

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Franz Grauf und Dr. Bojan Vigele, Hans-Wiegele Straße 3 Tür 1, 9100 Völkermarkt, über die Beschwerde vom 12.6.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Klagenfurt vom 17.2.2014, betreffend Haftung für Abgabenschulden zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsanspruchnahme wird auf einen Betrag von € 244.391,98 eingeschränkt und setzt sich dieser wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	06/2012	16.08.2012	4.814,98
Lohnsteuer	08/2012	17.09.2012	1.289,19
Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	1.285,03
Zuschlag/ Dienstgeberbeitrag	08/2012	17.09.2012	117,08
Umsatzsteuer	07/2012	17.09.2012	17.239,14
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	17.817,65
Kapitalertragsteuer	01-12/2008	07.01.2009	75.316,90
Kapitalertragsteuer	01-12/2009	07.01.2010	36.730,08
Kapitalertragsteuer	01-12/2010	07.01.2011	50.354,26
Kapitalertragsteuer	01-12/2011	09.01.2012	39.427,67
Gesamtsumme			244.391,98

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

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der TGmbH (in der Folge TGmbH) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 19.9.2012 das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde mit einem Sanierungsplan mit einer Quote von 20% abgeschlossen, dieser Sanierungsplan mit Beschluss vom 11.4.2013 bestätigt und das Konkursverfahren aufgehoben.

Bf (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.), geboren am xy, fungierte seit 6.4.2007 als Geschäftsführerin. Als Gesellschafterin der TGmbH war die Bf. seit dem genannten Zeitpunkt mit einer Stammeinlage von € 36.400,00 zu 100% an der Gesellschaft beteiligt.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 25.3.2013 mit dem Betreff "Uneinbringlicher Abgabengrückstand der Firma, Inanspruchnahme zur Haftung gemäß § 80 iVm § 9 Bundesgabenordnung (BAO) wurde die Bf. unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen ersucht Folgendes zu belegen: "...im aushaftenden Abgabengrückstand von € 314.016,19 (Auflistung der haftungsrelevanten Abgaben) sind neben vereinnahmten Umsatzsteuern auch Abzugsteuern enthalten, die nicht ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt worden sind. Dies stellt eine schuldhafte Pflichtverletzung dar. Laut Firmenbuchauszug waren Sie im Zeitraum 6.4.2007 bis dato als Vertreterin der TGmbH bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion als zur Vertretung der GmbH nach außen berufenes Organ oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen. Da die angeführten Abgabenbeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass Sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind. Die genannten Abgabenbeträge sind bei der Primärschuldnerin als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet wurde und mit einer Quote von maximal 20% auf die Konkursforderungen gerechnet werden kann. Sofern die Primärschuldnerin bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine detaillierte Aufstellung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher gewordene Fälligkeiten darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Primärschuldnerin (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sind. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen anzugeben und gegenüber zu stellen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt Ihnen als Vertreterin, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen

