

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, über die Beschwerde vom 14.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 21.06.2016, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 16.01.2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsprüfungsvorhalt vom 05.04.2016 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass auf dem Abgabenkonto der G-1 (AG) Abgaben in Höhe von € 31.570,37 aushafteten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom D-1 sei das am D-2 eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am D-3 sei wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 17.09.2012 bis 15.04.2013 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei laut Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom D-4 ab dem D-5 zum Vertreter (Vorstand) der abgabenschuldnerischen AG bestellt worden und daher gemäß § 71 Aktiengesetz zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Der Vertreter habe sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückstände bzw. Versäumnisse, welche zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen. Als angemessen

werde ein Zeitraum von 3 Monaten erachtet. Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Vertreter mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernehme dieser auch die volle Verantwortung für die Altlasten und somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung (vgl. VwGH 10.7.1989, 89/15/0021; 25.9.1990, 89/15/0159; 19.4.2006, 2003/13/0111).

Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende erst mit deren Abstattung. Die Haftung umfasse daher auch bei Vertretungsübernahme bereits bestandene Altschulden, (vgl. VwGH 25.9.1990, 89/15/0159; 19.4.2006, 2003/13/0111).

Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten. Im Falle der Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der AG werde der Bf. als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 iVm 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen werden, es sei denn er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang werde ihm Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. Wer die Vertretung einer GmbH (neu) übernehme, habe sich darüber zu unterrichten, ob und in welchem Umfang die GmbH bisher ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt habe (vgl. VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119). Seien Verbindlichkeiten aus einem Zeitraum vor Übernahme der Vertreterfunktion offen, habe der für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten nunmehr neu verantwortliche Vertreter dafür zu sorgen, dass auch diese Altverbindlichkeiten aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln entrichtet würden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

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, obliege dem Vertreter (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger habe auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien).

Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0082; 30.1.2014, 2013/16/0229).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger komme es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt worden sei, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen seien, als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertrete dabei die „Mitteltheorie“ (vgl. dazu VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die AG bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten (siehe Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der AG (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein.

Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten seien dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

---//---

Mit Schreiben vom 21.04.2016 teilte der Bf. mit, dass er damals die Geschäftsführung übernommen habe, da Herr P-1 sehr krank gewesen sei.

Zusätzlich hätten sie schon damals mit Herrn P-2 Kontakt aufgenommen und bei ihrem Anwalt einen Vertrag aufsetzen lassen. Hier hätte ihnen Herr P-2 € 960.000,00 zahlen müssen. Sie hätten von ihm auch die Auflage gehabt, Verträge und Aufträge zu unterfertigen, sonst unterschreibe er seinen Vertrag nicht. Laut ihrem Anwalt sei alles rechtens gewesen und so hätten sie auch Kaufverträge, Mietverträge, Contractingverträge, Bestellungen usw. unterschrieben. Als die Zahlung nicht ordnungsgemäß gekommen sei, habe Herr P-2 mit ihren Kunden und Lieferanten gesprochen und sei sogar bei einigen persönlich vorstellig geworden. Er habe auch Zahlungsgarantien oder Zahlungsbelege an die Gebietskrankenkasse usw. geschickt. Das liege alles auf.

Er habe ihr Personal angeschrieben, dass die Zahlungen kommen würden, aber leider nur auf Papier. Der Bf. wisse gar nicht mehr, wie viele Briefe ihr Anwalt mit ihm geführt habe. Dann habe er sogar dem Masseverwalter geschrieben, dass er bezahle. Der Bf.

habe ihm nämlich angedroht, Anzeige gegen ihn zu erstatten, aber dies habe dann der Masseverwalter selbst getan.

Zum Abschluss habe er die Firma mit einem anderen Investor übernehmen wollen, auch dies habe der Masseverwalter bekommen. Es liege alles schriftlich vor, sollte noch etwas benötigt werden. Die Staatsanwaltschaft habe ihn leider nicht erreichen können, aber der Bf. habe vernommen, dass er mittlerweile in Deutschland verhaftet worden sei wegen ähnlicher Fälle.

