

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 21.11.2014 gegen den Haftungsbescheid nach § 9 BAO der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 21.10.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Beschwerdeführerin wird für folgende Abgaben als Haftungspflichtige in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag €
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	0,00
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	10.398,47
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	1.576,28
Säumniszuschlag 1 (U 2009)	2010	17.06.2013	295,01
Säumniszuschlag 2 (U 2009)	2010	16.10.2013	147,50
Säumniszuschlag 3 (U 2009)	2010	16.01.2014	147,50
Säumniszuschlag 1 (U 2010)	2011	17.03.2014	0,00
			12.564,77

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im angefochtenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) für folgende Abgaben als Haftungspflichtige in Anspruch genommen:

Umsatzsteuer	2009	14.988,61
Umsatzsteuer	2010	14.311,58
Umsatzsteuer	2011	1.601,70
Säumniszuschlag 1	2010	299,77
Säumniszuschlag 1	2011	286,23
Säumniszuschlag 2	2010	149,89
Säumniszuschlag 3	2010	149,89
		31.787,67

In seiner Begründung führte er unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 ff BAO aus, die Bf. hafte als verantwortliche Vertreterin der GmbH insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung auszusprechen, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner (GmbH) uneinbringlich seien.

Die Bf. hafte auch dann für die nicht entrichteten Abgaben, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, es sei denn, sie weise nach, dass sie diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher nicht schlechter behandle als andere Verbindlichkeiten.

In ihrer Beschwerde führte sie aus, sie fungiere seit 11.5.2010 als unternehmensrechtliche Geschäftsführerin der GmbH. Im Herbst 2009 sei es für die Geschäftsführung völlig überraschend zur Sperre sämtlicher Konten der GmbH bei deren Hausbank gekommen. Die Bank habe in der Folge einen Rechtsanwalt mit der Durchführung eines außergerichtlichen Ausgleiches beauftragt und die ehemaligen Geschäftsführer und die weiteren Gesellschafter haftungsmäßig bis zur Grenze ihrer finanziellen Möglichkeiten in Anspruch genommen. Weiters habe die Bank die Kontrolle über sämtliche geschäftliche Tätigkeiten und die finanzielle Gebarung übernommen, sodass ab diesem Zeitpunkt von einer de facto-Geschäftsführung durch die Bank ausgegangen werden könne.

Anfang 2010 habe die GmbH die operative Tätigkeit bzw. den Betrieb eingestellt. Das Anlagevermögen wurde über Veranlassung der Bank mit Einstellung des Betriebes an eine andere GmbH veräußert, wobei der Kaufpreis zur Gänze an die Bank geflossen sei.

Geplant und vorgegeben seitens der Bank war, dass die GmbH nach dem Verkauf des Anlagevermögens abgewickelt werde, wobei noch offene Rechnungen mit den an die Bank zur Gänze zedierten Forderungen beglichen werden sollten.

Die nachfolgend eingetretene Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung sei darauf zurückzuführen, dass trotz laufender Mängelbehebungen nicht alle Forderungen entsprechend den Vorgaben einbringlich gemacht werden konnten, sodass in weiterer Folge auch die aushaftenden Verbindlichkeiten nicht wie geplant bezahlt werden konnten.

Tatsache sei, dass sämtliche Forderungen und Zahlungen an die Bank erfolgt seien und Verfügungen über die Konten der GmbH nur von der Bank getroffen wurden.

Zur Umsatzsteuer 2009 führte sie aus, die Nachforderung resultiere daraus, dass von der GmbH der Kaufpreis ursprünglich ohne Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. In der Folge begehrte der Käufer eine Änderung dahingehend, dass er das Kaufobjekt für Vermietungen nutzen wollte und daher der Kaufpreis mit Umsatzsteuer ausgewiesen werden sollte. In der Folge kam es zu Differenzen mit dem Käufer, der einerseits die Vereinbarung bestritt und einen Kaufpreisteilbetrag von ca. 57.000 € nicht mehr berichtigte. Richtigerweise werde die gemeldete Umsatzschuld von 29.916,95 € zu berichtigen sein.

Bezüglich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 werde ausgeführt, dass die Bezug habenden Ansprüche bei der Bank eingelangt, die erforderlichen Überweisungen an das Finanzamt (Umsatzsteuer) vorbereitet und unterfertigt, jedoch von der Bank trotz Aufforderungen nicht durchgeführt wurden.

