

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Peter Davidik, Mag^a Belinda Maria Eder und Erwin Agneter über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Thum Weinreich Schwarz Chyba Rechtsanwälte OG, 3100 St. Pölten, Josefstraße 13, vom 11.06.2012, gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, MA 6 Rechnungs- und Abgabenwesen, 1082 Wien, Ebendorferstr. 2, vom 30.05.2012, betreffend Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenprüchen und Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen für den Zeitraum Jänner 2011 bis November 2011, nach einer am 08.11.2018 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird insofern abgeändert, als die Haftung des Bf. für den Zeitraum Jänner 2011 bis November 2011 für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen EUR 4.805,16 und für Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen EUR 256,35, sohin insgesamt EUR 5.061,51, beträgt.

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

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Fa. XY. GesmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 2012 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 2015 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft am 2016 gemäß § 40 FBGG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Alleiniger Geschäftsführer war der Beschwerdeführer (Bf). Anlässlich einer GPLA wurden Rückstände für den Zeitraum 01-11/2011 festgestellt. Laut Prüfungsfeststellungen wurden Bezüge ab 12/2011 nicht mehr ausbezahlt. Mit Schreiben vom 11.04.2012 wurde dem Bf von der belangten Behörde der Rückstand vorgehalten.

Am 30.05.2012 erging an den Bf ein Haftungsbescheid, wonach er für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen iHv EUR 5.587,35 und für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen iHv EUR 298,08, jeweils für den Zeitraum Jänner bis November 2011 haftbar gemacht und aufgefordert werde, die genannten Beträge binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst werde.

In der Begründung wurde i.w. ausgeführt, die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung sei durch die Eröffnung des Konkurses jedenfalls erfüllt. Der Bf als Geschäftsführer der GesmbH habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er habe somit seine Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingetrieben werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da kein Hinweis darauf bestehe, dass der aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte.

In einem Schriftsatz vom 11.06.2012, welcher von der belangten Behörde als Berufung (nunmehr Beschwerde) gewertet wurde, brachte der anwaltlich vertretene Bf i.w. vor, es sei richtig, dass ein Rückstand in der genannten Höhe bestehe. Richtig sei auch, dass der Bf handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war und dafür verantwortlich zeigte. Der Betrieb sei zwischenzeitig geschlossen worden.

Es liege jedoch keine schuldhafte Pflichtverletzung vor. Ursache der Verbindlichkeiten sei gewesen, dass ein Großteil der Gläubiger, deren Forderungen nicht nachgekommen seien. Der Bf sei veranlasst gewesen, hinsichtlich diverser Abrechnungen laufend zu urgieren. Es habe ständig diverse Einwendungen gegeben, die zum Teil nicht berechtigt gewesen seien. Aus diesem Grund sei es im Unternehmen zu finanziellen Schwierigkeiten gekommen.

Der Bf habe in seiner Funktion als Geschäftsführer die Abgabenbehörde nicht schlechter behandelt. Die Erfüllung der Abgabepflichten sei dem Geschäftsführer nicht möglich gewesen. Die Gesellschaft hätte keine ausreichenden Mittel gehabt, um die Steuerschulden zu bezahlen.

Was die Höhe einer allfälligen Haftung betreffe, werde dargelegt, dass noch nicht feststehe, welche Konkursquote zur Ausschüttung gelangen werde. Dies habe die Abgabenbehörde bei der Haftungsfestlegung jedenfalls zu berücksichtigen bzw. zur Uneinbringlichkeit entsprechende Feststellungen zu treffen.

Es liege nicht einmal leichte Fahrlässigkeit vor, sodass ersucht werde, den Bf aus der Haftung zu entlassen.

