

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alois Pichler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. November 2017 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 3. Oktober 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** terkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der Beschwerdeführer wird für folgende Abgaben als Haftungspflichtiger der F. GmbH in Anspruch genommen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	05/2016	2.172,85
Lohnsteuer	06/2016	103,39
Säumniszuschlag	2016	152,99
Umsatzsteuer	07/2016	1.736,14
Lohnsteuer	08/2016	17,52
Umsatzsteuer	08/2016	3.226,22
Lohnsteuer	09/2016	17,52
Lohnsteuer	10/2016	17,52
Körperschaftsteuer	10-12/2016	439,00
Kammerumlage	07-09/2016	6,99
Umsatzsteuer	09/2016	1.450,23
		9.340,37

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 1.6.2017 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) auf, sich zum beabsichtigten Heranziehen der Haftung gemäß § 9 iVm. [§ 80 BAO](#) zu äußern.

Wörtlich führt es wie folgt aus:

„1.

...

„Am Konto der F. GmbH, Str.x, 82** H. haften folgende Abgabenbeträge aus:

		fällig	
Umsatzsteuer	05/2016	15.07.2016	2.172,85
Umsatzsteuer	07/2016	15.09.2016	1.736,14
Umsatzsteuer	08/2016	17.10.2016	3.226,22
Umsatzsteuer	09/2016	15.11.2016	1.450,23
Lohnsteuer	06/2016	15.07.2016	103,39
Lohnsteuer	08/2016	15.09.2016	17,52
Lohnsteuer	09/2016	17.10.2016	17,52
Lohnsteuer	10/2016	15.11.2016	17,52
Lohnsteuer	11/2016	15.12.2016	241,06
Körperschaftsteuer	10-12/2016	15.11.2016	439,00
Kammerumlage	07-09/2016	15.11.2016	6,99
Säumniszuschlag	2016	09.09.2016	152,99
			9.581,43

Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben sind nach Abgabenart und Zeiträumen aufgeschlüsselt.

Die Ermittlung der im Rückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben entnehmen Sie bitte den beiliegenden, bereits ergangenen Bescheiden (Ablichtungen).

2. Laut Firmenbuchauszug waren Sie vom xx.yy.1997 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 23.01.2017 als Vertreter der F. GmbH (in weiterer Folge kurz GmbH genannt) bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion, als zur Vertretung der GmbH nach außen berufenes Organ, als Geschäftsführer oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtung der Vertretenen.

3. Da die unter Punkt 1 angeführten Abgabebeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass Sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind.

4. Die genannten Beträge sind bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, da über das Vermögen der GmbH am 23.01.2017 das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

5. Sofern die GmbH bereits ab den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten (siehe Punkt 1) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Für den Nachweis der quotenmäßigen Erfüllung der Gläubigergleichbehandlung ist eine rechnerische Darstellung vorzulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Vertreters, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschuld am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen (VwGH 23.03.2010, [2007/13/0137](#)).

Es steht Ihnen aber frei, die maßgebliche finanzielle Situation ab Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger der GmbH auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt Ihnen als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH noch Befriedigung erlangten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise muss das Finanzamt davon ausgehen, dass Sie die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt haben, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der GmbH ist. Unter diesen Umständen haften Sie für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (zB VwGH 22.12.2005, [2005/15/0114](#)).

6. Wird der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise

erbracht, liegt es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die unter Punkt 1 genannten Abgabebeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten der GmbH (z.B. VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)). Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt (z.B. VwGH 10.10.2005, [2004/14/0112](#)), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen Sie im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

...“

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3.7.2017 verwies der Bf. auf die angeforderten Beilagen. Die letzte Kontobewegung am Bankkonto sei am 21.10.2016 erfolgt. Außerdem sei für den Abgabenrückstand von 4.526,96 € mit Bescheid vom 25.7.2016 eine Zahlungserleichterung bewilligt worden. Die genehmigten Monatsraten konnte er aber nicht aufbringen. Weiters scheine mit Insolvenzdatum eine noch offene Gehaltsforderung von 37.350,25 € am Bezugsverrechnungskonto gegenüber der GmbH auf. Die von der kontoführenden Bank belasteten Zinsen und Spesen stellen keine von ihm persönlich direkt veranlassten Zahlungsflüsse dar.

Auf Seite 1 der Beilage ist Folgendes - auszugsweise – ersichtlich:

„Aufstellung Salden Lieferanten
vom 15.6.2016-31.12.2016

Name	Saldo 15.7.2016	Zahlungen 15.7.-31.12.2016	Saldo 31.12.2016	
A.	0,00	0,00	0,00	
Ag.	0,00	0,00	0,00	
Agr.	-87.243,01	0,00	-87.243,01	
..				
B. AG	-29.587,17	2.000,00	-27.587,17	
....	...			
....				
	388.090,79		343.879,72	

Liquide Mittel vom 15.7.2016-31.12.2016

Kto. AT96 xxxx xxxxx Bank, Rahmenvereinbarung: 885.000 Euro

Kontoauszug Nr.	Datum	Saldo	Verfügbar	
-----------------	-------	-------	-----------	--

65	19. Juli 2016	889.548,15	0	
66	22. Juli 2016	889.194,75		
..		879.091,44	6.908,56	
90	20. Oktober 2016	899.950,00		
Letzter verfügbarer Auszug	21. Oktober 2016	899.958,79		

Weiters wurden div. Überweisungsbeträge angeführt:

vom 18.8.2016:

Stmk. GKK über € 766,80

Gemeinde Kommunalsteuer 7/2016 über € 72

Finanzamt USt 6/2016 über € 2.581,62, L 7/2016 über € 17,52; KSt 3.Q./2016 über € 437 und
Kammerumlage 2.Qu./2016 über € 27,24

vom 22.8.2016:

