

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache K.O., (Bf.) vertreten durch Dr. Michael Battlogg, RA, Gerichtsweg 2, 6780 Schruns über die Beschwerde vom 7. Februar 2013 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 15. Jänner 2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt 2/20/21/22 erließ am 15.1.2013 einen Haftungsbescheid nach § 9 BAO und zog den Bf. hinsichtlich folgender offener Abgabenschuldigkeiten der Firma K.GmbH zur Haftung heran:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2/2009	1.260,10
Umsatzsteuer	5/2009	594,07
Umsatzsteuer	6/2009	895,37
Umsatzsteuer	7/2009	507,26
Umsatzsteuer	4/2008	2.414,96
Umsatzsteuer	7/2008	7.308,25
Umsatzsteuer	8/2008	98,00
Umsatzsteuer	9/2008	424,10
Lohnsteuer	5/2008	1.776,78
Dienstgeberbeitrag (DB)	4/2008	484,03
Dienstgeberbeitrag	5/2008	744,25

Zuschlag zum DB	4/2008	63,57
Zuschlag zum DB	5/2008	66,16

Summe: € 16.636,90

Zur Begründung wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO ausgeführt, dass der Bf. zwischen 27.9.2005 und 18.12.2009 als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin fungiert habe und daher verpflichtet gewesen sei, die während seiner Geschäftsführung fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten zu entrichten.

Der Abgabenrückstand sei wegen Löschung der Gesellschaft nach Eröffnung des Konkursverfahrens am 8.6.2011 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich geworden.

Gegen den Haftungsbescheid wurde am 7. Februar 2013 damals noch Berufung erhoben und vorgebracht, dass der Bf. sämtliche Abgaben in den Jahren 2008 und 2009 in angemessenen und gleichen Verhältnissen wie seine sonstigen Verbindlichkeiten beglichen habe.

Insbesondere ergebe sich, dass für 6 Monate im Jahr 2008 und für 6 Monate im Jahr 2009 die Umsatzsteuer pünktlich abgeführt worden sei.

Das Unternehmen sei richtigerweise im Jahr 2009 in Konkurs gegangen.

Der Bf. habe am 9.11.2009 einen Verkehrsunfall erlitten und sei dadurch über Monate hindurch an der Ausübung seines Berufes gehindert gewesen. Eine detaillierte Beschwerdeausführung erfolge noch, da der Bf. noch mit der Beischaffung von Unterlagen befasst sei, welche belegen, dass die Abgabenverbindlichkeiten in gleicher Relation zu den sonstigen Verbindlichkeiten befriedigt worden seien.

Mit Vorhalt vom 26.März 2013 wurde der Bf. aufgefordert, einen Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeiten zu erbringen.

Dazu wurde am 20. Juni 2013 bekannt gegeben, dass der Bf. im Mai 2009 insgesamt noch Eingänge von € 2.508,10 gehabt habe. Ein Teilbetrag von € 2.259,40 sei sohin mit einem Prozentsatz von 90,07 der vorhandenen Mittel zur Abdeckung von Finanzamtsverbindlichkeiten verwendet worden. Im Mai 2009 sei das Finanzamt demnach überproportional befriedigt worden.

Im Juni 2009 seien € 4.274,39 an das Finanzamt abgeliefert worden. Es seien somit 10,17 % der Gesamteinnahmen zur Abdeckung des Finanzamtes verwendet worden. Im Juli 2009 seien € 8.543,71 an das Finanzamt überwiesen worden, auch hier ergebe sich keine Grundlage mehr für einen Haftungsbescheid.

Im April, Juli und September 2008 seien keine Finanzamtszahlungen geleistet worden, im August 2008 € 2.169,09 und im Mai 2008 € 2.637,99.