Mit Schreiben vom 09.10.2012 wurde der Bf eingeladen, eine monatlich per Fälligkeitstag der Abgaben gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner bis November 2011 sowie eine monatliche Aufschlüsselung der Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabebeträge für Jänner bis November 2011 vorzulegen. Der monatliche Betrachtungszeitraum falle zwischen den 16. des Vormonats bis zum 15. des Folgemonats und habe zu enthalten:

- Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
- einer Auflistung aller Zahlungen und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum und

- eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag

Mit Schriftsatz vom 14.11.2012 legte der Bf zahlreiche Buchhaltungsunterlagen, Kreditoren- und Debitorenlisten sowie Kontoauszüge vor.

Mit Schreiben vom 05.06.2013 führte die Abgabenbehörde aus, die vorgelegten Unterlagen könnten die angeforderte Liquiditätsaufstellung nicht ersetzen. Der Bf werde daher neuerlich ersucht, eine Liquiditätsaufstellung binnen drei Wochen nach Zustellung dieses Schreibens vorzulegen.

Am 15.07.2013 legte der Bf Aufstellungen vor, wobei es sich um eine Zusammenstellung der bereits übermittelten Kreditorenlisten und Bankkonten handelte. Die Auflistung der Verbindlichkeiten sei zwar jeweils zum Monatsende erstellt worden, aus der Saldenentwicklung der einzelnen Kreditoren zeige sich jedoch ganz klar, dass fast keine Tilgungen bzw. Abdeckungen der Verbindlichkeiten vorgenommen werden konnten. Auf Basis der Kommunalsteuererklärung 2011 (EUR 8.244,52) und dem mit Rückstandsausweis vom 30.10.2012 festgehaltenen Saldo von EUR 5.775,87 (für Kommunal- und U-Bahn-Steuer) könne sogar festgehalten werden, dass im Bereich der Kommunalsteuer bzw. Dienstgeberabgabe eine Bevorzugung gegenüber den anderen Gläubigern der GesmbH vorliege, auf Basis der übermittelten OP-Liste für die Monat Jänner bis November 2011 und der übermittelten Kontoauszüge (bzw. der darauf ersichtlichen Lastschriften) könne jedenfalls keine Benachteiligung der Gemeinde Wien erkannt werden.

Beiliegend sei auch eine Auflistung sämtlicher Tilgungen bzw. Zahlungen einerseits, andererseits jedoch auch die Ausweitung der Verbindlichkeiten übermittelt worden. Festgehalten werde, dass die einzelnen Kreditoren entsprechend der Kreditorennummern aus den OP-Listen leicht nachvollziehbar seien. Auch das genaue Datum der Zahlungen sei aus den OP-Listen leicht nachvollziehbar.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 29.07.2013 wurde die Berufung (nunmehr Beschwerde) als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde i.w. ausgeführt, Voraussetzungen für die Haftung seien die nach der Aktenlage feststehende Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die unbestrittene Stellung als Vertreter, die unbestrittene erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Es sei Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei.

Die erschwerte Einbringung des Abgabenrückstandes sei im Hinblick auf die erfolgte Eröffnung des Konkursverfahrens gegen die Primärschuldnerin evident. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung

für die Haftung sei daher erfüllt und bedürfe es dazu keineswegs eines Zuwartens auf die Festlegung einer Konkursquote.

Eine Liquiditätsaufstellung sei angefordert worden und es sei auch mitgeteilt worden, was diese beinhalten müsse.

Es seien jedoch nur Buchhaltungsunterlagen vorgelegt worden, daher sei der Bf neuerlich aufgefordert worden, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Am 15. Juli 2013 sei zwar eine Liquiditätsaufstellung vorgelegt worden, diese entspreche allerdings nicht den Erfordernissen. Ein Teil der Aufstellung sei nicht wie gefordert zum Fälligkeitstermin der Abgaben erstellt worden, außerdem fehlten die detaillierten Zahlungen, die aus den (unvollständig) vorgelegten Kontoauszügen hervorgingen.

Der Vertreter habe darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Der Vertreter hafte für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Die Pflichtverletzung sei zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten zu prüfen und daher müsse sich auch die von der Behörde geforderte Liquiditätsaufstellung und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf diese Zeitpunkte beziehen.