Er werde nun versuchen, vom Masseverwalter die Unterlagen zu bekommen, dieser werde auch erfreut sein, da er ihm kein Geld bezahlen könne. Er versuche sein Bestes.

---//---

Das Finanzamt gab dem Bf. mit Schreiben vom 27.04.2016 bekannt, dass der von ihm angeführte Herr P-2 im Firmenbuch nicht aufscheine, und wies darauf hin, dass der Vertreter gemäß § 80 BAO (das sei bei einer AG gemäß § 71 Aktiengesetz der Vorstand der AG) für die Entrichtung der anfallenden Abgaben verantwortlich sei. Im fraglichen Zeitraum sei der Bf. der Vorstand der Gesellschaft gewesen.

---//---

Dazu nahm der Bf. Stellung und teilte mit, dass Herr P-2 2012 zu ihnen gekommen sei und sich als Investor angeboten habe. Sie hätten dementsprechend Verträge bei ihrem Anwalt gemacht. Zusätzlich hätten sie die Auflage gehabt, Kaufverträge zu unterschreiben. Daraufhin hätten sie Waren bestellt und zusätzlich Leute eingestellt. Leider sei das Geld über Euro 960.000,00 ausgeblieben. Sie hätten mehrmals mit ihrem Anwalt gesprochen und ihm auch geschrieben. Dann hätten sie ihm gedroht, vor Gericht zu gehen bzw. Anzeige zu erstatten. Er wiederum habe ihnen immer die Ausrede wegen aller möglichen Sachen gegeben. Dann habe er die Lieferanten, Kunden, Gebietskrankenkasse (mit Zahlungsbestätigungen - trotzdem sei kein Geld gekommen) mit verschiedenen Firmen im Besitz von Herrn P-2 angeschrieben. Alles leere Versprechungen und zum Schluss habe er mit dem Masseverwalter korrespondiert zwecks Übernahme und der dementsprechenden Zahlungen mit einem anderen Investor. Auch dort seien es nur leere Worte und viel Papier gewesen, darum habe der Masseverwalter die Anzeige erstattet.

Sie hätten alles gemacht in der Voraussetzung, dass die Zahlung vom ihm komme. Dieser Zirkus sei sicher ein Jahr gegangen. Sie hätten alles über einen Anwalt gemacht, wer nehme an, dass dies alles ein Schwindel sei. Nach all diesen Dingen sei nun der Bf. schuld, obwohl sie alles über einen Anwalt gemacht hätten. Er habe hunderte von Mails und immer Verschiebungen. Sollte die Behörde noch etwas benötigen, solle sie ihm Bescheid geben. Die Unterlagen habe er vom Masseverwalter angefordert, aber leider noch nicht bekommen.

---//---

Mit Bescheid vom 21.06.2016 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Haftungspflichtiger der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 31.570,37 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	07/2012	3.310,29	17.09.2012
Lohnsteuer	08/2012	295,73	17.09.2012
Dienstgeberbeitrag	08/2012	168,79	17.09.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2012	15,00	17.09.2012
Lohnsteuer	09/2012	596,59	15.10.2012
Dienstgeberbeitrag	09/2012	287,07	15.10.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2012	25,52	15.10.2012
Lohnsteuer	10/2012	812,86	15.11.2012
Dienstgeberbeitrag	10/2012	379,02	15.11.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2012	33,69	15.11.2012
Lohnsteuer	11/2012	1.081,28	17.12.2012
Dienstgeberbeitrag	11/2012	674,32	17.12.2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2012	59,94	17.12.2012
Umsatzsteuer	11/2012	963,52	15.01.2013
Lohnsteuer	12/2012	619,14	15.01.2013
Dienstgeberbeitrag	12/2012	297,60	15.01.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2012	26,45	15.01.2013
Umsatzsteuer	12/2012	5.845,06	15.02.2013
Umsatzsteuer	2012	2.483,10	15.02.2013
Lohnsteuer	01/2013	401,18	15.02.2013
Dienstgeberbeitrag	01/2013	193,94	15.02.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2013	17,24	15.02.2013
Lohnsteuer	02/2013	338,31	15.03.2013
Dienstgeberbeitrag	02/2013	140,30	15.03.2013
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2013	12,48	15.03.2013
Lohnsteuer	03/2013	338,31	15.04.2013
Dienstgeberbeitrag	03/2013	147,13	15.04.2013