Die Bf. habe somit sämtliche Handlungen gesetzt, um die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, wobei dies auf Grund der Verfügungen der Bank, die ausschließlich die Entscheidungen über die bei ihr geführten Konten der GmbH hatte, offensichtlich teilweise unterblieben sei.

Die Bf. habe stets versucht, alle Gläubiger im gleichen Verhältnis zu befriedigen, wobei dies nach Informationen der Bf. auch geschehen sei. Es werde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass im anhängigen Insolvenzverfahren anerkannte Forderungen von 113.725,60 € vorliegen und der Insolvenzverwalter mit den seinerzeitigen Erwerbern der Liegenschaft und der sonstigen Fahrnisse der GmbH in Verhandlungen stehe, zumal er davon ausgehe, dass diese zu einem zu geringen Betrag veräußert wurden. Dabei stehe eine Nachforderung von 200.000 € bis 300.000 € im Raum. Sollte diese realisiert werden, liege kein Forderungsausfall beim Finanzamt vor. Daher werde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. aus, die Verpflichtung des haftungspflichtigen Geschäftsführers beschränke sich auf die Verwaltung der dem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel und der gleichmäßige Verteilung auf alle Gläubiger (Gleichbehandlungsgrundsatz). Dieser Nachweis sei der Bf. ausdrücklich mit Vorhalt vom 2.7.2014 aufgetragen worden, alle damals verfügbaren Mittel und eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. Die Bf. sei diesem Ansuchen nicht nachgekommen, sie habe bloß die allgemeine Behauptung aufgestellt, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter gestellt zu haben. Dies löse keine (weitere)

Ermittlungspflicht der Behörde aus. Weiters verweist die belangte Behörde auf die von Rechtsprechung statuierten Verpflichtung der Bf., die entsprechende Quote sowie des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu errechnen.

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung und werde unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Abgabenschuldners geltend gemacht. Die Tatsache, dass die Bank die finanzielle Gebarung übernommen habe, stellt noch keine de facto- Geschäftsführung dar.

In ihrem Vorlageantrag wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte, eine Forderung in Höhe von 49.000 € wurde noch nicht berichtet. Diese sei vom Masseverwalter nicht weiter betrieben worden, sodass sie auszubuchen und die Umsatzsteuerschuld zu berichtigen sein werde.

Weiters werde ein Konvolut von Aufstellungen betreffend den Zeitraum Jänner bis Dezember 2011 im Sinne des Nachweises für die Gläubigergleichbehandlung bzw. die jeweiligen fälligen Verbindlichkeiten und Zahlungen in den genannten Zeiträumen vorgelegt.

In einer weiteren Urkundenvorlage wurden die Zeiträume Dezember 2009 und Jänner bis Dezember 2010 belegt.

In ihrem Vorlagebericht führte die belangte Behörde unter weitgehender Wiederholung des Verwaltungsgeschehens aus, die Umsatzsteuer 2009 sei am 15.2.2010 fällig gewesen und weiters könne die Bf., die erst am 11.5.2010 als handelsrechtliche Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen wurde, hierfür nicht haftbar gemacht werden.

Mit Schreiben vom 31.3.2017 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde zu den eingereichten Aufstellungen zu den behaupteten vorhandenen liquiden Mitteln sowie deren Schuldtilgungsquote Stellung zu nehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 18.4.2017 relativierte die belangte Behörde ihre rechtliche Beurteilung im Vorlagebericht hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2009 und des daraus abgeleiteten Säumniszuschlages 1 in Höhe von 299,77 €, Säumniszuschlages 2 in Höhe von 149,89 € sowie Säumniszuschlages 3 in Höhe von 149,89 € dahingehend, dass nach einer Literaturmeinung auch eine Haftung des Geschäftsführers für vor der Begründung seiner Vertreterfunktion bereits fälligen Abgabenschulden diesen insoweit treffe, als ihm ein Verschulden an der Nichtentrichtung anzulasten sei. Da das Konkursverfahren am 6.3.2014 eröffnet wurde und der Säumniszuschlag 1 zur Umsatzsteuer 2011 (gemeint: 2010) in Höhe von 286,23 € erst am 17.3.2014 fällig wurde, sei dieser Punkt stattgebend zu erledigen.