Gläubiger der Primärschuldnerin noch Befriedigung erlangten zu erbringen. Im Falle der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten schuldhaft verletzt haben und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschulden im vollen Ausmaß. Wird der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in einwandfrei nachvollziehbarer Weise erbracht, liegt es im Ermessen des Finanzamtes die Haftung für die angeführten uneinbringlichen Abgabenbeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt, sähe sich das Finanzamt veranlasst die gesetzliche Vertreterhaftung gegen Sie im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Als Vertreterin trifft Sie das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast. Als Vertreterin sind Sie insbesondere zur Darstellung der wirtschaftlichen Situation der Primärschuldnerin zum Zeitpunkt des Eintritts der Abgabenfälligkeit verpflichtet. Ihnen obliegt es daher auch konkret darzulegen, ob und in wieweit die (noch) vorhandenen liquiden Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt wurden. Diese Verhältnisse sind aus der Aktenlage nicht ersichtlich, sie sind von der Vertreterin nachzuweisen. Wird der Nachweis nicht angetreten, obwohl der Vertreterin dazu Gelegenheit geboten wurde, können diesen die aushaftenden Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden. Lässt sich somit auf Grund einer detaillierten Liquiditätsrechnung feststellen, welcher Betrag (bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben) bei gleichmäßiger Verteilung der liquiden Mittel auf sämtliche Gläubiger anteilig das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, besteht die Haftung nur für jene Differenzbeträge, um die bei gleichmäßiger Verteilung der Zahlungsmittel auf alle Gläubiger das Finanzamt mehr erhalten hätte als es tatsächlich erhalten hat. Wird kein oder ein nicht gänzlich ausreichendes Gegenvorbringen erstattet oder werden bloße Pauschalbehauptungen über eine angeblich fehlende Benachteiligung der Abgabengläubiger aufgestellt, ohne diese auch nur annähernd konkret (ziffernmäßig) zu belegen, ist der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen und wird die Haftung unter Hinweis darauf geltend gemacht. Die etwaige (seitens des Haftungspflichtigen nachzuweisende) Einschränkung auf allfällige Differenzbeträge gilt nicht für die Lohnsteuer und andere von ausbezahlten Beträgen (wie Löhne und Gehälter) einzubehaltende und an das Finanzamt abzuführende Abgaben (zB Kapitalertragsteuer), die in jedem Fall zur Gänze zu entrichten wären. Sollten Sie dieser Aufforderung zur detaillierten Darstellung nicht nachkommen, muss davon ausgegangen werden, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung durch Sie als Vertreterin zur Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin geführt hat und werden Sie daher für den gesamten Rückstand zur Haftung herangezogen." Diesem Schreiben wurde ein Rückstandsausweis angeschlossen, in dem eine Abgabenschuld von € 314.016,19 ausgewiesen wurde.

Die Bf. nahm zu diesem Vorhalt des Finanzamtes nicht Stellung.

Mit Bescheid vom 17.2.2014 wurde die Bf. für Abgabenschulden von € 210.239,86 zur Haftung nach §§ 9 und 80 BAO herangezogen. Begründet wurde dies damit, dass die Bf. den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht habe. Hinsichtlich der einzubehaltenden und abzuführenden Lohnabgaben sei auf die Bestimmung des § 76 Einkommensteuergesetz hinzuweisen, wonach jede Zahlung vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine Pflichtverletzung darstelle.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen er hob die Bf. (im Wege ihres steuerlichen Vertreters, nach Fristverlängerung) am 20.6.2014 Beschwerde gegen den angeführten Bescheid. Begründet wurde dies zunächst damit, dass die Bf. im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung überhaupt keine Mittel zur Abdeckung der fälligen laufenden Aufwendungen gehabt habe; die angeführten Steuern seien noch nicht fällig gewesen, weshalb der Bf. ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht vorzuwerfen sei. Für eine Haftung der Bf. für die erst nach Insolvenzeröffnung fällig gewordenen Abgabenverbindlichkeiten fehle daher die gesetzliche Grundlage. Eine Haftung der Bf. für die Dienstgeberbeiträge bestehe deshalb nicht, weil sie vom Vertretenen selbst geschuldet werden (Dienstgeberbeiträge/Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 5/2012 € 1.276,39/€ 116,29, 6/2012 € 1.843,74/€ 167,99, 7/2012 € 1.285,03/€ 117,06, und 8/2012 € 1.285,03/€ 117,08). Die Vorschreibung dieser Beträge sei sohin ohne gesetzliche Grundlage erfolgt. Hinsichtlich der Lohnsteuer gehe aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor wann die Löhne, für die Lohnsteuer nunmehr im Haftungsbescheid vorgeschrieben worden sei, tatsächlich bezahlt worden seien. Sollten diese Löhne nach der Insolvenzeröffnung bezahlt worden sein, fehle es auch hier an der rechtlichen Grundlage für die Vorschreibung dieser Lohnsteuern (Lohnsteuer 5/2012 € 120,07, Lohnsteuer 6/2012 € 1.662,55, Lohnsteuer 7 und 8/2012 je € 1.289,19). Nachdem aus dem Insolvenzakt an sich ersichtlich sei, dass die Arbeitnehmer die entsprechenden Forderungen erst im Insolvenzverfahren angemeldet hatten und sohin erst nach Insolvenzeröffnung auch die Löhne bezahlt worden seien, sei eine Haftung der Bf. nicht eingetreten. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass die TGmbH bis zur Insolvenzeröffnung bis auf einen Betrag von € 20.000,00 sämtliche Abgabenverbindlichkeiten bezahlt habe. Wenn in weiterer Folge mit der Anfechtung dieser Zahlungen seitens des Finanzamtes Rückzahlungen erfolgt seien, so könnten diese Zahlungen nicht der Bf. angelastet werden. Übrig würden somit die Umsatzsteuerverbindlichkeiten bleiben. Die Umsatzsteuer 2011 sei erst im Wege einer nach Insolvenzeröffnung durchgeföhrten Betriebsprüfung erfolgt, sodass der Betrag von € 17.817,65 nicht der Bf. anzulasten sei, zumal sie der Bf. vor Insolvenzeröffnung nicht bekannt gewesen sei und nicht zur Vorschreibung gelangt sei. Für die übrigen Umsatzsteuern für März 2012 bis einschließlich Juli 2012 gebe es deshalb keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, weil der Betrag vom Finanzamt infolge Anfechtung ebenfalls rückgezahlt worden sei. Darüber hinaus sei dem angefochtenen