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/2013	13,08	15.04.2013
Umsatzsteuer	04/2013	11.993,35	17.06.2013

Die Geltendmachung der Haftung (§ 224 iVm § 9 BAO) gründe sich auf folgende Umstände:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten 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 hätten eingebracht werden können.

Die im Rückstand ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten seien nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Rückstand angeführten festgesetzten Abgaben seien ihm bereits im Haftungsverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Bei den restlichen angeführten Abgaben handle es sich um selbstgemeldete Selbstbemessungsabgaben. Durch die Selbstbemessung sei die Rechtswirkung der Abgabensatzung geschaffen worden (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0039).

Der Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum 17.09.2012 bis 15.04.2013 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei laut Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom D-4 ab dem D-5 zum Vertreter (Vorstand) der abgabenschuldnerischen AG bestellt worden und daher gemäß § 71 Aktiengesetz zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom D-1 sei das am D-2 eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am D-3 sei wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Der Geschäftsführer (bzw. Vorstand) habe sich zu Beginn seiner Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückstände bzw. Versäumnisse, welche zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen. Als angemessen werde ein Zeitraum von 3 Monaten erachtet. Sollten nach Ablauf dieser Frist keine solchen Abstattungsmaßnahmen getroffen werden oder der Vertreter mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niederlegen, so übernehme dieser auch die volle Verantwortung für die Altlasten und somit auch die schuldhafte Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung (vgl. VwGH 10.7.1989, 89/15/0021; 25.9.1990, 89/15/0159; 19.4.2006, 2003/13/0111).

Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende erst mit deren Abstattung. Die Haftung umfasse daher auch bei Vertretungsübernahme bereits bestandene Altschulden, (vgl. VwGH 25.9.1990, 89/15/0159; 19.4.2006, 2003/13/0111).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe 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 (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge, dass die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten sei, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Lohnabgaben sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleiches gelte auch für den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag.

Nach § 78 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0187).

Betreffend die Haftungsheranziehung für die rückständigen Lohnsteuerbeträge sei festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei. Reichten die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, dürfe der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfalle, könne nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Hätte der Geschäftsführer die Lohnsteuer bei der Ausbezahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des

Primärschuldners - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, § 9 Tz 11).

Mit Schreiben vom 05.04.2016 bzw. 27.04.2016 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei nicht erbracht worden. Er sei dieser Aufforderung - sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun - nicht ausreichend nachgekommen. Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145, und 19.3.2003, 2002/16/0168).

Zu seiner Stellungnahme vom 04.05.2016 werde ihm Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Auch wenn im Zuge eines Kaufvertrages mit einem Käufer bzw. Investors vereinbart werde, dass Zahlungen auf Grund dieses Kaufvertrages auf Abgabenverbindlichkeiten des Verkäufers/Inhabers zu leisten seien, ändere das nichts an der Tatsache, dass die Verantwortung für die Bezahlung der Abgabenschuldigkeiten einzig und alleine beim im Firmenbuch eingetragenen Vertreter gemäß § 80 BAO bleibe. Unstimmigkeiten zwischen Käufer/Inhaber und Verkäufer/Investor seien ausschließlich im Zivilgerichtswege und nicht vor der Finanzbehörde zu klären.

