

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Theiss Puchinger Steuerberatungs und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Brucknerstraße 8/9, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 24. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015, Steuernummer, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 940.995,61 herabgesetzt wird:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	2008	59.705,10
Umsatzsteuer	2009	262.381,50
Umsatzsteuer	01-05/2010	86.832,08
Kapitalertragsteuer	2008	69.655,95
Kapitalertragsteuer	2009	306.111,74
Kapitalertragsteuer	01-06/2010	156.309,24

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsvorhalt vom 30. Oktober 2013 wandte sich das Finanzamt an die Beschwerdeführerin (Bf.) als ehemalige Geschäftsführerin der T-GmbH und führte aus wie folgt:

Auf dem Abgabenkonto der genannten Firma würden Abgabenrückstände in Höhe von insgesamt € 1.979.324,98 unberichtigt aushaften, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden sei.

Laut Firmenbuchauszug sei die Bf. im Zeitraum von 22.03.2008 bis 07.08.2010 zur Geschäftsführerin der GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen. Demnach sei sie für die Entrichtung der in diesem Zeitraum fällig gewordenen Abgaben in Höhe von € 1.045.098,72 verantwortlich gewesen.

Sie werde daher als ehemalige verantwortliche Geschäftsführerin aufgefordert, für die Entrichtung dieses Betrages Sorge zu tragen oder Unterlagen dem Finanzamt vorzulegen, die aussagekräftig dokumentieren könnten, dass die Bf. ohne Ihr Verschulden an dessen Entrichtung gehindert gewesen sei.

Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Die Bf. werde ersucht bekanntzugeben, ob die GmbH zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben über finanzielle Mittel verfügt habe, die deren Entrichtung ermöglicht hätten.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma werde sie als gesetzliche Vertreterin (Geschäftsführerin) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 iVm 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen, es sei denn, sie könne beweisen, dass sie ohne ihr Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang werde ihr Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der §§ 9 und 80ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters sei, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt sei, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.01.1997, 96/08/0206). In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die

Abgabenschulden rechtzeitig -zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet worden seien, sondern auch, dafür entsprechende Beweisangebote zu erstatten.

Die Bf. werde daher aufgefordert, anzugeben, ob im Zeitraum, in dem sie als Vertreterin der GmbH für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich gewesen sei, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (z.B. Kredit- od. Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden seien.

Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde die Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ziffernmäßig darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Die Bescheide und Betriebsprüfungsberichte wurden dem steuerlichen Vertreter der Bf. am 16. Mai 2014 elektronisch übermittelt.

Nachdem eine Beantwortung des Haftungsvorhaltes nicht erfolgte, wurde die Bf. mit Bescheid vom 23. Februar 2015 gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführerin der T-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 1.045.098,72, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2008	59.705,10	16. 02. 2009
Umsatzsteuer	2009	262.381,50	15. 02. 2010
Umsatzsteuer	01-08/2010	138.832,08	15. 10. 2010
Kapitalertragsteuer	2008	69.655,95	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	2009	306.111,74	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	01-08/2010	208.412,35	Binnen einer Woche nach Zufließen

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihr als Vertreterin der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und seien befugt, diesen zustehenden

Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabenschuldern für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person seien somit das Vorliegen einer Abgabenschuld gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im gegenständlichen Fall stehe die Uneinbringlichkeit fest, da die T-GmbH am Datum-1 von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht worden sei.

Unbestritten sei, dass der Bf. als Geschäftsführerin der Gesellschaft bis 7. August 2010 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen sei.

Schuldhaftes Verstoßen gegen abgabenrechtliche Pflichten würden zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen.

Diese setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten würden vor allem die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gehören.

Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Hinsichtlich der Heranziehung für ausstehende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Vorauszahlungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und den § 16 selbst zu berechnen habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe. Für die Zeiträume 2008, 2009 und 01-08/2010 sei die Umsatzsteuer bescheidmäßig festgesetzt, aber bisher nicht entrichtet worden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Kapitalertragsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95,96 EStG 1988) hätten unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen. Die Kapitalertragsteuer sei gemäß § 96 Abs. EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen. Für die Zeiträume 2008, 2009 und 01-08/2010 sei die Kapitalertragsteuer nicht entrichtet worden.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2013 sei die Bf. aufgefordert worden darzulegen, dass sie ohne ihr Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Sie sei dieser Aufforderung - sohin ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzulegen - nicht nachgekommen. Sie habe keine Nachweise für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung erbracht. Es stehe somit fest, dass sie der Verpflichtung, als gesetzliche Vertreterin der Gesellschaft für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sei.