Zu den Aufstellungen wird ausgeführt, dass für Zeiträume ab Jänner 2012 keine entsprechenden Nachweise vorgelegt wurden. Aus den Aufstellungen sei ersichtlich, dass immer wieder Zahlungen an Gläubiger geleistet wurden. Die Befriedigung der

Forderungen des Finanzamtes im Mai 2010 sei im Ausmaß von 100.248,74 € aus dem seinerzeitigen außergerichtlichen Ausgleich herrührend und können nicht als haftungsbefreiend angerechnet werden.

Ebenso sei die Aufstellung bei der Erfassung der Finanzamtszahlungen zahlenmäßig zum Teil unrichtig, wenn auch die tatsächlichen stets höher als die in der Aufstellung ausgewiesenen seien. Den beigebrachten Aufstellungen komme – wenn überhaupt – ein nur sehr verminderter Beweiswert zu. Für die Monate Jänner 2012 bis März 2014 wurden keine Aufstellungen über die anteilmäßige Befriedigung beigebracht, weshalb für diesen fast doppelt so langen Zeitraum kein Nachweis erbracht werden konnte, dass das Finanzamt nicht schlechter gestellt wurde.

Es sei anzumerken, die Forderungen der Bank seien nach Ansicht des Finanzamtes auf Grund der besonderen Einflussmöglichkeit nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. Ebenso verhält es sich mit den Gesellschafterverrechnungskonten, da diese nachrangig zu betrachten seien. Die volle Befriedigung der Ansprüche des Finanzamtes sei auch unter Berücksichtigung der genannten Umstände bei Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht gegeben gewesen. Unter Berücksichtigung der Rechtsmeinung, wonach auch die bereits vor Geschäftsübernahme fälligen Forderungen zu berücksichtigen seien, werde auch die Umsatzsteuer 2009 samt Nebenansprüchen einzubeziehen sein. Bei der Bemessung der Quote, um die das Finanzamt schlechter gestellt wurde, sei auch der Zeitraum vom Jänner 2012 bis zur Konkurseröffnung zu betrachten. Das Finanzamt wäre allerdings bereit, einen sachgerechten Abschlag von der bisherigen Haftungssumme zu akzeptieren.

Die Äußerung der belangten Behörde wurde der Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt und gleichzeitig nach dem Stand des Konkursverfahrens angefragt, zumal das Verwertungsverfahren nach den Informationen aus der Insolvenzdatei nach wie vor andauert.

Die Bf. brachte zum Schreiben des Finanzamtes mit Schriftsatz vom 22.5.2017 vor, die seinerzeitige Quotenleistung sei der Bf. als haftungsbefreiend anzurechnen, zumal eine derartige Vereinbarung unter dieser Bedingung getroffen wurde. Der Verteilungsentwurf des Insolvenzverwalters sehe vor, dass die Konkursgläubiger mit unbedingten Insolvenzforderungen als Quote 1,58702% erhalten sollten. Die angemeldeten Forderungen des Finanzamtes von 32.600,67 € und 10.800 € seien als unbedingte Insolvenzforderungen anerkannt und festgestellt worden.

Im Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 26.5.2017 wurde die belangte Behörde auf den von der Bf. vorgebrachten Umstand des außergerichtlichen Ausgleiches hingewiesen, zumal sich dieser auf einen dem Bundesfinanzgericht nicht näher bekannten Abgabenrückstand von 542.055,50 € bezogen und die GmbH eine Einmalzahlung von 216.822,50 € geleistet habe. Aus dem Abgabenkonto seien zwar unzählige Buchungen der „Aussetzung der Einbringung“ und entsprechende „Wiederaufnahmen der Einbringung“ ersehen; die streitgegenständliche Umsatzsteuer 2009 von 14.988,61

€ sei darin nicht mehr enthalten gewesen, sodass diese durch Verrechnung als erloschen anzusehen sein werde. Aus dem nunmehrigen Vorbringen seien vom Finanzamt im Insolvenzverfahren der GmbH lediglich 32.600,67 € und 10.800 € als unbedingte Insolvenzforderungen festgestellt worden. Wie die aus dem seinerzeitigen (außergerichtlichen) Ausgleich anzusehenden Abgabeforderungen errechnet wurden, ergebe sich aus der Aktenlage nicht. Eine entsprechende Teillöschung der Abgaben scheine nicht erfolgt zu sein, sodass aus allfälligen noch beizubringenden verbesserten Schulden- und Liquiditätsaufstellungen der Bf. ein Abgleich mit dem Finanzamtskonto kaum möglich sein werde.

