht erloschen ist (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Frage, ob ein Abgabensanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen die Abgabenbescheide eingeräumt (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085). Im Haftungsverfahren ist die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide nicht zu überprüfen (VwGH 24.2.2010, 2009/13/0103).

Entscheidungen über Rechtsmittel müssen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld zwischen Erlassung des Haftungsbescheids, Einbringung der Beschwerde (früher: Berufung) und materielle Entscheidung in der Sache durch das Bundesfinanzgericht entrichtet wurde.

Zwischenzeitig wurde am Abgabenkonto der Primärschuldnerin ein Abgabebetrag von Euro 353 an Umsatzsteuer 2006 als entrichtet gebucht. Der Beschwerde war daher aufgrund der zwischenzeitlichen Reduzierung des Umsatzsteuerbetrages des Jahres 2006 von Euro 2.103,89 auf Euro 1.750,89 für den Betrag von Euro 353 stattzugeben.

Rechtliche Erwägungen zur Haftung:

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter zu (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). Die Bf. wurde in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich auf die Reihenfolge der Buchungen am Abgabekonto, auf die Gleichbehandlung, qualifizierte Mitwirkungspflicht oder Fälligkeit der Abgaben hingewiesen. Entsprechende neue oder ergänzende Ausführungen sind trotz dieser Hinweise im Vorlageantrag oder einem ergänzenden Schriftsatz nicht vorgebracht worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

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 standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Der Vertreter hat den 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, zu erbringen. 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. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, Zl. 2008/15/0220 und Zl. 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. ebenfalls VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Ein Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlichen Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137; VwGH 18.3.2014, 2011/16/0184).

Festgehalten wird, dass ein entsprechender Liquiditätsstatus (weder der Abgabenbehörde noch dem Bundesfinanzgericht) trotz wiederholtem Vorhalt nicht vorgelegt wurde, weshalb es nicht möglich war, ein Fehlen der liquiden Mittel zu konkretisieren.

Soweit die Bf. darauf hinweist, ihr würden die Unterlagen nicht mehr zur Verfügung stehen, darf erwähnt werden, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - 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, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263; VwGH 18.3.2014, 2011/16/0187).

Dem entsprechenden Beschwerdevorbringen war daher ein Erfolg versagt.

Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO 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.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO ausschließlich daran zu messen sei, ob diese Einhebungsmaßnahme innerhalb der in § 238 Abs. 1 BAO geregelten, allenfalls durch - gegen wen immer "gerichtete" - Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO unterbrochenen Einhebungsfrist

gesetzt worden ist. Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof aber betont, dass es umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung bleibe, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten (in diesem Sinne auch VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159).

Im gegenständlichen Fall wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss vom 15. September 2011 mangels Kostendeckung aufgehoben. Im Falle des Konkurses der Gesellschaft steht die Uneinbringlichkeit regelmäßig nach Verteilung des Massevermögens und erfolgter Konkursaufhebung fest, sodass die Entscheidung über die Geltendmachung der Haftung in einem angemessenen Zeitraum nach diesem Zeitpunkt erfolgen muss. Die Heranziehung der Bf. zur Haftung ist zeitnah erfolgt, sodass aus diesem Grund eine Ausübung des Ermessens zugunsten der Bf. nicht möglich war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zahlreichen Entscheidungen betont, dass die Haftung keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfe (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Geltendmachung der Haftung könne auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich sei, da dies nicht ausschließe, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen, dessen Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften stünde für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Auch die Beschwerdeeinwendungen, die Bf. hat privat große Geldmittel für das Unternehmen zur Verfügung gestellt bzw. große Beträge privat bezahlt, sind keine Argumente für eine Maßnahme im Sinne der Billigkeit zugunsten der Bf. vom Ermessen Gebrauch zu machen. Daraus ist vielmehr abzuleiten, dass große Geldmittel offenbar an andere Gläubiger als die Abgabenbehörde geflossen sind. Bei genauer Betrachtung ist das lediglich ein Nachweis dafür, dass eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht erfolgt ist.

Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens lagen im gegenständlichen Fall nicht vor, sodass das Finanzamt mit Recht davon ausgehen konnte, dass den Zweckmäßigkeitsüberlegungen der Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit einzuräumen war und die Geltendmachung der Haftung eine geeignete Maßnahme war, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Tatsächliche Geschäftsführung durch eine dritte Person; Verschulden:

Aus dem Akt ist eine Stellungnahme der Bf. vom 30. November 2011 zu ersehen, in der sie ausführt, dass die Geschäftsführung der Primärschuldnerin in ihrer Zeit als Geschäftsführung tatsächlich von Frau K. durchgeführt wurde und die Bf. keinen Einfluss auf den Geschäftsbetrieb hatte und darauf vertraut hat, dass mit den zur Verfügung gestellten Geldern alle Verbindlichkeiten bezahlt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon wiederholt ausgesprochen, dass ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuschneiden hat. Auch binden im Innenverhältnis erteilte Weisungen den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht (VwGH 11.3.2010, 2010/16/0028).

Für die Beurteilung des Verschuldens im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ist nicht maßgeblich, ob der Geschäftsführer seine Funktion persönlich ausübt oder ein Dritter die Funktion tatsächlich ausübt.

Maßgebend für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer oder zum Beispiel nur als "pro forma-Geschäftsführer" (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076) oder "nur auf dem Papier" (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168) tätig ist. Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO stellt nicht auf die faktische Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten ab, ob der Geschäftsführer seine Funktion persönlich ausübt oder ein Dritter die Funktion tatsächlich ausübt.

Hat sich ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf genommen oder sich (aufgrund fehlender Kenntnisse) eine derartige Beschränkung sogar selbst ausbedungen, begründete dies bereits ein für die Haftung relevantes Verschulden (vgl. VwGH 19.2.2002, 2001/14/0205; 22.1.2004, 2003/14/0097; 15.6.2005, 2005/13/0035; 30.3.2006/2003/15/0080). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit demnach nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen. Eine Untätigkeit des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft trotz gegebener Geschäftsführerfunktion stellt ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten dar (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0030).

Das Verschulden der Bf. liegt angesichts der Stellungnahme vom 30. November 2011 darin, dass sie die Geschäftsführung laut ihrer eigenen Aussage nicht selbst ausgeübt bzw. sie in Kauf genommen hat, dass die tatsächliche Geschäftsführung durch Frau K. ausgeübt wurde. Dabei hat die Bf. nicht dargetan, dass sie eine ausreichende und effektive Kontrolle in der Richtung, ob die jeweils fällig werdenden Abgaben zumindest anteilig fristgerecht entrichtet wurden, ausgeübt hätte oder dass die von Frau K. übernommenen abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin zur Gänze umfassend erfüllt worden wären. Ebenso hat sie sich nicht gegen die unzulässige Beschränkung ihrer Geschäftsführung oder zumindest ihrer Aufsichts- und Kontrollaufgaben in Bezug auf die Entrichtung der Abgaben mit entsprechenden gerichtlichen Schritten zur Wehr gesetzt oder ist von ihrer Geschäftsführerfunktion zurückgetreten (vgl. VwGH 30. März 2006, 2003/15/0080; VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164). Die Entgegennahme der Zusicherung der tatsächlich handelnden Person, sie würde sich gesetzeskonform verhalten, reicht jedenfalls nicht aus, um ein Verschulden der Bf. im Sinne des § 9 BAO auszuschließen.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

Aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte die Inanspruchnahme der Bf. für die im Spruch dieses Erkenntnisses dargestellten Abgabenschulden der Primärschuldnerin (um Wiederholungen zu vermeiden wird hinsichtlich der näheren Darstellungen der jeweiligen Teilbeträge auf den Spruch verwiesen) im Ausmaß von Euro 40.631,81 zu Recht, sodass die Beschwerde (bis auf den oben näher behandelten Betrag von Euro 353 an Umsatzsteuer 2006) als unbegründet abzuweisen war.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Auf die oben jeweils näher dargestellte Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 4. Juni 2014