Im April 2008 seien auch für Zwecke der Dienstgeberbeiträge an die GKK insgesamt € 8.036,00 bezahlt worden. Im Mai 2008 seien für Zwecke der Dienstgeberabgabe an die

GKK keinerlei Zahlungen geleistet worden. Analog gelte dies für April 2008 und Mai 2008 für die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der gesamten Abgabenverbindlichkeiten laut Haftungsbescheid vom 15.1.2013 sei der Bescheidebegründung nicht zu entnehmen, wie sich die Haftungsbeträge errechneten. Es ergehe daher das höfliche Ersuchen zwecks weiterer Präzisierung seitens der Abgabenbehörde darzulegen, wie sich die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben errechneten und ob die angeführten Zahlungen an das Finanzamt und an die GKK in dieser Höhe ebenfalls mit den verbuchten Eingängen übereinstimmen und ob die vorstehend angeführten Zahlungen bei der Berechnung der im Haftungsbescheid angeführten Abgabenbeträge berücksichtigt worden seien.

Der Begründung des Haftungsbescheides sei nicht eine Gegenüberstellung zu entnehmen, aus der sich ergebe, welche Abgabenbeträge laut Buchhaltung der Abgabenschuldnerin zu zahlen gewesen wären, welche Beträge tatsächlich und welche Beträge nicht bezahlt worden seien.

Dem Haftungsbescheid sei insbesondere hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht zu entnehmen, in wie weit sich diese Abgaben auf Umsätze mit 10 % bzw. 20 % beziehen.

Nach Vorliegen einer ergänzenden Bescheidebegründung werde die Bescheidebegründung nochmals vertiefend mit dem Mandanten besprochen werden und insbesondere hinsichtlich der in Haftung gezogenen USt Beträge Abgleichungen mit den Berechnungsgrundlagen des Finanzamtes einerseits und den Buchhaltungsunterlagen der K.GmbH vorgenommen.

Nach weiteren Fristerstreckungen und einer Anfrage bis wann seitens des Bf. mit einer Ergänzung durch die Abgabenbehörde gerechnet werden könne vom 18.11.2013 erging am 27. Jänner 2014 eine abweisende Beschwerdeentscheidung mit folgender Begründung.

"Gem. § 80 Abs. 1 BAO haben 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. Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter,- die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Verpflichtung für die Uneinbringlichkeit. Unstrittig ist die Stellung des Beschwerdeführers als für „die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft und im Prinzip die Uneinbringlichkeit der Abgaben.

Auch das Bestehen der Abgabenerforderungen wurde nicht bestritten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers

darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die fälligen Abgaben entrichtet werden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde die schuldhafte, Pflichtverletzung der ihm auferlegten Pflichten angenommen werden darf. Hat, der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Verletzung dieser Pflicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Abgaben war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Schulden nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet wurden.

Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die aushaftenden Abgabenschulden zur Gänze.

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.

Im gegenständlichen Verfahren wurde dem Beschwerdeführer aufgrund dessen Beschwerde vom 07.02.2013, eingegangen am 11.02.2013 mit Ergänzungsersuchen vom 26.03.2013 mit Frist bis zum 20.05.2013 die Gelegenheit gegeben, darzulegen, aus welchen Gründen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten im haftungsrelevanten Zeitraum nicht möglich war sowie den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit zu erbringen und konkret darzustellen, warum kein haftungsbegründendes Verschulden vorliege.

Die Beschwerdeschrift enthielt diesbezüglich keine Angaben, sondern lediglich, dass der Beschwerdeführer sämtliche Abgaben in den Jahren 2008 und 2009 in angemessenen und

gleichen Verhältnissen wie seine sonstigen Verbindlichkeiten beglichen hätte, dass das Unternehmen richtigerweise 2009 in Konkurs geraten war und dass der Beschwerdeführer am 09.11.2009 einen folgenschweren Verkehrsunfall erlitten hatte und deshalb an der Ausübung seines Berufes gehindert war.

Ebenfalls wurde in der Beschwerdeschrift angeführt, dass eine detaillierte Berufungsausführung noch folgen würde, woraufhin das o.a. Ergänzungsersuchen seitens Abgabenbehörde erging.