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

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest. Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

---//---

In der dagegen am 14.07.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, er habe das Schreiben geschickt wegen Herrn P-2 und dem Finanzamt auch mitgeteilt,

dass er die Unterlagen vom Masseverwalter nicht gleich bekommen habe und dass er den Termin nicht einhalten könne. Er habe erwartet, einen anderen Termin zu bekommen, nicht aber einen Bescheid.

Zweitens sei die AG gegründet worden, um die Contractingverträge zu erwerben. Gleichzeitig sei der Vertrag mit Herrn P-2 ausgearbeitet worden, da man hier viel Geld benötige. Sie hätten alles im Vorfeld getan, speziell auch wegen der Gelder. Dies sei ihnen zugesagt worden, weshalb sie gestartet hätten, aber das Geld sei nicht gekommen. Da der Bf. also Geschäftsführer gewesen sei und sie eine neue Firma gewesen seien und keinen Kredit beantragt hätten, seien Investoren ihr Ziel gewesen.

Dies sei ihnen gelungen, aber Herr P-2 habe nicht gezahlt, weshalb sie in Verzug gekommen seien. Herr P-2 habe ihnen natürlich Auflagen gesetzt, aber er habe diese nicht eingehalten. Die Strafe habe er erst heuer bekommen und sei er inhaftiert worden.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.03.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Anführung der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt:

Der Bf. sei Vorstand der AG im Zeitraum von D-5 bis D-3 gewesen. Die Abgabenschuld sei während des Zeitraums seiner Vertretungsfunktion fällig gewesen. Mit Beschluss des Landesgerichts Korneuburg vom D-2 sei über die AG das Konkursverfahren eröffnet worden. Sei die Insolvenz eröffnet, so gehe die Geschäftsführung auf den Insolvenzverwalter über. Für ab diesem Zeitpunkt entstandene und fällige Abgaben hafte ausschließlich der Masseverwalter. In der Folge sei das über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung am D-1 aufgehoben worden und am D-3 die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner uneinbringlich (siehe Aufsichtsratsbeschluss vom D-4 und Firmenbuchauszug).

Über die in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid geltend gemachten Gründe werde abgesprochen wie folgt:

In Bezug auf die Fälligkeit der Abgabenschuld sei auszuführen, dass die Vorstandstätigkeit des Abgabenschuldners (*Anmerkung: gemeint wohl Haftungspflichtigen*) vom D-5 bis D-3 gedauert habe und somit die Fälligkeit der Abgabenschuld in den Zeitraum der Vertretungsfunktion falle. Der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorhandensein der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel bestimme sich danach, zu welchem Zeitpunkt die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Zur Haftung des Vorstands für Abgaben, die bereits vor der Vorstandstätigkeit entstanden seien, sei auszuführen, dass sich der Vorstand zu Beginn der Tätigkeit in angemessener Frist über Abgabenrückstände bzw. Versäumnisse, die zu Abgabenrückständen geführt hätten, zu informieren und Maßnahmen zu deren Begleichung vorzunehmen habe.

Sollten binnen 3 Monaten keine Abstattungsmaßnahmen getroffen worden sein oder der Vorstand mangels Möglichkeiten zu solchen seine Tätigkeit nicht niedergelegt haben, so übernehme dieser auch die volle Verantwortung für die Altlasten und damit auch die schuldhafte Pflichtverletzung in der Nichtentrichtung. Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende erst mit deren Abstattung. Die Haftung umfasse daher auch bei Vertretungsübernahmen bereits bestandene Altschulden (vgl. VwGH 10.07.1989, 89/15/0021; VwGH 25.09.1990, 89/15/0159; VwGH 19.04.2006, 2003/13/0111).