Der Bf habe sohin keinen Nachweis erbracht, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet würden. Nach der ständigen Judikatur des VwGH hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze, wenn er dem Gleichbehandlungsgebot zuwider handle bzw. keinen entsprechenden Nachweis der Gleichbehandlung erbringe.

Der Bf habe nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen wäre.

Die Pflichtverletzung des Bf ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Bf hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde.

Der Bf stellte mit Schriftsatz vom 30.08.2013 den Antrag, die Berufung (nunmehr Beschwerde) der Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorzulegen.

In der Begründung wurde i.w. ausgeführt, dem Vertreter obliege kein negativer Beweis der Gründe, die der rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden, sondern vielmehr eine konkrete, schlüssige Darstellung dieser Gründe. Es treffe den Vertreter

zwar eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, diese entbinde die Behörde jedoch in keinsten Weise von jeglicher Ermittlungspflicht. Diese würden bestehen, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrachtung ergeben würden. Aus den vorgelegten OP-Listen würde eindeutig hervorgehen, dass die Verbindlichkeiten über Monate unverändert blieben bzw. sogar immer mehr angewachsen wären. Auf Grund dieser Anhaltspunkte über das Fehlen der Mittel zur Abgabentrachtung sei die Behörde selbst zur Ermittlung verpflichtet gewesen. Eine Vorlage von Kontoauszügen sei mit Schreiben vom 09.10.2012 nicht verlangt worden. Dem Erfordernis der Aufschlüsselung der Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgaben für Jänner bis November 2011 sei durch Übermittlung der Abgabezusammenstellung entsprochen worden.

Es sei richtig, dass durch die vorgelegten Kontoauszüge lediglich die Kontosalen per 15. des Monats nachgewiesen wurden. Es sei jedoch auch eindeutig ersichtlich, dass ausschließlich Kontoüberziehungen bestanden hätten. Wie in den vorgelegten OP-Listen ersichtlich, könne eine weitere Auflistung von Zahlungen und sonstigen Tilgungen nicht erstellt werden, weil es grundsätzlich im Jahr 2011 keine Zahlungen und sonstige Tilgungen mehr gegeben habe. Eine Auflistung aller im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestanden und neu entstandenen Verbindlichkeiten sei eindeutig aus den OP-Listen ersichtlich.

Der Bf habe auch dem Erfordernis der Aufschlüsselung der Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgaben für Jänner bis November 2011 durch die Übermittlung der Abgabenzusammenstellung entsprochen. Er habe daher seine Verpflichtung, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, erfüllt und wäre demnach die Behörde verpflichtet gewesen, erforderliche Präzisierungen und Beweise vom Vertreter anzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Die Behörde habe ihren Verpflichtungen durch den bloßen Hinweis in der BVE, dass nur Buchhaltungsunterlagen vorgelegt worden seien, nicht entsprochen. Sie habe es nicht einmal für erforderlich gehalten, Präzisierungen einzufordern.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich eindeutig, dass die Behörde nicht schlechter, sondern gegenüber anderen Gläubigern sogar besser gestellt worden sei, da sie zumindest teilweise Zahlungen erhalten habe.

Die Behörde habe die Richtigkeit der vorgelegten OP-Listen bzw.

Abgabenzusammenstellungen und Kontoauszüge nicht bezweifelt. Warum nun nachträglich erstellte Liquidationsaufstellungen höherwertiger sein sollen, sei für den Einschreiter nicht nachvollziehbar. Weiters habe die Behörde die Verpflichtung, Angaben des Abgabepflichtigen auch zu dessen Gunsten zu würdigen, nicht erfüllt.

Der Bf habe daher eindeutig dargelegt, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe. Er habe die entsprechenden Gründe aufgezeigt und daher könne ihm kein Verschulden angelastet werden.

Die belangte Behörde legte am 25.07.2014 (Datum des Einlangens) dem BFG die Beschwerde vor und führte in der Stellungnahme nochmals die aus Sicht der Abgabenbehörde bestehenden Gründe für die zu Recht bestehende Haftung des Bf an.