Mit Schriftsatz vom 12.6.2017 führt die belangte Behörde ergänzend aus, dass noch ein weiterer Betrag von 223.850,57 € durch Abschlagszahlung von 100.000 € verglichen wurde. Der weitere Rückstand ergab sich aus der unzureichenden Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen. Dass die Umsatzsteuernachforderung 2009 nicht mehr als offen aufscheine, sei buchungstechnischen Besonderheiten des Abgabenverrechnungssystems der Finanzverwaltung geschuldet. Ausgehend davon, dass die Verrechnung nach § 214 Abs. 1 BAO zu erfolgen habe und dem Fälligkeitstag nach ältere Abgabenschuldigkeiten unter den derzeit von der Einbringung ausgesetzten Beträgen aufscheinen, sei nach ihrer Ansicht zwingend davon auszugehen, dass die haftungsgegenständliche Umsatzsteuernachforderung auf Grund der Jahreserklärung 2009 tatsächlich noch nicht getilgt sei. Im Insolvenzverfahren seien die auf Grund des Rückstandsausweises ersichtlichen Forderungen von 463.565,54 € angemeldet worden, die durch weitere Abgabengutschriften eingeschränkt wurden.

Mit Vorhalt vom 5.7.2017 wurde die belangte Behörde hinsichtlich des Haftungsbetrages der Umsatzsteuer 2009 in Höhe von 14.988,61 € auf Grund ihrer allgemein gehaltenen, unklaren und nicht exakt nachvollziehbaren Prozessbehauptungen, dass diese Schuld noch nicht getilgt sei, aufgefordert, diese Behauptungen und Schlussfolgerungen zu präzisieren, zumal die behauptete Reihenfolge der Verrechnung des § 214 Abs. 1 BAO nicht konsequent einhalten wurde, weil auch später fällig gewordene Abgaben verrechnet wurden. Außerdem bliebe unklar, welche Konsequenzen bei der Abgabenverrechnung zum seinerzeitigen außergerichtlichen Ausgleich buchungstechnisch gezogen wurden. Offenbar bestünden zwischen der Bf./GmbH und dem Finanzamt Unstimmigkeiten darüber, welche Abgaben durch den seinerzeitigen außergerichtlichen Ausgleich erloschen seien. Die Haltung der belangten Behörde zum seinerzeitigen außergerichtlichen Ausgleich sei dem Bundesfinanzgericht nicht näher bekannt, weil in der Forderungsanmeldung vom 11.4.2014 über 463.565,34 € auch Abgaben einbezogen wurden, die seinerzeit ausgleichsgegenständlich waren (U 9/2009 in Höhe von 88.367,65 €; U 10/2009 in Höhe von 136.463,07 € und U 11/2009 in Höhe von 205.509,15 €; in Summe: 430.339,87 €). Daher werde das Finanzamt seine erhobenen Prozessbehauptungen durch Vorlage entsprechender Aufstellungen nach Art eines Abrechnungsbescheides über die seiner Ansicht nach durch Gutschriften zu

verrechnenden Tilgungen vorzulegen und entsprechend nachvollziehbar zu erläutern haben.

Insbesondere werde auch beim gesetzlich zu übenden Ermessen zu berücksichtigen sein, ob es zweckmäßig erscheine die erst am 9.5.2010 ihr Amt als Geschäftsführerin antretende Bf. zur Haftung mit den strittigen Restschulden aus der Umsatzsteuer 2009 (Fälligkeit: 15.2.2010) in Höhe von 14.988,61 € unter Bezugnahme auf die in der Literatur geäußerte Rechtsansicht (Rauscher, Die Haftung des Geschäftsführers im Abgabenverfahren, 2016, S 46f) heranzuziehen.