Der Beschwerdeführer bringe in der Beschwerde vor, die AG sei gegründet worden, um die Contractingverträge zu erwerben, und gleichzeitig sei der Vertrag mit Herrn P-2 ausgearbeitet worden, da man hier viel Geld benötige. Er habe alles im Vorfeld getan, speziell auch wegen der Gelder. Dies sei ihm zugesagt worden und somit habe er gestartet, aber leider sei das Geld nicht gekommen. Da er also Geschäftsführer gewesen sei und die AG eine neue Firma gewesen sei und er keinen Kredit beantragt habe, sei es sein Ziel mit Investoren gewesen. Dies sei ihnen gelungen, aber Herr P-2 habe nicht gezahlt und so sei er in Verzug gekommen. Herr P-2 habe ihm natürlich Auflagen gesetzt, aber er habe diese nicht eingehalten. Die Strafe habe er erst heuer bekommen und sei er inhaftiert worden.

Diesen Ausführungen sei zu entgegen, dass der Vorstand für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann hafte, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt habe (vgl. VwGH 28.04.2009, 2004/13/0067).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei es Aufgabe des Vorstands darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (vgl. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Zur Lohnsteuer:

Gemäß § 78 EStG habe der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen. Ebenso habe der Arbeitgeber den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 43 FLAG für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Betreffend die Haftungsheranziehung für die rückständigen Lohnsteuerbeträge sei festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei. Reichten die

einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, dürfe der Vorstand gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfalle, könne nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Hätte der Vorstand die Lohnsteuer bei der Ausbezahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Der Beschwerdeführer habe es in concreto sogar versäumt, in seinem Vorbringen mögliche Einwendungen wie das gänzliche Fehlen von Lohnzahlungen oder das Fehlen vorhandener Mittel anzuführen. Ausführungen zur Lohnsteuer samt Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag für die Zeiträume 08/12 bis 03/13 seien keine erstattet worden. Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Primärschuldners - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vorstands auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO gehe hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (vgl. VwGH 25.02.2003, 97/14/0164; *Ritz*, BAO⁶ § 9 Tz 11).

Zur Umsatzsteuer:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Die Voranmeldung gelte als Steuererklärung. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Somit sei die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe. Auch diesbezüglich habe der Beschwerdeführer in der beigebrachten Beschwerde hinsichtlich den Umsatzsteuervorschreibungen aus 2012, 07/12, 11/12, 12/12 und 04/13 nichts ausgeführt.

Der Beschwerdeführer sei bereits im Haftungsverfahren durch Zustellung des Haftungsvorhalts vom 05.04.2016 umfassend über seine Rechte und Pflichten im Abgabungsverfahren belehrt worden und es seien ihm auch taugliche Möglichkeiten zur Durchsetzung seiner Ansprüche dargelegt worden. Des Weiteren sei auch zu entgegnen, dass der Abgabepflichtige sein rechtliches Gehör nicht nur im Haftungsverfahren, sondern auch im Haftungsverfahren, insbesondere durch die eingebrachte Beschwerde wahrnehmen habe können.

Zur Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger und zur Beweislastpflicht sei auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs der Vertreter darzutun habe, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. VwGH 13.09.2006, 2003/13/0131). Vom Vertreter des Abgabenschuldners seien hierzu keine Nachweise erbracht worden. Daher sei dem Abgabenschuldner (*Anmerkung: gemeint wohl Beschwerdeführer*) die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorzuschreiben (vgl. VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Zu den Ausführungen, der Beschwerdeführer habe ein Mail geschickt und mitgeteilt, dass er die Unterlagen nicht gleich vom Masseverwalter bekommen habe und dass er den Termin nicht einhalten könne und dass er erwartet habe, dass er einen anderen Termin bekomme, sei zu entgegen, dass, sofern der Abgabenschuldner (*Anmerkung: gemeint wohl Beschwerdeführer*) nachzuweisen vermöge, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung hafte (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220). Diesen Rechtsbehelf hätte der Beschwerdeführer in der Beschwerde wahrnehmen können.