Es werde auf die beiliegenden Bescheide vom 21. April 2011 verwiesen. Diese Abgaben seien zu den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffenden Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Die Geltendmachung der Haftung sei in der Regel ermessenskonform, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien.

In der dagegen am 24. März 2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. ein wie folgt:

- Zur Haftungsinanspruchnahme im Allgemeinen

Als eine Voraussetzung für die Haftung gelte, dass eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall vorliege. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so bestehe keine Haftung (*Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 24).

Es sei zwar richtig, wie in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass der Vertreter darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei. Dem Vertreter obliege jedoch dabei kein negativer Beweis, sondern die schlüssige Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegengestanden seien. Es sei jedoch auch zu beachten, dass die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters die Behörde nicht von jeglicher

Ermittlungspflicht entbinde. Nach der herrschenden Rechtsprechung bestehe eine Pflicht dann, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben würden (*Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 22).

Wenn der Behörde nach der Aktenlage (beispielsweise infolge einer Außenprüfung) bekannt sei, dass mangels liquider Mittel eine Abgabentrichtung nicht möglich gewesen sei, so treffe den Vertreter keine Haftung (*Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 27). Gerade diese Abgabenprüfung habe stattgefunden.

Es müsse aufgrund der Durchsicht der Belege der Behörde klar gewesen sein, dass zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben der Betrag von über € 1.000.000,00 zu keinem Zeitpunkt im Vermögen der GmbH vorhanden gewesen sei, sodass es zu keiner Haftung für die Bf. kommen könne. Ob dem Vertreter eine Schuld an der Zahlungsunfähigkeit treffe, sei jedoch irrelevant (*Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 10).

- Umsatzsteuer 01-08/2010

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 01-08/2010 sei anzumerken, dass der Geschäftsführer ab der Zurücklegung der Geschäftsführung nicht mehr Vertreter der Gesellschaft iSd § 80 Abs. 1 BAO sei. Er hafte demnach nicht mehr für die Abfuhr von nach dieser Zurücklegung zu entrichtenden Abgaben (*Bieber/Brandl*, in *Althuber*, Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, 25). Die Bf. habe die Geschäftsführung spätestens mit 2. August 2010 zurückgelegt (laut Firmenbuchauszug vom 24. März 2015). Somit könne sie für die Abfuhr der Umsatzsteuer 01-08/2010 nicht zur Haftung herangezogen werden, da diese erst am 15. Oktober 2010 fällig gewesen wäre. Bei der Haftung komme es daher auf Abgaben an, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle (*Ritz*, BAO⁵ § 9 Rz 26).

- Kapitalertragsteuer 01-08/2010

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2010 sei anzumerken, dass der Geschäftsführer ab der Zurücklegung der Geschäftsführung nicht mehr Vertreter der Gesellschaft iSd § 80 Abs. 1 BAO sei. Er hafte demnach nicht mehr für die Abfuhr von nach dieser Zurücklegung zu entrichtenden Abgaben (*Bieber/Brandl*, in *Althuber*, Geschäftsführer- und Vorstandshaftung, 25). Die Bf. habe die Geschäftsführung spätestens mit 2. August 2010 zurückgelegt (laut Firmenbuchauszug vom 24. März 2015). Somit könne sie für die Zahlung der Kapitalertragsteuer 01-08/2010 nicht zur Haftung herangezogen werden, da diese erst nach dem 2. August 2010 fällig gewesen wäre.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass sich der Haftungsbescheid als rechtswidrig erweise.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. Mai 2015 wurde der Beschwerde insoweit stattgegeben, als nunmehr die Haftung für nachfolgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 940.995,61 geltend gemacht werde, da der Haftungsbetrag bezüglich der