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG brachte der Vertreter der Amtspartei ergänzend vor, auf Grund der Konkursquote sei Kommunalsteuer iHv EUR 782,19 und Dienstgeberabgabe iHv EUR 41,73 abgedeckt worden. Diese Verringerung sei, wie aus dem dem Gericht vorgelegten Kontoauszug ersichtlich, bereits verbucht worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Über das Vermögen der Fa. XY. GesmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 2012 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 2015 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft am 2016 gemäß § 40 FBGG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin war der Beschwerdeführer (Bf).

Bezüge wurden ab 12/2011 nicht mehr ausbezahlt.

Vor Konkurseröffnung betrug der aushaftende Betrag an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen EUR 5.587,35 und für Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen EUR 298,08, jeweils für den Zeitraum Jänner bis November 2011. Auf Grund der Konkursquote wurde Kommunalsteuer iHv EUR 782,19 und Dienstgeberabgabe iHv EUR 41,73 abgedeckt, sodass der Rückstand um diese Beträge verringert wurde und nunmehr EUR EUR 4.805,16 für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen und EUR 256,35 für Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen, sohin insgesamt EUR 5.061,51, beträgt.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist unstrittig und aus den Verwaltungsakten sowie dem in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorgelegten Kontoauszug ersichtlich.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 6a Abs 1 Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG), BGBl Nr 819/1993, haften die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung (BAO) bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung.

Gemäß § 6a Abs 1 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe (DienstgeberabgabeG), LGBl Nr. 17/1970, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen

auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung.

Die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe werden für jeden Kalendermonat am 15. des darauffolgenden Kalendermonats fällig (§ 11 Abs 2 KommStG und § 6 Abs 1 DienstgeberabgabeG).

Für jedes abgelaufene Kalenderjahr hat der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 2 KommStG bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Kommunalsteuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 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 diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach VwGH 19.03.2015, 2011/16/0188, hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne 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. Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gilt nichts anderes (vgl. etwa VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187, mwN). Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. 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. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. zB VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187).

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. VwGH 30.01.2014, 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. VwGH 29.05.2013, 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 (vgl. VwGH 28.05.1986, 84/13/0246, VwSlg 6123 F/1986; VwGH 21.05.1992, 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 (vgl. VwGH 29.05.2013, 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. VwGH 23.03.2010, 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. VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116; VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Nach VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108, haftet der Vertreter 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 Abgabeforderungen 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. zB VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010; VwGH 23.03.2010, 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. VwGH 23.06.2009, 2007/13/0014).

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die erschwerte Einbringung der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden, seine Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für erschwerte Einbringung.

Unbestritten fungierte der Bf im Streitzeitraum als handelsrechtlicher Geschäftsführer der XY. GmbH, er war demnach auf Grund seiner handelsrechtlichen Vertreterstellung auch zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu den in seinen Vertretungszeitraum fallenden Fälligkeitstagen verpflichtet.

Durch die Abwicklung des Konkurses und der Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit ist erwiesen, dass die nach Berücksichtigung der Abdeckung auf

Grund der Konkursquote nunmehr bestehenden Abgabenschuldschuldigkeiten uneinbringlich sind.

Betreffend den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung (siehe obige Judikatur) wurde der Bf im ggstdl Fall mit Schreiben vom 09.10.2012 von der Behörde aufgefordert, eine derartige, monatlich per Fälligkeitstag der Abgaben gegliederte Liquiditätsaufstellung abzugeben, wobei der monatliche Betrachtungszeitraum falle zwischen den 16. des Vormonats bis zum 15. des Folgemonats falle. In diesem Schreiben war detailliert angeführt, was diese Aufstellung zu enthalten habe, nämlich

- Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
- einer Auflistung aller Zahlungen und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum und
- eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag

Der belangten Behörde ist Recht zu geben, dass sie die daraufhin vorgelegten Konvolute an Buchhaltungsunterlagen, Kreditoren- und Debitorenlisten sowie Kontoauszügen als nicht ausreichend erachtete. Es handelt sich um keine Liquiditätsaufstellung, schon gar nicht um eine mit dem vom VwGH geforderten Inhalt.