Im Schriftsatz vom 9.8.2017 kommt die belangte Behörde nunmehr zum Schluss, dass die Tilgungswirkung des außergerichtlichen Ausgleichs nunmehr anerkannt werde. Dies habe zur Folge, dass aus im Einzelnen näher bezeichneten Abgabengutschriften in Höhe von insgesamt 18.734,03 €, die gesamte haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2009 und ein Teilbetrag von 3.745,42 € auf die weitere haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2010 angerechnet werden könne, sodass diese sich auf 10.566,16 € vermindere. Im Übrigen seien die Haftungsschulden um die erzielte Konkursquote von 1,58702% zu kürzen.

Der Bf. wurden die Stellungnahmen der belangten Behörde vom 12.6. und 9.8.2017 sowie die Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 26.5. und 5.7.2017 zur Kenntnisnahme am 28.8.2017 übermittelt.

Entsprechend den Ausführungen der belangten Behörde vom 18.4.2017 wiesen die von der Bf. eingereichten Aufstellungen sachliche Unrichtigkeiten auf, aus denen kein hinreichender Nachweis der Gleichbehandlung abgeleitet werden kann. Daher sei es auch dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, die Feststellung zu treffen, dass seitens der Bf. keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung stattgefunden habe.

Daher werde die Bf. nochmals – wie übrigens schon im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren – aufgefordert nachzuweisen, inwieweit der Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten wurde.

Sofern die GmbH bereits ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, wurde die Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten (d.h. 15.1.2011 – 4.3.2014) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen 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 Bankeingänge) anzugeben bzw. gegenüberzustellen.

Eventuelle Abtretungen von Kundenforderungen hätten dabei außer Betracht zu bleiben und gelten als verfügbare Mittel. Für den Nachweis der quotenmäßigen Erfüllung der Gläubigergleichbehandlung sei eine rechnerische Darstellung vorzulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Aufgabe des Vertreters allfällig

vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschuld am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).

Das beiliegende Berechnungsschema folgt weitgehend dem im VwGH-Erkenntnis v. 29.1.2014, 2012/08/0227 dargestellten Rechtsfall.

Der Nachweis erfordert eine detaillierte rechnerische Darstellung (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010). In die Liquiditätsrechnung ist jedenfalls einzubeziehen: die gesamte Einnahmensituation, die gesamte Liquiditätssituation, die freiwillig geleisteten Zahlungen, die im Wege der Exekution entrichteten Beträge, die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind.

Der Eingang von Rechnungsbeträgen auf dem Bankkonto der Gesellschaft, die den Soll-Stand des Bankkontos mindern, sind als liquide Mittel zu beurteilen, über die die GmbH hätte frei verfügen können. Folgendes Musterschema war dem Ergänzungsauftrag beigelegt:

Mit Schriftsatz vom 26.9.2017 führte die Bf. aus, Anfang 2010 habe die GmbH die operative Tätigkeit bzw. den Betrieb eingestellt und sämtliche Dienstnehmer abgemeldet.

Die bis 31.12.2009 fälligen Forderungen des Finanzamtes seien im außergerichtlichen Ausgleich mit einer Quotenzahlung von 216.822,20 € zur Gänze erledigt worden. Das Anlagevermögen der Bf. wurde über Veranlassung der Bank mit Einstellung des Betriebes an die K. Liegenschaftsverwaltung GmbH veräußert worden, wobei der Kaufpreis zur Gänze an die Bank geflossen sei.

Sämtliche Forderungen der GmbH seien an die Bank zediert worden. Auf Grund der vertrags- und haftungsrechtlichen Situation gegenüber der Bank sei die Handlungsmöglichkeit der Bf. insoweit eingeschränkt gewesen, als Zahlungen nur mit Rücksprache und Zustimmung der Bank erfolgen konnten. Seitens der Bank erfolgte auch die Zusage, die Finanzierung für die geordnete Liquidierung der GmbH zu gewährleisten. Am 6.3.2014 sei über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Die Buchhaltungsunterlagen befänden sich zum Teil beim Insolvenzverwalter und zum Teil bei der GmbH. Über Nachfrage bei der seinerzeitigen steuerlichen Vertretung sei festzuhalten, dass im Zeitraum 15.1.2011 und 4.3.2014 – wie auch aus dem beiliegenden Steuerkonto ersichtlich – nur geringfügige Zahlungen geleistet worden, wobei dies ausschließlich über Veranlassung und mit Zustimmung der Bank erfolgte. Die angeforderte Aufstellung könne mangels vollständiger Unterlagen nicht übermittelt werden. Zwischenzeitig seien die jeweiligen Jahresabschlüsse nachgereicht worden und es bestünde ein Guthaben von 439 €. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass seitens der Bf. keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung stattgefunden habe und der Beschwerde stattzugeben sei.