Umsatzsteuer 01-08/10 und der Kapitalertragsteuer 01-08/10 auf die vom Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit umfassten Abgabenanteile einzuschränken sei:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2008	59.705,10	16. 02. 2009
Umsatzsteuer	2009	262.381,50	15. 02. 2010
Umsatzsteuer	01-05/2010	86.832,08	15. 07. 2010
Kapitalertragsteuer	2008	69.655,95	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	2009	306.111,74	Binnen einer Woche nach Zufließen
Kapitalertragsteuer	01-06/2010	156.309,24	Binnen einer Woche nach Zufließen

Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen würden, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO ergebe sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH für die diese Gesellschaft treffenden Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Dabei sei es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, ansonsten von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 15.1.1979, 2520/78; VwGH 5.3.1979, 2645/78; VwGH 10.6.1980, 535/80; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148; VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 21.12.1989, 84/17/0006).

Gemäß § 248 BAO könne der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Abgabeananspruch (Abgabenbescheid, § 198 BAO) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustünden.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabeananspruch andererseits müsse zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen, dennoch könne daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen sei.

Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabeananspruch ergebe; denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre

seine gegen den Abgabenanspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen.

Infolgedessen sei Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob die Bf. zu Recht als Haftende für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben könnten daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169; VwGH 13.9.1988, 85/14/0161). Dies sei erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Abgabepflichtigen erlassen worden sei, möglich.

Die Bf. sei unbestritten im Zeitraum 22.3.2008 bis 7.8.2010 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der T-GmbH für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten dieses Unternehmens verantwortlich gewesen. Damit sei sie aber auch verpflichtet gewesen, für die rechtzeitige Meldung und Abfuhr von Abgaben in diesem Zeitraum Sorge zu tragen.

Die Bf. führe richtig an, dass der Vertreter nach ständiger Rechtsprechung darzutun habe, aus welchen Gründen die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei.

Gleichzeitig werde aber diese Beweislast zum Teil auf die Behörde rücküberwälzt, da auch diese von sich aus Ermittlungspflichten wahrzunehmen hätte. Aus der Aktenlage würde sich ergeben, dass aus den Außenprüfungen erkennbar gewesen sei, dass kein Vermögen vorhanden gewesen sei, das zur gleichmäßigen Verteilung hätte gelangen können.

Mit dieser Argumentation übersehe die Bf. aber, dass eine Betriebsprüfung keine punktuelle Vermögens- oder Liquiditätsprüfung sei, sondern über die ordnungsgemäße Einhaltung der gesetzlichen vorgeschriebenen Buchführungspflichten und den daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen befinde. Und im Gegenteil ergebe sich sogar aus dem Prüfungsergebnis, dass hohe Erträge der Steuerleistung hätten entzogen werden sollen sowie auch Schwarzlöhne ausbezahlt worden seien. Schon im Zuge der Betriebsprüfung sei keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorgelegt worden, angebliche Belege über Fremdleistungen hätten sich als Scheinrechnungen herausgestellt. Die willentliche Steuerhinterziehung sei somit als erwiesen zu betrachten.

Außerdem übersehe die Bf., dass trotz Aufforderung (Vorhalt zur geplanten Haftungsinanspruchnahme vom 30.10.2013) und wiederholter Zufristungen von über einem Jahr (Telefonate zwischen der Haftungspflichtigen und deren Vertreter) bis dato kein einziger Nachweis zur ordnungsgemäßen Pflichterfüllung vorgebracht worden sei. Wie dieser Nachweis auszusehen hätte, gehe klar aus dem Vorhalt hervor. Auch die Beschwerdeschrift erschöpfe sich in reinen Behauptungen und der oben angeführten Beweislastumkehr.

Aus der Aktenlage ergebe sich somit, dass schon die Erklärungspflichten willentlich nicht erfüllt worden seien und die hohen nachgewiesenen Erträge an der Steuer hätten vorbeigeschafft werden sollen.

Für die Haftungsinanspruchnahme reiche bereits geringe Fahrlässigkeit aus, die Hinterziehung von Abgaben stelle wohl unbestritten die schuldhafte Pflichtverletzung dar.