Dies wurde dem Bf von der belangten Behörde mit Schreiben vom 05.06.2013 mitgeteilt und ausgeführt, die vorgelegten Unterlagen könnten die angeforderte Liquiditätsaufstellung nicht ersetzen. Der Bf werde daher neuerlich ersucht, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Daraufhin legte der Bf Aufstellungen vor, wobei es sich um eine Zusammenstellung der bereits übermittelten Kreditorenlisten und Bankkonten handelte. Der Bf führte selbst aus, die Auflistung der Verbindlichkeiten sei zwar jeweils zum Monatsende erstellt worden, aus der Saldenentwicklung der einzelnen Kreditoren zeige sich jedoch ganz klar, dass fast keine Tilgungen bzw. Abdeckungen der Verbindlichkeiten vorgenommen werden konnten. Auf Basis der Kommunalsteuererklärung 2011 (EUR 8.244,52) und dem mit Rückstandsausweis vom 30.10.2012 festgehaltenen Saldo von EUR 5.775,87 (für Kommunal- und U-Bahn-Steuer) könne sogar festgehalten werden, dass im Bereich der Kommunalsteuer bzw. Dienstgeberabgabe eine Bevorzugung gegenüber den anderen Gläubigern der GesmbH vorliege, auf Basis der übermittelten OP-Liste für die Monat Jänner bis November 2011 und der übermittelten Kontoauszüge (bzw. der darauf ersichtlichen Lastschriften) könne jedenfalls keine Benachteiligung der Gemeinde Wien erkannt werden.

Beiliegend sei auch eine Auflistung sämtlicher Tilgungen bzw. Zahlungen einerseits, andererseits jedoch auch die Ausweitung der Verbindlichkeiten übermittelt worden. Festgehalten werde, dass die einzelnen Kreditoren entsprechend der Kreditorennummern aus den OP-Listen leicht nachvollziehbar seien. Auch das genaue Datum der Zahlungen sei aus den OP-Listen leicht nachvollziehbar.

In der Beschwerdeentscheidung, welche Vorhaltswirkung entfaltet, führte die belangte Behörde aus, es sei eine Liquiditätsaufstellung angefordert worden und es sei auch mitgeteilt worden, was diese beinhalten müsse.

Es seien jedoch nur Buchhaltungsunterlagen vorgelegt worden, daher sei der Bf neuerlich aufgefordert worden, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Am 15. Juli 2013 sei zwar eine Liquiditätsaufstellung vorgelegt worden, diese entspreche allerdings nicht den Erfordernissen. Ein Teil der Aufstellung sei nicht wie gefordert zum Fälligkeitstermin der Abgaben erstellt worden, außerdem fehlten die detaillierten Zahlungen, die aus den (unvollständig) vorgelegten Kontoauszügen hervorgingen. Die Pflichtverletzung sei zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten zu prüfen und daher müsse sich auch die von der Behörde geforderte Liquiditätsaufstellung und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf diese Zeitpunkte beziehen.

Der Bf habe sohin keinen Nachweis erbracht, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet würden.

Dem Vorbringen des Bf, er habe seine Verpflichtung, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, erfüllt und wäre demnach die Behörde verpflichtet gewesen, erforderliche Präzisierungen und Beweise vom Vertreter anzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen, kann nicht gefolgt werden. Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe oben) der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen, zu führen.