Die belangte Behörde verwies nochmals darauf, dass kein entsprechender Nachweis der Gleichbehandlung erbracht wurde und der Hinweis auf ein Steuerguthaben bei der GmbH irreführend sei, weil noch Abgaben in Höhe von 444.711,61 € ausgesetzt seien und auch unter Bedachtnahme auf zu löschende Beträge jedenfalls ein Rückstand verbleibe.

In der mündlichen Verhandlung führte der Bf.-Vertreter aus, dass es auf Grund der nicht zu erhaltenden Buchhaltungsunterlagen nicht möglich war, diese entsprechend aufzuarbeiten. Die ihm zugekommenen Unterlagen habe er den Vorhaltsbeantwortungen angeschlossen. Der Vertreter der belangten Behörde verwies darauf, dass die Gläubigergleichbehandlung vom Geschäftsführer der Gesellschaft nachzuweisen sei. In der Sache werde noch auf den Schriftsatz vom 9.8.2017 hingewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO).

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können (§ 9 Abs. 1 BAO).

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten (§ 224 Abs. 1 BAO).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in

dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Ebenso wie bei den anderen Abgaben (mit Ausnahme von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) ist es auch bei der Umsatzsteuer 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 gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. 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 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 18.10.1995, 91/13/0037).

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

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, obliegt dem Vertreter. Vermag der Vertreter 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. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291).

Das „Erfordernis der Gleichbehandlung aller Gläubiger der Gesellschaft“ durch deren Vertreter ergibt sich erst als Folge des vom Vertreter im Haftungsverfahren darzutunenden Fehlens ausreichender Mittel zur Befriedigung der Abgabenverbindlichkeiten (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253).

Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht

(VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0124). Der bloße Einwand alle Gläubiger gleich behandelt zu haben, ist kein entsprechend substantiiertes Vorbringen.

Es obliegt dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf den Bankkonten eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lastet auf dem Vertreter auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001).

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) ist einzubeziehen:

- die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253),
- die gesamte Liquiditätssituation (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108),
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010),
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (etwa sog. Zug-um-Zug-Geschäfte: VwGH 09.11.2011, 2011/16/0064),
- die von der Gesellschaft getätigten „systemerhaltenden“ Ausgaben (z.B. Barzahlung neuer Materialien) zu umfassen (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens (das Haftungsausmaß) ist es daher entscheidend, ob das Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit der Beschwerdeführer die vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Die bloße Vorlage der monatsweisen Aufstellungen für den Zeitraum 1.12.2009 -31.12.2011 (Urkundenvorlage vom 10.9.2015), die übrigens nur einen Teil des Zeitraumes bis zur vollständigen Entrichtung der am 15.2.2010 und 15.2.2011 fälligen Umsatzsteuer 2009 und 2010 abdecken, ermöglichen keine ausreichende Feststellung über das Nichtvorliegen abgabenrechtlichen Verschuldens. Hinsichtlich der anderen fälligen Abgaben wie Umsatzsteuer 2011 (15.2.2012), SZ 1 (zur U 2009) (17.6.2013), SZ 2 (zur U 2009) (16.10.2013), SZ 3 (zur U 2009) 16.1.2014 und SZ 1 (zur U 2010) (17.3.2014), können überhaupt keine Feststellungen getroffen werden, da keine entsprechenden Beweismittel vorgelegt wurden. Abgesehen davon ermöglichen die oa. Aufstellungen

keine Berechnung der durchschnittlichen Monatsquote, da die vorhandenen Mittel nicht bekannt gegeben wurden. Ebenso ermöglichen sie keinen ausreichenden Einblick in die monatliche Gebarung, da auch laufenden und neu eingegangenen Verbindlichkeiten (Zug-um-Zug-Leistungen) unberücksichtigt blieben. Die Bf. wurde ausdrücklich mit Schreiben vom 28.8.2017 unter Hinweis auf die VwGH-Judikatur darauf aufmerksam gemacht, dass die bisher eingereichten Unterlagen als nicht ausreichend zu betrachten sind, um den Gleichbehandlungsgrundsatz nachzuweisen (s.o.).