Bescheid nicht zu entnehmen, warum Umsatzsteuerbeträge von der Bf. zu 100% zu bezahlen seien. Selbst wenn die Bf. alle Gläubiger anteilmäßig befriedigt hätte, hätte sich auf Grund der entsprechenden Anfechtungsbestimmungen somit auf gesetzlicher Grundlage als Geschäftsführerin die Rückzahlung dieser Beträge begehen müssen bzw. hätte der Insolvenzverwalter in weiterer Folge alle diese Zahlungen angefochten. In diesem Zusammenhang ist das Verfahren mangelhaft geblieben, die Tatsachengrundlagen für die 100%ige Haftung der Schuldnerin ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Dies gelte auch für die Lohnsteuer. Unmittelbar vor Insolvenzeröffnung hätten beim Finanzamt Verbindlichkeiten von € 20.000,00 bestanden. Wenn das Finanzamt zufolge Anfechtungserklärung durch den Insolvenzverwalter Rückzahlungen tätige, so sei daraus kein Verschulden der Bf. ableitbar.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und der Haftungsbetrag um € 4.749,89 auf € 305.489,97 eingeschränkt. Begründend wurde darin ausgeführt, dass im aushaltenden Abgabenrückstand neben vereinnahmten Umsatzsteuern auch Abzugsteuern enthalten seien, zufolge nicht ordnungsgemäßer Abfuhr an das Finanzamt liege eine Pflichtverletzung vor. Da die Abgabenbeträge von € 305.489,97 während der Vertretungsperiode der Bf. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, und auch in der vorliegenden Beschwerde kein Gegenbeweis erbracht worden sei, liege eine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflicht als Vertreterin der Primärschuldnerin vor. Der Einwand, dass Abgabenbeträge erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgeschrieben worden seien (Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2011, Umsatzsteuer 2011) sei unbeachtlich und ändere an der Haftung nichts. Die Beträge seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, sie verfüge über kein Einkommen und Vermögen. Ein Liquiditätsnachweis mit detaillierter Aufstellung der Gläubiger und der offenen Verbindlichkeiten bzw. die darauf geleisteten Zahlungen sei von der Bf. weder vorgelegt noch in der Beschwerde nachgeholt worden, das Finanzamt gehe somit davon aus, dass die Bf. die ihr obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung ursächlich für die Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin sei; sie hafte daher für die uneinbringlichen Abgabenschulden im vollen Ausmaß. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, verdränge bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen. Im gegenständlichen Fall seien lediglich Pauschalbehauptungen über die fehlende Benachteiligung des Abgabengläubigers ohne näheren Nachweis erfolgt, die Vertreterin sei ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Die seitens des Haftungspflichtigen nachzuweisende Einschränkung auf allfällige Differenzbeträge gelte nicht für die Lohnsteuer und an das Finanzamt abzuführende Kapitalertragsteuer, die in jedem Fall zu entrichten gewesen seien. Ein Nachweis, dass die Lohnsteuerbeträge nicht gezahlt worden seien, sei ebenfalls nicht erbracht worden. Lediglich hinsichtlich der nach der Insolvenzeröffnung fällig gewordenen Säumniszuschläge in der Höhe von € 4.749,89 könne der Beschwerde Folge gegeben werden, da diese Zahlungen nicht mehr von der Bf. hätten erfolgen dürfen.