Aus dem dargestellten Zeitablauf ist ersichtlich, dass die Behörde den Bf präzise und konkret aufgefordert hat, die entsprechenden Nachweise zu erbringen. Dass die vorgelegten Nachweise nicht ausreichen, hat sie ihm zuerst mit Schreiben vom 05.06.2013 und zuletzt in der Beschwerdeentscheidung mitgeteilt, wobei sie schon im Schreiben vom 09.10.2012 die geforderten Nachweise konkret und destilliert abverlangte und in der BVE schlüssig darlegte, dass und warum die vorgelegte Aufstellung nicht den Erfordernissen entspreche. Die belangte Behörde ist daher ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht ausreichend nachgekommen und es wäre am Bf. gelegen, die fehlenden Nachweise zu erbringen. Dies hätte er mit dem Vorlageantrag oder nach Vorlage der Beschwerde beim BFG tun können, hat dies jedoch unterlassen, obwohl ihm mitgeteilt wurde, dass die vorgelegten Unterlagen nicht den Anforderungen entsprechen. Auch in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurden keine Nachweise vorgelegt. Auch der Verweis auf VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259, vermag der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen. In diesem Verfahren hat der (dortige) Bf auf den (bestätigten) Ausgleich und die Erfüllung seiner ausgleichsrechtlichen Pflichten hingewiesen, wobei die (dort) ggstdl Abgabenansprüche erst nach Ausgleichseröffnung fällig wurden. Die belangte Behörde hätte sich mit diesem Vorbringen auseinandersetzen und entsprechende Feststellungen zum Ausgleich treffen müssen. Hätte sie trotz der Indizwirkung des bestätigten Ausgleichs Zweifel an der Einhaltung des ausgleichsrechtlichen

Gleichbehandlungsgebotes gehabt, so wäre es an ihr gelegen gewesen, entsprechende Feststellungen zu treffen.

Dieser Sachverhalt ist mit vorliegendem nicht vergleichbar. Im ggstdl Fall handelt es sich um einen Konkurs und die ggstdl Abgabenansprüche waren schon vor Konkurseröffnung fällig.

Der behauptete Verfahrensfehler, erforderliche Ermittlungen unterlassen zu haben, liegt daher nicht vor.

Aber auch inhaltlich ist der belangten Behörde Recht zu geben, wenn sie die Ansicht vertritt, der Bf sei seiner geforderten besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel, wofür 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, nicht ausreichend nachgekommen.

So wurde ein Teil der Aufstellung nicht wie gefordert zum Fälligkeitstermin der Abgaben erstellt, außerdem fehlen die detaillierten Zahlungen, die aus den unvollständig vorgelegten Kontoauszügen hervorgingen. So fehlen zB die Mietzahlungen in der Aufstellung.

Der Bf ist seiner Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, nicht nachgekommen. Die Vorlage von – unvollständigen – Buchhaltungsunterlagen, Kontoauszügen und einer Abgabenzusammenstellung kann den geforderten Liquiditätsstatus nicht ersetzen.

Die Pflichtverletzung ist zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten zu prüfen und daher muss sich auch die geforderte Liquiditätsaufstellung und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf diese Zeitpunkte beziehen.

Der Bf hat sohin keinen geeigneten Nachweis erbracht, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden.

Zum Vorbringen, es habe grundsätzlich im Jahr 2011 keine Zahlungen und sonstige Tilgungen mehr gegeben, ist festzuhalten, dass zB die Bezüge bis 12/2011 bezahlt wurden.

Somit haftet der Bf für die ggstdl aushaftenden Abgaben zur Gänze, da er keinen entsprechenden Nachweis der Gläubigergleichbehandlung erbrachte.

Der Bf hat sohin nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen wäre, wobei sich die Pflichtverletzung des Bf aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen ergibt. Der Bf war dafür verantwortlich, dass ggstdl Abgaben für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werden.

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).

Die Geltendmachung der Haftung entspricht verfahrensgegenständlich auch den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit. Bei Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme würde die Abgabengläubigerin ihres Anspruches verlustig gehen. Im Übrigen spricht nichts dafür, dass es unbillig ist, einen Geschäftsführer, der seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt, zur Haftung heranzuziehen, anderenfalls jene Abgabepflichtigen, die ihre Pflichten erfüllen, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt würden.

Die Ermessensentscheidung wurde daher von der belangten Behörde gesetzeskonform getroffen.

Zulässigkeit einer Revision :

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Das vorliegende Erkenntnis folgt der dargestellten ständigen Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