Zu folgen sei der Beschwerde nur im Punkt des Zeitraums, in dem die Haftungspflichtige geschäftsführend tätig gewesen sei und somit die Haftungsschuld bezüglich Umsatzsteuer 01-08/10 auf die Monate 01-05/10 und die darauf durchschnittlich fallende Steuerforderung einzuschränken sei. Obwohl aus Zweckmäßigkeitsgründen die Festsetzung mit dem Zeitraum 01-08/10 erfolgt sei, wäre die Abgabepflichtige zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet gewesen. Somit hätten die Umsätze für Jänner, Februar, März, April und Mai einzeln gemeldet und zu deren Fälligkeiten 15.3., 15.4., 15.5., 15.6. und 15.7. entrichtet werden müssen.

Analog hierzu ist die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-08/10 zu betrachten, wobei bei Steuern aus Vermögenserträgen (wie Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer) kein Gleichbehandlungsprinzip zur Anwendung kommt. Bei Zukommen der Erträge werde die Steuer fällig (Zuflussprinzip). Für die Kapitalertragsteuer wären die einzelnen Fälligkeiten der 15.2., 15.3., 15.4., 15.5., 15.6. und 15.7. gewesen - auch hier sei auf die KEST 01-06/10 eingeschränkt worden.

Im Übrigen bleibe der Bescheid unverändert.

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 25. Mai 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass der Argumentation der Finanzverwaltung, dass eine Abgabenprüfung keine punktuelle Vermögens- oder Liquiditätsprüfung sei, entgegenzuhalten sei, dass der Behörde klar sein müsse, dass die Gesellschaft im Konkurs sei und daher auch die Abgabenprüfung konkursbedingt stattgefunden habe. Das Problem des Haftungsverfahrens bestehe nun aber darin, dass einerseits die Behörde über die Beschwerden gegen die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide nicht abspreche, aber auf der anderen Seite gerade die bekämpften Feststellungen zur Untermauerung des Haftungsbescheides heranziehe. Es werde daher im Rahmen der beantragten mündlichen Verhandlung zu zeigen sein, dass die Haftungsinanspruchnahme lediglich auf der haltlosen Zuschätzung im Rahmen der Außenprüfung basiere. Die Bf. sei aber im Zuge der Abgabenprüfung überhaupt nicht zu Rate gezogen und es sei ihr auch nicht die Möglichkeit gegeben worden, zu dem Themenkomplex im Rahmen des laufenden Ermittlungsverfahrens Stellung zu nehmen. Erst Jahre, nachdem die Prüfung abgeschlossen sei, werde ihr mitgeteilt, dass ein Haftungsbetrag ausständig sei.

Abschließend beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit.

In der am 8. Oktober 2015 unter Ausschluss der Öffentlichkeit durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bf. ergänzend aus, dass zum Zeitpunkt, als die Betriebsprüfung bei der Firma T-GmbH stattgefunden habe, die Bf. schon einige Jahre nicht mehr Geschäftsführerin gewesen sei, weshalb sie von der Betriebsprüfung nicht gewusst hätten, erst als vor ein oder zwei Jahren das Finanzamt mit der Aufforderung gekommen sei, eine Million zu zahlen.

Im Rahmen der BAO sei diese Haftungsinanspruchnahme ein sehr formalisierter Prozess, der de facto mit der Frage, wieviel Abgabenschuld es gebe, wenig zu tun habe. Das sei eine Vorfrage. Man habe bei der Firma T-GmbH überhaupt keine Buchhaltung gefunden und sei somit von der Behörde geschätzt worden. In den Konkursfällen mache man das gerne. Der Prüfer habe oft auch keine andere Möglichkeit.

Auf Vorhalt der Verhandlungsleiterin, dass es laut Firmenbuch keinen Konkurs gebe, sondern die Firma mangels Vermögens gelöscht worden sei, erklärte der steuerliche Vertreter, dass das für ihn das gleiche sei.

Er habe das Problem, dass sich seine Mandantin im Haftungsverfahren befinde, aber in einem Zeitraum, in dem die Prüfung stattgefunden habe, keine Geschäftsführerin mehr gewesen sei. Sie habe auch keine Stellungnahme zur Betriebsprüfung abgeben können, da sie ja davon gar nichts gewusst habe. Sie müssten da in einem zweiten Verfahren, nämlich im Abgabenverfahren, vorgehen.