Mit Eingabe vom 12.9.2014 stellte die Bf. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründet wurde dieser Antrag nicht.

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest:

1. Die TGmbH ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die das Transportgewerbe zum Geschäftsinhalt hat.
2. Bf (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) vertritt die TGmbH als deren einzige Geschäftsführerin selbständig seit 6.4.2007. Sie ist zu 100% an ihr beteiligt.
3. Von der TGmbH wurde am 17.9.2012 eine Zahlung von € 50.000,00 geleistet, mit der auf ihre Weisung hin gezielt gerichtete Abgaben von € 3.499,36 entrichtet wurden, der Rest wurde auf die ältesten Abgabenschuldigkeiten verrechnet; diese sind nicht in den Schreiben des Finanzamtes vom 25.3.2013 und 17.2.2014 beigeschlossenen Rückstandsausweisen nicht enthalten.
4. Der unter Punkt 2 angeführte Betrag wurde vom Finanzamt am 8.10.2012 an das Massekonto rücküberwiesen; dies mit der Anmerkung, dass "ansonsten eine Anfechtungsklage wegen Bekanntsein der Zahlungsunfähigkeit eingebracht wird".
5. Im Abgabenrückstand der Bf. sind ua. Abgaben enthalten, die der Bf. im Zuge der Durchführung von abgabenbehördlichen Prüfungen (vgl. Berichte vom 23.10.2012 und vom 23.1.2013) zur Vorschreibung gebracht wurden. Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfungen - soweit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren relevant - waren einerseits die Umsatzsteuer (samt Umsatzsteuer-Nachschaufür das Monat 4/2012) und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, und andererseits Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum von 1.1.2009 bis 19.9.2012.
6. Über das Vermögen der TGmbH wurde mit Beschluss vom 19.9.2012 das Konkursverfahren eröffnet; in der Folge wurde ein Sanierungsplan ausgehandelt, der eine Quote von 20% vorsieht, zahlbar 12% binnen einem Monat nach Annahme, nicht jedoch vor Rechtskraft der Bestätigung des Sanierungsplanes durch den Insolvenzverwalter, weitere 4% binnen 12 und 24 Monaten nach Annahme des Sanierungsplanes mit Verfall der Raten und relativem Wiederaufleben der ursprünglichen Forderung im Sinne des § 156 IO (Beschluss vom 28.3.2013). Mit Beschluss vom 11.4.2013 wurde der Sanierungsplan rechtkräftig bestätigt.

In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als

die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO habe 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 diesem zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO erster Halbsatz ist ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschulden zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat.

Voraussetzung für die Haftungsanspruchnahme sind eine 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.

Unbestritten ist, dass die Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als Alleingeschäftsführerin zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die für die Abgaben der TGmbH herangezogen werden kann.

Unbestritten ist ebenfalls, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen bei der Gesellschaft im Hinblick auf das abgeschlossene Sanierungsverfahren mit einer Quote von 20% einbringlich sind. Da die genannte Quote im gegenständlichen Haftungsbescheid noch nicht berücksichtigt wurde, war der Beschwerde insofern Folge zu geben, als die Haftungsschuldigkeiten um 20% zu vermindern sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 13.5.2005, 2002/13/0183). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung der Abgaben zur Verfügung stehen, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. VwGH 15.5.1997, 96/15/0003), er die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Im gegenständlichen Fall lag es an der Bf., die als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115) und traf diese auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Der Bf. wurde bereits vor Erlassung des angefochtenen Bescheides vom Finanzamt im März 2013 die Möglichkeit eröffnet, einen Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und einzelnen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgaben - vorzulegen und die allenfalls geleisteten Zahlungen (Quoten) darzustellen. Hingewiesen wurde die Bf. im angeführten Schreiben vom 25.3.2013 auch auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach im Falle der Nichterbringung dieser Nachweise davon auszugehen sei, dass die Bf. die ihr obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin sei; unter diesen Umständen hafte sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß. Die Bf. ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