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

- die gesamte Einnahmensituation (vgl. VwGH 25.04.2002, 99/15/0253);
- die gesamte Liquiditätssituation (vgl. VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108);
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010);
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010);
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs erforderlich seien (vgl. VwGH 09.11.2011, 2011/16/0064);
- die von der Gesellschaft getätigten systemerhaltenden Ausgaben (vgl. VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Für die Bestimmung des Haftungsausmaßes durch die Behörde sei es daher entscheidend, ob unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen beurteilt werden könne, inwiefern der Beschwerdeführer die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe (vgl. VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176).

Dem Vorbringen vom 14.07.2016 sei im Gesamten weder die vollständige Einnahmensituation noch die ganze Ausgabensituation (und zwar weder insgesamt noch bezogen auf die einzelnen Abgabefälligkeiten) zu entnehmen, sodass die Beurteilung der Gleichbehandlung der Abgabengläubiger mangels vollständiger Darstellung der Liquiditätssituation nicht vorgenommen werden könne. Die zusammengefasste Darlegung im Sinne einer summierten Aufstellung der Zahlungsflüsse habe der Verwaltungsgerichtshof schon in der Vergangenheit für nicht ausreichend befunden (vgl. VwGH 29.01.2014, 2012/08/0227).

Weil dem Vorbringen des Beschwerdeführers das Vorliegen und die Verwendung der finanziellen Mittel nicht entnommen werden könne, habe dieser die Obliegenheit, darzutun, dass er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt habe und ihn daher kein Verschulden treffe, verwirkt (vgl. VwGH 29.06.1999, 98/14/0171). Daher sei dem Abgabenschuldner die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorzuschreiben.

Betreffend das Vorbringen bezüglich des Verschuldens des Beschwerdeführers sei auszuführen, dass nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers berechtigten. Eine bestimmte Schuldform sei nicht erforderlich, auch leichte Fahrlässigkeit genüge. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs trage das Risiko des Rechtsirrtums derjenige, der es versäume, sich an geeigneter Stelle, wie der zuständigen Abgabenbehörde (vgl. VwGH 28.02.2014, 2012/16/0039), zu erkundigen. Es obliege dem Vertreter dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete und schlüssige Darstellung der Gründe (vgl. VwGH 04.04.1990, 89/13/0212; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259, 2006/17/0002; zumindest „qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast“ nach VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; VwGH 28.04.2004, 99/14/0120; vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 9 Tz 18 ff.).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden iSd § 224 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen seien Besicherungsinstitute, mit denen die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls vermieden werden solle. Im vorliegenden Fall stelle die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruchs dar, insbesondere weil der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden könne. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Abgabennorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 14.04.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

---//---

In der am 16.01.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

„Bf: Da die AG ohne Investitionen von außen nicht in der Lage gewesen wäre, Geschäfte abzuschließen und zu erfüllen, wurde ein Investor gesucht und dabei hat sich P-2 angeboten und zugesichert, der AG einen Betrag von € 960.000,00 zukommen zu

lassen. Diese Investition ist nie erfolgt, er hat uns Bankbelege aus Deutschland über die Bezahlung des zu investierenden Betrages vorgelegt, die sich allerdings als Fälschung herausgestellt haben. Gefälschte Belege wurden damals von ihm auch den Gemeinden, dem FA und dem Gericht vorgelegt. Ohne diese Investition war die AG dann aber nicht mehr in der Lage, Geschäfte abzuschließen. Der frühere Investor G-2 hat uns Contracting Verträge im Wert von € 2 Mio. um einen Preis von den besagten € 960.000,00 angeboten, die jedoch dann mangels erfolgter Investition durch P-2 nicht erworben werden konnten.

Aus dem eingezahlten Stammkapital von € 70.000,00 wurden kleinere Verträge bedient, auch wurden daraus das Personal, die Miete, Kfz Kosten sowie die Kosten einer Hebebühne bezahlt.

FA: Aus dem Firmenbuchauszug geht hervor, dass nicht der Bf., sondern Herr P-1 als Vorstand der AG bestellt war.