Das Haftungsverfahren sei eine Ermessensentscheidung seitens der Behörde. Festgestellt worden sei, dass eine Million an Abgabenschuldigkeiten vorhanden seien. Dies müsste bedeuten, dass irgendjemand dieses Geld habe. Bei einer Kapitalertragsteuer von einer Million seien das praktisch vier Millionen verdeckter Gewinnausschüttung aus der GmbH, die fiktiv aus der GmbH ausgeschüttet worden seien.

Wenn man vier Millionen herumliegen habe, dann habe man ein Haus, eine Liegenschaft, ein oder zwei Kinder, einen Mann und reise herum. Wenn man sich die Steuererklärungen seiner Mandantin ansehe, erkenne man, dass das nicht so sei. Das Geld, das im Rahmen der Abgabenschätzung fiktiv da sein müsse, sei nicht hier.

Seines Erachtens müsse sich die Finanzverwaltung, wenn sie einen Haftungsbescheid erlässt, fragen, ob man dieses Geld überhaupt von der Bf. eintreiben könne. Die Richtlinien selber, die allerdings nur für die Finanzverwaltung bindend seien, würden sagen, dass die Ermessensentscheidung von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Haftenden abhängen. Die Behörde habe sich nicht damit auseinandergesetzt, ob das Geld tatsächlich bei der Bf. gelandet sei und ob diese so lebe, als hätte sie ein oder zwei Millionen.

Wenn jemand zwei Millionen schwarz einstecke, dann würden die anders leben, die hätten eine teure Uhr usw. Seine Mandantin habe laut Steuererklärung Einkünfte von € 10.000,00 bis € 12.000,00 und Unterhaltungspflichten für zwei Kinder. Die wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit der Bf. sei für den Haftungsbetrag nicht gegeben. Die Finanzbehörde müsse berücksichtigen, ob eine Chance auf Einbringlichkeit bestehe. Aufgrund der derzeitigen Situation sei es nicht gewährleistet, dass seine Mandantin die € 940.000,00 jemals zahlen werde können.

Weiters erklärte der steuerliche Vertreter, wie ist es zu der Betriebsprüfung bzw. zu den Feststellungen gekommen sei. Wenn man Subaufträge vergebe - was zulässig sei -, würden diese bezahlt. Die T-GmbH habe den Auftrag an Subfirmen gegeben und wenn die Firmen irgendwann, nicht alle, im Konkurs gelandet seien, habe sich die Finanzverwaltung darauf konzentriert zu sagen, da die Firmen nicht mehr existent seien, seien das Scheinfirmen und daher die Rechnungen nicht zu akzeptieren und nur 50% dieser Rechnungen anzuerkennen. Aus diesem Grund seien dann Zuschätzungen erfolgt. Das passiere bei Firmen, die im Konkurs seien, bei laufenden mache man das nicht. Darum komme es zu dieser Summe. Jahre später erlasse man einen Haftungsbescheid mit einem entsprechenden Haftungspflichtigen, wenn es die Firma nicht mehr gebe, dort hole man sich das Geld.

Der Amtsbeauftragte wandte ein, dass die Prüfung nicht wegen Insolvenz angeordnet worden sei, sondern wegen eingereichter Gutschriftsvoranmeldungen im Juni und Juli 2010. Das Finanzamt habe im Oktober 2010 einen Vorhalt geschickt, man hätte die Möglichkeit gehabt, mit der ehemaligen Geschäftsführerin Kontakt aufzunehmen. Diese Feststellungen, die von der Außenprüfung getroffen worden seien, seien im Haftungsverfahren nicht diskutierbar. Die wirtschaftlichen Verhältnisse seien kein Hindernisgrund, einen Haftungsbescheid zu erlassen. Man könne eine dementsprechende Vereinbarung treffen, wie der Betrag abzufahren sein werde, aber das sei kein Grund, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Abschließend wandte der steuerliche Vertreter ein, dass die Richtlinien des BMF eindeutig sagen würden, dass kein Haftungsbescheid zu erlassen sei, wenn es die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen - etwa die Höhe des Einkommens - nicht hergebe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da die T-GmbH am Datum-1 von Amts wegen gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass der Bf. als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin im Zeitraum 22. März 2008 bis 2. August 2010 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dem Vorbringen der Bf., dass die Nachforderungen auf Schätzungen der Betriebsprüfung basieren würden, ihr keine Möglichkeit eingeräumt worden sei, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, und nicht geprüft worden sei, ob die Bf. die angebliche verdeckte Gewinnausschüttung auch tatsächlich erhalten habe, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabeananspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeananspruch.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), ist bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Zum Verschulden wird festgestellt, dass für die Jahre 2008 und 2009 bei der GmbH eine Betriebsprüfung durchgeführt wurde, die mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 21. April 2011 abgeschlossen wurde. Darin wurde Folgendes festgestellt:

Die hohen Verluste in den geprüften Jahren würden im Wesentlichen aus den hohen Subfirmeneingangsrechnungen resultieren. Mit dem (geringen bis gar nicht vorhandenen) Personal der Subfirmen könnten Leistungen in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe nicht erbracht werden. Seitens der verrechneten Subfirmen seien tatsächliche Leistungen somit nicht erbracht worden, zumal es unüblich sei, dass Zahlungen in der Höhe bis € 50.000,00 in bar erfolgt seien, die auf den maßgeblichen Kassabelegen aufscheinende Unterschrift nicht mit den Unterschriftsproben laut Firmenbuch übereinstimmen würden und entweder die Subfirmen bereits gelöscht bzw. an der angeführten Adresse unbekannt seien oder die eingetragenen Geschäftsführer in Österreich nicht aufhältig bzw. abmeldet seien.

Die Eingangsrechnungen hätten zur „Legitimierung“ von Fremdleistungsaufwand (nicht gemeldetes Personal, Schwarzarbeiter) und zur Reduzierung der Umsatzsteuerschuld der seitens der T-GmbH weiterverrechneten Leistungen gedient. Die Erfahrungen würden zeigen, bei der Schein- bzw. Deckungsrechnungsproblematik 50% der verrechneten Leistungen tatsächlich für Personalaufwand verwendet werde. Es würden somit im Schätzungswege 50% des verrechneten Fremdleistungsaufwandes als fiktiver Lohneinsatz für Schwarzarbeiter (Bruttolohnaufwand angesetzt. Die verbleibenden 50%, einschließlich der „lukrierten Vorsteuer“ (in Rechnung gestellte Umsatzsteuer), würden eine verdeckte Ausschüttung an die Bf. als Gesellschafterin-Geschäftsführerin darstellen.

Da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094), steht aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung das Verschulden der Bf. an den Malversationen fest.

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 (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; 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 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Kapitalertragsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), die gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG iVm § 27 Abs. 2 Z 1 EStG binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (wie auch der hier vorliegenden verdeckten Gewinnausschüttungen) abzuführen ist.

Im gegenständlichen Fall wurde behauptet, dass der Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden seien. Außerdem werde eingewandt, dass der Finanzbehörde aufgrund der Außenprüfung bekannt gewesen sei, dass mangels liquider Mittel eine Abgabentrichtung nicht möglich gewesen sei, weshalb die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden sei.

Dieser Einwand ist nicht erfolgversprechend, weil im Rahmen der Betriebsprüfung im Gegenteil festgestellt wurde, dass die im Rechenwerk der Primärschuldnerin befindlichen Belege einer objektiven Überprüfung nicht standhalten würden. Die steuerschonende Vorgangsweise setzt nämlich geradezu das Vorhandensein von nicht in der Buchhaltung aufscheinenden liquiden Mitteln voraus.

An der Bf., der als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Die Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises hat die Bf. jedoch nicht einmal ansatzweise versucht, wobei ein solcher mangels einer ordnungsgemäßen Buchhaltung auch gar keine taugliche Grundlage für eine Beschränkung des Haftungsbetrages sein könnte.

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Haftung hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen 2010 auf die Monate 01-05 und den Betrag von € 86.832,08 sowie hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2010 auf die Monate 01-06 und den Betrag von € 156.309,24 einzuschränken, womit auch dem Einwand der Bf. hinsichtlich der Beendigung ihrer Geschäftsführung und der zum Teil danach gelegenen Fälligkeiten Rechnung getragen wurde.

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

Die vom steuerlichen Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung geltend gemachten „Billigkeitsgründe“, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich ihr geringes Einkommen und ihre Sorgepflichten für zwei Kinder, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139). Soweit damit zum Ausdruck gebracht wird, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei der Bf. ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Von der Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 940.995,61 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

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

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