In der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid wiederum hat sich die Bf. - was das gegenständliche Thema anbelangt - lediglich darauf berufen, dass sie über keine liquiden Mittel zur Abdeckung ihrer Verbindlichkeiten verfügt hätte. In der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 12.8.2014 wurde darauf Bezug genommen und ist darin ua. unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung festgehalten, dass "ein nicht ausreichendes Gegenvorbringen bzw. bloße Pauschalbehauptungen über eine angeblich fehlende Benachteiligung des Abgabengläubigers nicht ausreichen, sondern eine solche durch ziffernmäßige Darstellung zu unterlegen ist, die Bf. somit ihrer qualifizierten Mitwirkungspflicht an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht nachgekommen sei". Der gegen diese Entscheidung eingebrachte Vorlageantrag der Bf. vom 12.9.2014 enthält wiederum keinerlei Nachweise in Form einer ziffernmäßigen Aufstellung (nämlich überhaupt keine Begründung).

Die Bf. ist im gesamten Verfahren somit rechnerische Nachweise, dass sie bei der Schuldentilgung die Abgabenbehörde nicht schlechter gestellt hat, schuldig geblieben. Das Bundesfinanzgericht hält es somit nicht für rechtswidrig, ihr diese Abgaben zur Gänze vorzuschreiben.

An dieser Stelle sei nur nochmals erwähnt, dass nicht nur dem Schreiben des Finanzamtes vom 25.3.2013, sondern insbesondere auch der Beschwerdevorentscheidung Vorhaltcharakter zukommt, die der Partei Gelegenheit zu einem Gegenvorbringen bietet, dessen Nichterstattung ihr zur Last fällt (z.B. VwGH 21.2.2007, 2005/17/0088, 26.2.2004, 2004/16/0034, 16.11.2004, 2000/17/0010, mit Hinweis auf Stoll, BAO, Band 3, 2713).

Dem Vorbringen der Bf., dass diese Abgaben erst nachträglich auf Grund von Abgabenprüfungen zur Vorschreibung gelangt seien und eine Haftung dafür nicht geltend gemacht werden könne, ist entgegenzuhalten, dass sich bei den in Rede stehenden Abgaben der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter der Abgabenzahlungspflicht nachgekommen ist, danach richtet, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Aus haftungsrechtlicher Hinsicht ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht der (spätere) Zeitpunkt der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung maßgebend (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 9 Tz 10 und die dort angeführte Rechtsprechung). Nur der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle ausgeführt, dass die Primärschuldnerin gegen die auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfungen ergangenen Abgabenbescheide (hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1.1.2009 bis 19.9.2012) kein Rechtsmittel erhoben hat bzw. auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung überhaupt verzichtet hat (Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer Prüfungszeitraum 2008 bis 2011, Umsatzsteuernachschaub 4/2012). Der Einwand, dass die von der abgabenbehördlichen Prüfung umfassten Abgaben die rechtliche Grundlage fehle, geht somit ins Leere.

Verfehlt ist auch der Einwand der Bf., dass sie die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge nicht selbst schulde; dies trifft auf alle in Rede stehenden Abgaben zu, die im Haftungswege auf Grund der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin nach den dafür vorgesehenen gesetzlichen Bestimmungen hereinzubringen sind.