Bf.: Es wird nicht in Abrede gestellt, dass ich in der Aufsichtsratssitzung vom D-4 anstelle des bisherigen Vorstandes zum alleinigen Vorstand der Gesellschaft bestellt wurde.

Einen Gleichbehandlungsnachweis kann ich nicht erbringen, da sich die Unterlagen nach wie vor beim Masseverwalter befinden und ich diese nicht wiederbekommen habe.

Zahlungen an das Finanzamt gab es außer einem minimalen Betrag nicht, allerdings hat Herr P-2 sich an alle Behörden, daher auch an das Finanzamt gewendet und Zahlungseingänge in Aussicht gestellt. Wenn die Investition bezahlt worden wäre, wäre eine Gutschrift in Höhe der Vorsteuer von € 160.000,00 an das Finanzamt gemeldet worden, woraus die Abgabenschulden locker hätten bezahlt werden können.

FA: Der Vorwurf lautet nicht darauf, dass die Mittel nicht aufgebracht wurden, sondern dass dem Erfordernis der Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises nicht nachgekommen wurde.

Bf: Ich habe damals nicht einmal einen Bankkredit aufgenommen, um die AG nicht zu verschulden.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

Uneinbringlichkeit

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da m it Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft am D-3 im Firmenbuch gelöscht wurde.

Vertreterstellung

Gemäß § 71 Abs. 1 Aktiengesetz wird die Aktiengesellschaft durch den Vorstand gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

Aus dem Firmenbuch und den entsprechenden Urkunden geht hervor, dass der Bf. mit der Gründung der Gesellschaft am D-6 als Mitglied des Aufsichtsrates bestellt wurde. Der zur Vertretung nach außen berufene Vorstand war zunächst der Alleinaktionär P-1, der in der Aufsichtsratssitzung vom D-4 abberufen wurde, woraufhin der Bf. ab D-5 zum neuen Vorstand ernannt wurde.

Obwohl dementsprechende Eintragungen im Firmenbuch unterblieben, war der Bf. damit zur Vertretung der AG gemäß § 71 Abs. 1 Aktiengesetz berufen, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Eintragung bzw. Löschung der Funktion des Bf. als Vorstand im Firmenbuch nicht entscheidungswesentlich ist. Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit besteht für die Dauer der Organfunktion, also ab dem Zeitpunkt der (wirksamen) Bestellung bis zu deren (wirksamer) Beendigung (Abberufung). Auf eine allfällige Firmenbucheintragung kommt es - infolge deren bloß deklarativer Wirkung - nicht an (vgl. VwGH 21.9.2018, Ra 2017/17/0719).

Schuldhafte Pflichtverletzung

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO oblag dem Bf. damit die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

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

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. dazu vor, dass der als Investor vorgesehene P-2 seinen vertraglich vereinbarten Verpflichtungen zur Kapitalaufbringung nicht nachgekommen sei. Konkludent bringt er damit zum Ausdruck, dass ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei.

Da sich allerdings für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin nach Aktenlage keine Anhaltspunkte ergeben, da jedenfalls noch – vom Bf. unwidersprochen und in der mündlichen Verhandlung bestätigt – Löhne ausbezahlt sowie die Kosten für Miete, Kfz und eine Hebebühne geleistet wurden und er auch nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, sondern das in Höhe von € 70.000,00 eingezahlte Grundkapital, wäre eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

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

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger 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 zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den 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 geforderte 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 - hat der Bf. jedoch trotz Aufforderung des Finanzamtes nicht aufgestellt.

Der Hinweis, dass er keinen Zugriff mehr auf die geschäftlichen Unterlagen hätte, da diese der Masseverwalter zurückbehalten habe, vermag den Bf. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung

und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25.11.2009, 2008/15/0220 und 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es 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 (etwa durch Eröffnung eines Insolvenzverfahrens) 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. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Darüber hinaus lässt sich aus dem Einwand der gescheiterten Investition deshalb nichts gewinnen, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Kausalität

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

Ermessen

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

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

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

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 21. Jänner 2020