Aus der bloßen Vorlage der Buchungen am Steuerkonto, das auch von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht schon vorgelegt wurde, kann nicht die gesamte Einnahmensituation mangels rechnerischer Berücksichtigung der Geldzuflüsse (und zwar weder insgesamt noch bezogen auf die einzelnen Abgabefälligkeiten) überblickt werden, sodass die Beurteilung der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mangels vollständiger Darstellung der Liquiditätssituation nicht vorgenommen werden kann. Dass sich aus dem Steuerkonto nur geringfügige Zahlungen ergeben, ist sowohl der Abgabenbehörde als auch dem Bundesfinanzgericht bekannt.

Abgesehen davon erwähnt die Bf., dass das Anlagevermögen der GmbH über Veranlassung der Bank an die K. Liegenschaftsverwaltung GmbH veräußert wurde, wobei der Kaufpreis zur Gänze an die Bank geflossen sei. Daraus kann nicht auf fehlendes Verschulden der verantwortlichen Organe geschlossen werden, zumal mit dieser Disposition über das Gesellschaftsvermögen liquide Mittel anderen Gläubiger entzogen wurden.

Aus der Abtretung von Forderungen an die Bank hat sich die Geschäftsführung der GmbH weitestgehend ihrer Handlungsmöglichkeiten über das vorhandene Gesellschaftsvermögen im Interesse aller Gläubiger zu disponieren begeben (VwGH 23.1.1997, 96/15/0107; 16.9.2003, 2000/14/0179; 28.9.2004, 2001/14/0176). Dass die Bf. möglicherweise diese Zustände bereits mit der Aufnahme ihrer Tätigkeit vorgefunden hat, vermag sie jedoch nicht zu exkulpieren, sondern sie hätte sofort von der Aufnahme der Tätigkeit als Geschäftsführerin Abstand nehmen sollen.

Da somit dem Vorbringen der Bf. im Verwaltungsverfahren - und auch ihren Ausführungen in der Beschwerde und deren Ergänzungen - nicht zu entnehmen ist, welche Mittel vorhanden waren und wie diese verwendet worden sind, hat die Bf. damit ihre Obliegenheit darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt hat und ihr daher kein Verschulden treffe, nicht ausreichend erfüllt (VwGH 29.06.1999, 98/14/0171).

Des Weiteren hat die Bf. die Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, unterlassen. Das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht dazu veranlasst, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich des zwingenden Erfordernisses der Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei

anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, durch die Bf. für die Nachweiserbringung abzurücken.

Da sie den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht (ausreichend) angetreten hat, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Soweit die Bf. zum Ausdruck bringt, der Nachweis sei ihr nicht möglich gewesen, weil die Buchhaltungsunterlagen der GmbH nicht mehr verfügbar seien, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach es dem Vertreter auch obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Unterlagen sind im Hinblick auf die Verpflichtung des Geschäftsführers zur Beweisvorsorge spätestens bei Erkennen der Zahlungspflicht zu sichern, sodass im Haftungsverfahren nicht mit Erfolg eingewendet werden kann, die Unterlagen seien mangels Aufbewahrungspflicht - oder wie hier im Beschwerdefall wegen Konkurses der Gesellschaft - nicht (mehr) vorhanden (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001).