Das angeführte Gleichbehandlungsgebot umfasst hingegen nicht die Lohnsteuer (vgl. VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137). Auf Grund des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ist in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Daher stellt jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 BAO dar (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Wenn die Bf. die Haftung für diese Abgabe bestreitet, so ist dazu auszuführen, dass es ihr im gesamten Abgabenverfahren nicht gelungen ist, Gründe aufzuzeigen, die sie daran gehindert hätten, ihre abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, nämlich die Lohnabgaben im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten (UFS 5.1.2009, RV/1359-L/07 mit Hinweis auf VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Die im gegenständlichen Fall aufgezeigten mannigfachen Unregelmäßigkeiten (Verkürzung von Arbeitslöhnen, falsche Versteuerung von Lohnbestandteilen, Nichtversteuerung von Sachbezügen etc.) stellen für sich schon für sich allein eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar, die im gegenständlichen Fall auch kausal für die spätere Uneinbringlichkeit der auf diese Löhne entfallenden Lohnabgaben war. Hinzu tritt, dass die Primärschuldnerin bzw. der Insolvenzverwalter die auf Grund des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens erfolgten

Hinzuschätzungen nicht in Streit gezogen hat. Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes kann die Bf. mit diesem Argument nicht durchdringen.

Auch die Kapitalertragsteuer ist vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Damit ist (wie bei der Lohnsteuer) die Möglichkeit der haftungsausschließenden Verschuldensentkräftigung durch den Nachweis nicht ausreichender Mittel nicht gegeben.

Fälligkeitszeitpunkte der gegenständlichen Abgaben sind nach § 96 Abs. 1 EStG 1988 somit die in der am Beginn dieses Erkenntnisses ersichtlichen Aufstellung angeführten.

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EStG 1988) haben unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen (Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 95 Tz 3 letzter Absatz). Für den Beschwerdefall ist somit entscheidend, ob die TGmbH verpflichtet war, für die Streitjahre Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17. 12. 1996, 94/14/0148, daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Unbestrittenermaßen liegt im gegenständlichen Fall ein Abgabenbescheid gegenüber der TGmbH vor; im Prüfungsbericht vom 23.10.2012 ist festgehalten, dass von der TGmbH nicht im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit stehende Zahlungen erfolgt sind sowie von der Bf. (zur Abdeckung von Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Lebensführung stehende) Entnahmen getätigten wurden, die als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren waren. Auch hier liegt von vorneherein eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar; es gilt das für die Lohnsteuer Gesagte. Die Bf. haftet somit jedenfalls auch für die Kapitalertragsteuer. Die Einwendung, dass die Kapitalertragsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht bekannt gewesen sei, kann der Beschwerde auch hier nicht zum Erfolg verhelfen. Im Übrigen ist - wiederholend festzuhalten, dass die Primärschuldnerin auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung für die (auch die Kapitalertragsteuer umfassende) Prüfung verzichtet hat (so.).

Wenn die Bf. vorgebracht hat, dass sie die Abgabenschulden, für die sie nunmehr zur Haftung herangezogen wurde, durch Zahlung eines Betrages von € 50.000,00 getilgt hat und dieser Betrag vom Finanzamt aus Anfechtungsgründen an das Massekonto rücküberwiesen wurde, so entspricht dies nicht den Tatsachen. Mit dem Betrag von € 50.000,00 wurden nämlich Abgabenschulden (aus Jahren vor 2012) sowie solche getilgt, für die die Bf. dem Finanzamt eine Verrechnungsweisung (Abgaben der Jahre 2012 wie z.B. Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer, die im Haftungsbetrag nicht enthalten sind) erteilt hat. Es handelt sich durchwegs um Abgaben, die mit der auf Grund der Anfechtung erfolgten Rückzahlung in keinerlei Zusammenhang stehen, sodass dem erhobenen Einwand der Bf. nicht gefolgt werden kann.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung konnte die Abgabenbehörde nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung 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 Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Laut Firmenbuchauszug ist die Bf. einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft, somit die einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden nicht mehr bei der Primärschuldnerin hereingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 97/14/0176 vom 14.1.2003) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen. Gründe, die im gegenständlichen Verfahren im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen gewesen wären, hat die Bf. nicht vorgebracht.

Was den Haftungsbetrag anbelangt, war dieser um jene Abgaben zu kürzen, deren Fälligkeit erst nach der Konkurseröffnung/19.9.2012 eingetreten, das sind die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.8.2014 angeführten Beträge (von € 4.749,89).

Der Beschwerde war sohin teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. September 2017