Am 15.05.2013 langte ein Fristerstreckungsersuchen zur Beantwortung bis zum 20.06.2013 in, welches seitens Abgabenbehörde genehmigt wurde. Am 19.06.2013 langte ein

Fristerstreckungsersuchen zur Beantwortung bis zum 12.08.2013 und hierauf am 12.08.2013 ein Fristerstreckungsersuchen bis zum 10.09.2013 ein. Am 10.10.2013 wurde um Fristerstreckung bis zum 31.10.2013 ersucht. Am 18.11.2013 erging ein Mail an den Beschwerdeführer bis wann denn nun mit einer Beantwortung gerechnet werden dürfte, worauf mit Rechtsanwalt Dr. Battlogg telefonisch eine letztmalige Frist bis zum 15.12.2013 vereinbart wurde.

Aufgrund der Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens, nach mehrmaliger Fristverlängerung wird seitens Abgabenbehörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 25.2.2014, mit dem ohne weiteres Vorbringen in der Sache die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragt wird.

Am 8. Jänner 2016 erging durch das BFG ein Schreiben an den Bf. mit folgendem Inhalt:

"Bezugnehmend auf Ihre Anfragen im Verfahren vor der Abgabenbehörde wird Ihnen zu Ihrer Haftungsinanspruchnahme wie folgt erläuternd mitgeteilt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da nach § 9 Abs. 1 BAO eine Ausfallhaftung vorliegt, ist festzustellen, dass die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. gegeben ist.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18.12.2009 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde am 8.6.2011 aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 22.9.2012 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Primärschuldnerin ist somit nicht mehr möglich.

Der Bf. war ab 27. September 2005 handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer war der Bf. daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist generell auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. ist verfahrensbezogen festzustellen:

Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 4/2008 wurde am 26.6.2008 mit € 2.763,59 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 7/2008 wurde am 26.9.2008 mit € 7.308,25 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 8/2008 wurde am 3.10.2008 mit € 98,00 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 9/2008 wurde am 27.11.2008 mit € 424,10 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 2/2009 wurde am 29.4.2009 mit € 1.405,51 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 5/2009 wurde am 30.7.2009 mit € 594,07 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 6/2009 wurde am 28.8.2009 mit € 895,37 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 7/2009 wurde am 29.9.2009 mit € 507,26 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Die lohnabhängigen Abgaben für 4/2008 wurde erst am 16.6.2008 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet. Der Dienstgeberbeitrag betrug € 715,20, der Zuschlag zum DB € 63,57.

Die lohnabhängigen Abgaben für 5/2008 wurden am 16.6.2008 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet. Die Lohnsteuer beträgt € 1.776,78, der Dienstgeberbeitrag betrug € 744,25, der Zuschlag zum DB € 66,16.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.05.1996, 95/13/0236).

Die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er nach § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu entrichten.

Die Lohnsteuer wäre somit bei Fälligkeit grundsätzlich zur Gänze abzuführen gewesen, die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und die

Umsatzsteuervorauszahlungen wiederum im Rahmen der Gleichbehandlung aller Gläubiger bei deren Fälligkeitstagen.

Der beiliegenden Rückstandsaufgliederung können Sie entnehmen, dass die Beträge/Teilbeträge für die Sie zur Haftung herangezogen wurden, weiterhin bei der Primärschuldnerin aushaften.

Judikatur zum Gleichbehandlungsnachweis:

VwGH 2013/16/0200 vom 19. März 2015 zur Gleichbehandlung aller Gläubiger:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. November 2014, Ro 2014/16/0019).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 16. Oktober 2014, Ra 2014/16/0026).

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010116/0019).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0199). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft

nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010/16/0019).

Im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel ist die Erstellung eines Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, gefordert.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt (Hinweis E 28.5.1986, 84/13/0246, VwSlg 6123 F/1986; E 21.5.1992, 88/17/0216). Dies setzt allerdings voraus, daß der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat. Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 2010, Zl. 2007/13/0137). Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. November 2011, 2011/16/0116) (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187: Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, bedeutet nicht, dass die Behörde

von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2007/15/0039). In diesem Verfahren war der Beschwerde kein Erfolg beschieden, da die Behörde einen Liquiditätsstatus abverlangt hat.

VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108: Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welchen 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 allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 27. August 2008, 2006/15/0010, und vom 23. März 2010, 2007/13/0137). Hat der Vertreter in dieser Hinsicht nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, so hat ihn die Behörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr, nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens, ermöglichen zu beurteilen, ob der Vertreter ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Konsequenterweise haftet der Vertreter dann für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. hg. Erkenntnis vom 23. Juni 2009, 2007/13/0014).

Die Behörde hätte den Beschwerdeführer zur rechnerischen Darlegung jener Beträge auffordern müssen, deren Entrichtung zu der Abgabefälligkeit in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen hätte (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2010, Zl. 2009/16/0206, mwN).

VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084: Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 2010, Zl. 2007/13/0137).

VwGH 23.3.2010, 2010/13/0042: Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, wäre die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich gewesen (Hinweis E 26. Juni 2007, 2006/13/0086). Die Behörde ist ihrer Ermittlungspflicht nachgekommen, indem sie vom Geschäftsführer eine Liquiditätsaufstellung angefordert hat. Die vorhandenen, allenfalls zur vollständigen Bedienung aller Gläubiger nicht ausreichenden Mittel sind in der Liquiditätsaufstellung darzustellen.

VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124: Die Behörde ist nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird.

VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263: Auf dem Abgabepflichtigen, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Sie werden daher nochmals aufgefordert eine Gleichbehandlungsberechnung zu den Fälligkeitstagen der Abgabenschuldigkeiten binnen 3 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens vorzulegen.

Ihre behaupteten Einzahlungen sind nicht in der Art auf dem Abgabenkonto eingegangen."

Nach Fristverlängerung wurde mit Schriftsatz vom 30.3.2016 Folgendes mitgeteilt:

"Für das Jahr 2013 wurde eine Gutschrift von € 2.245,00 auf Rückstände angerechnet. Auch für die Jahre 2012 und 2014 sind Abgabengutschriften in selber Höhe zu verzeichnen. Beim Jahresausgleich 2015 ergibt sich ebenfalls eine Gutschrift von ca. € 2.000,00. Um die vorgenannten Beträge wäre die Abgabenschuld zu reduzieren."

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters,

dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da nach § 9 Abs. 1 BAO eine Ausfallshaftung vorliegt, ist festzustellen, dass die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. gegeben ist.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18.12.2009 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Das Konkursverfahren wurde am 8.6.2011 aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 22.9.2012 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Ein Zugriff auf Geldmittel der Primärschuldnerin ist somit nicht mehr möglich.

Der Bf. war ab 27. September 2005 bis zur Konkurseröffnung alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer war der Bf. daher grundsätzlich verpflichtet für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Zeitraum seiner Geschäftsführung Sorge zu tragen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung und der dadurch bewirkten Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten ist generell auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Zur Frage einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. ist verfahrensbezogen festzustellen:

Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 4/2008 wurde am 26.6.2008 mit € 2.763,59 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 7/2008 wurde am 26.9.2008 mit € 7.308,25 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 8/2008 wurde am 3.10.2008 mit € 98,00 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 9/2008 wurde am 27.11.2008 mit € 424,10 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 2/2009 wurde am 29.4.2009 mit € 1.405,51 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 5/2009 wurde am 30.7.2009 mit € 594,07 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 6/2009 wurde am 28.8.2009 mit € 895,37 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Die Umsatzsteuervorauszahlung für 7/2009 wurde am 29.9.2009 mit € 507,26 festgesetzt, jedoch dieser Betrag nicht bei Fälligkeit entrichtet.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine

Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Die lohnabhängigen Abgaben für 4/2008 wurde erst am 16.6.2008 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet. Der Dienstgeberbeitrag betrug € 715,20, der Zuschlag zum DB € 63,57.

Die lohnabhängigen Abgaben für 5/2008 wurden am 16.6.2008 gemeldet und nicht bei Fälligkeit entrichtet. Die Lohnsteuer beträgt € 1.776,78, der Dienstgeberbeitrag betrug € 744,25, der Zuschlag zum DB € 66,16.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.05.1996, 95/13/0236).