Im Übrigen wäre die Bf. auch mit der bloßen Vorlage von Buchhaltungsunterlagen ihrer Beweispflicht nicht nachgekommen, weil die bloße Vorlage von Geschäftsunterlagen nicht ausreichend ist (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001) und den Beweis anhand konkreter Berechnungen nicht zu ersetzen vermag. Die Bf. hat die Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, unterlassen. Weder die belangte Behörde noch das Bundesfinanzgericht ist gehalten, eine entsprechende Quotenberechnung aus den von der Bf. lediglich partiell vorgelegten Unterlagen zu errechnen, aus denen weder die verfügbaren Mittel der GmbH geschweige denn die jeweiligen Verbindlichkeiten (vollständig) hervorgehen (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137). Für Ermittlung des gegenständlichen Haftungsausmaßes ist es daher entscheidend, ob die belangte Behörde und das Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit der Beschwerdeführer die vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Auf diese Umstände hat die belangte Behörde bereits im Schreiben vom 2.7.2014, im angefochtenen Bescheid und in ihrer Beschwerdeentscheidung bereits hingewiesen. Das Bundesfinanzgericht hat diesen Umstand im Schreiben vom 28.8.2017) nochmals wiederholt. Die Heranziehung des Bf. zur Haftung erweist sich nicht als unzweckmäßig, weil das Legalitätsprinzip die Heranziehung zur Haftung bei Verschulden des Vertreters an der Uneinbringlichkeit der Abgaben grundsätzlich gebietet und eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit bei der Bf. es (auch im Hinblick auf ihr Lebensalter und ihre weitere berufliche Tätigkeit) nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten (vgl. VwGH

14.12.2006, 2006/14/0044). Dagegensprechende Billigkeitsgründe wurden weder vom Beschwerdeführer vorgebracht, noch lassen sich solche dem Verwaltungsakt entnehmen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 in Höhe von 14.988,61 € und des SZ 1 zur Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 286,23 € war der Haftungsteilbetrag zur Gänze einzuschränken, weil die Bf. für den am 17.3.2014 fälligen Säumniszuschlag 1 nicht mehr haftbar gemacht werden kann, da bereits am 6.3.2014 das Konkursverfahren über die GmbH eröffnet wurde und sie über das Vermögen der GmbH nicht mehr verfügen konnte.

Auf Grund zweimaliger Bedenken des Bundesfinanzgerichtes über die nicht näher nachvollziehbare Gebarung über die anlässlich des vorhergehenden außergerichtlichen Ausgleich vorgenommenen Buchungen und der erfolgten Bestreitung des im Insolvenzverfahren angemeldeten Rückstands, ist die belangte Behörde im Schreiben vom 9.8.2017 zur Auffassung gelangt, dass diese Abgabe durch spätere erfolgte Abgabengutschriften zur Gänze als getilgt anzusehen war.

Was die Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 14.311,58 € betrifft, waren – wie bereits zur Umsatzsteuer 2009 ausgeführt – noch restliche Abgabengutschriften in Höhe von 3.745,42 € aufzurechnen, sodass sich ein Restbetrag von 10.566,16 € ergibt.

Das von der Bf. reklamierte Guthaben von 439 € konnte nicht auf die haftungsgegenständlichen Abgaben aufgerechnet werden, weil ältere noch nicht vollständig entrichtete Umsatzsteuervorauszahlungen (USt 11/2009, USt 1/2010 etc.) vorhanden sind.

All diese Beträge waren noch um die aus der Konkursmasse erlöste Konkursquote von 1,58702% zu vermindern.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197) stehen persönliche Umstände (wie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden) in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden könne von der Behörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006 und persönliche Umstände wie die "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung stehen und VwGH 25.6.1990, 89/15/0067, sowie weiters die VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044, 28.4. 2008, 2004/13/0142, 28.5. 2008, 2006/15/0007 und 2006/15/0089). Bestehende Vermögenslosigkeit und unzureichende Einkünfte zur Tilgung der allfälligen Haftungsschuld stehen an sich in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, zumal es eine derzeitige Uneinbringlichkeit auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Auf die nachstehende Berechnung wird verwiesen:

AA	ZR	Fälligkeit	EURO	Vermind.	ZWS	Quote	
U	2009	15.02.2010	14.988,61	-14.988,61	0,00	0,00	0,00
U	2010	15.02.2011	14.311,58	-3.745,42	10.566,16	-167,69	10.398,47
U	2011	15.02.2012	1.601,70		1.601,70	-25,42	1.576,28
SZ1 (U2009)	2010	17.06.2013	299,77		299,77	-4,76	295,01
SZ2 (U2009)	2010	16.10.2013	149,89		149,89	-2,39	147,50
SZ3 (U2009)	2010	16.01.2014	149,89		149,89	-2,39	147,50
SZ1 (U 2010)	2011	17.03.2014	286,23	-286,23	0,00	0,00	0,00
				31.787,67 -19.020,26	12.767,41	-202,64	12.564,77

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 21. November 2017