Die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er nach § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu entrichten.

Die Lohnsteuer wäre somit bei Fälligkeit grundsätzlich zur Gänze abzuführen gewesen, die Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen und die Umsatzsteuervorauszahlungen wiederum im Rahmen der Gleichbehandlung aller Gläubiger bei deren Fälligkeitstagen.

Judikatur zum Gleichbehandlungsnachweis:

VwGH 2013/16/0200 vom 19. März 2015 zur Gleichbehandlung aller Gläubiger:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. November 2014, Ro 2014/16/0019).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrückung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls

haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 16. Oktober 2014, Ra 2014/16/0026).

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010116/0019).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0199). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2013, 2010/16/0019).

Im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel ist die Erstellung eines Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, gefordert.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt (Hinweis E 28.5.1986, 84/13/0246, VwSlg 6123 F/1986; E 21.5.1992, 88/17/0216). Dies setzt allerdings voraus, daß der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der

Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat. Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. (VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 2010, Zl. 2007/13/0137). Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. November 2011, 2011/16/0116) (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187: Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2007/15/0039). In diesem Verfahren war der Beschwerde kein Erfolg beschieden, da die Behörde einen Liquiditätsstatus abverlangt hat.

VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108: Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welchen 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 allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und

dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 27. August 2008, 2006/15/0010, und vom 23. März 2010, 2007/13/0137). Hat der Vertreter in dieser Hinsicht nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen unmaßgeblich sind, so hat ihn die Behörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr, nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens, ermöglichen zu beurteilen, ob der Vertreter ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Konsequenterweise haftet der Vertreter dann für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. hg. Erkenntnis vom 23. Juni 2009, 2007/13/0014).

Die Behörde hätte den Beschwerdeführer zur rechnerischen Darlegung jener Beträge auffordern müssen, deren Entrichtung zu der Abgabefälligkeit in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen entsprochen hätte (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2010, ZI. 2009/16/0206, mwN).

VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084: Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 2010, ZI. 2007/13/0137).

VwGH 23.3.2010, 2010/13/0042: Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, wäre die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich gewesen (Hinweis E 26. Juni 2007, 2006/13/0086). Die Behörde ist ihrer Ermittlungspflicht nachgekommen, indem sie vom Geschäftsführer eine Liquiditätsaufstellung angefordert hat. Die vorhandenen, allenfalls zur vollständigen Bedienung aller Gläubiger nicht ausreichenden Mittel sind in der Liquiditätsaufstellung darzustellen.

VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124: Die Behörde ist nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird.

VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263: Auf dem Abgabepflichtigen, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die Behörde, das Gericht, zwar insoweit zu einer Präzisierung aufzufordern, als dass ein Liquiditätsnachweis abverlangt werden muss, die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden

Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, lastet jedoch ausschließlich auf dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter.

Ein Gleichbehandlungsnachweis wurde nicht vorgelegt.

Die auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuern wurden nicht abgeführt und die Umsatzsteuervorauszahlungen lediglich gemeldet, aber ebenfalls weder bei Fälligkeit noch im Rahmen einer Gleichbehandlung aller Gläubiger allenfalls anteilmäßig entrichtet, darin liegen Verstöße gegen abgabenrechtliche Vorschriften, die als schuldhaftes Pflichtverletzungen des vertretungsverpflichteten Geschäftsführers zu werten sind.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Das Vorbringen im Schriftsatz vom 30.3.2016 war nicht entscheidungsrelevant. Es trifft zu, dass das Abgabenkonto der Primärschuldnerin eine Überrechnung von € 2.245 am 24.2.2014 aufweist, dieser Betrag und eine weitere Überrechnung vom 7.6.2013 (€ 2.066,00) wurden auf die älteste Schuld angerechnet. Die verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten haften weiterhin in der im Haftungsbescheid genannten Höhe aus.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung 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. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Der Bf. fungierte als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer, daher konnte nur bei ihm eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 5. April 2016