Inkasso GmbH über € 80; A1 Telekom €172,94; WK Stmk € 488, Bf. € 600

26.8.2016: StGKK über € 1.497,60

26.9.2016: Stdt.gemeinde Kommunalsteuer 0/2016 über € 72

10.10.2016: StGKK über € 766,80

Im angefochtenen Bescheid nahm das Finanzamt den Bf. für die im Schreiben vom 1.6.2017 aufgelisteten Abgaben in Höhe von € 9.581,47 als Haftungspflichtigen der F. GmbH nach § 9 iVm. [§ 80 BAO](#) in Anspruch. Zusammenfassend geht er davon aus, eine

Gläubigergleichbehandlung konnte nicht vorlegt werden, lediglich eine bloße Vorlage eines Datenträgers mit Buchhaltungsdaten (Saldenliste). Der Haftungsschuldner hafte auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

In seiner Beschwerde legte der Bf. zum Rückstand Lohnsteuer die „Aufrollung“ (Beilage 1) der an ihn als einzigen Dienstnehmer der GmbH ab Dezember 2012 nicht ausbezahlten Gehälter über insgesamt € 128.633,02 vor. Darin seien an Lohnsteuerbeträge in Höhe von € 1.639,43, hievon an das Finanzamt nicht entrichtet für die Monate 6, 8, 9, 10 und 11/2016 zusammen € 397,05. Dieser Sachverhalt belege die Kürzungspflicht gemäß § 79 bzw. § 78 Abs. 3 EStG. Mit Beilage 2, 3 und 4 lege er die Bezug habenden Verrechnungskonten vor.

Hinsichtlich der geltend gemachten Umsatzsteuer für die Monate Mai, Juli, August und September 2016, Körperschaftsteuervorauszahlung für 4/2016, die Kammerumlage für 3/2016

und den Säumniszuschlag verwies er für die jeweiligen Abgabefälligkeitstage erstellte Excel-Übersicht mit dem Nachweis der zu diesem Tage verfügbaren liquiden Mittel auf dem einzigen Girokonto sowie weitere für die einzelnen Fälligkeitstage: OP-Liste zum betreffenden Fälligkeitstag und Kontoauszug für diesen Tag mit Wirksamkeit 0 Uhr.

Wie sich aus den Aufstellung ergebe, hätte er die UVA für Mai 2016 bei gleichmäßiger Berücksichtigung aller Gläubiger nur mit € 18,16 bedienen dürfen, bezahlt wurde aber € 2.250,72. Für die UVA Juli 2016 hätte er in Anbetracht der offenen und fälligen Gesamtverbindlichkeiten nur € 2,12 überweisen dürfen. Am Fälligkeitstag der UVA August 2016 waren die verfügbaren Mittel bereits Null, womit das Finanzamt daher durch die Nichtzahlung nicht benachteiligt würde.

Ab 21.10.2016 waren die verfügbaren liquiden Mittel durch die eingetretene Sollsperre des Kontos null, dass keine Zahlungen mehr durchgeführt werden konnten.

Aus der Aufstellung gehen die an den jeweiligen Stichtagen vorhandenen OP-Lieferantensalden hervor. Weiters wird die gemeldete UVA hinzugezählt und eine Summe der Gesamtverbindlichkeiten zum Fälligkeitsstichtag errechnet. Diesen wird der jeweilige Stichtagssaldo des Bankkontos gegenüber gestellt. Die liquiden Mittel errechneten sich jeweils aus der Differenz zu dem von der Bank eingeräumten Kreditrahmen von € 892.000. Da der Kontostand lediglich rd. € 2.500 (z.B. Saldo: rd. minus € 889.500) diesen Betrag unterschritt, wären auch die liquiden Mittel auch in dieser Höhe auszumessen. Weiters war ein Ablehnungsbescheid der Insolvenzentgeltsfondsservice GmbH vom 8.3.2017 angeschlossen, wo der Anspruch auf Auszahlung von offenen Entgelten als Dienstnehmer in Höhe von € 18.127 (hiervon Abfertigung: € 16.677) aus dem Insolvenzfonds abgewiesen wurde.

In der Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde aus, zur Überprüfung der Gleichbehandlung seien unzureichende Saldenlisten und Unterlagen vorgelegt worden, weil aus diesen nicht ersehen werden könne, wie viel in den jeweiligen Monaten von den einzelnen Gläubigern konkret bezahlt wurde und wie viel von den Verbindlichkeiten noch als unbeglichen verblieb. Den Saldenlisten sei zu entnehmen, dass Zug-um-Zug-Geschäfte durchgeführt und bestimmte Gläubiger zu 100% befriedigt worden seien. Dem Antrag auf Insolvenzentgeltsicherung sei zu entnehmen, dass diese für das laufende Entgelt für 11/2016, die Weihnachtsremuneration und eine Abfertigung gestellt wurde. Daher sei ersichtlich, dass die Löhne auch ausbezahlt wurden. Eine (spätere) Rückzahlung an die GmbH sei irrelevant.

In seinem Vorlageantrag führte der Bf. aus, er habe zusätzlich zur Saldenliste auch alle Konten jener Lieferanten überreicht, an welche Zahlungen im Haftungszeitraum erfolgt seien. Weiters seien die vollständig befriedigten Gläubiger ausschließliche solche, welche Dienstleistungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsverkehrs unabdingbar gewesen wären. Im Übrigen sei eine Ungleichbehandlung von Gläubigern weder vom Insolvenzgericht, der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse noch von der Gemeinde festgestellt und keine Haftungsbescheide gegen ihn erlassen worden. Aus dem Lohnkonto könnte ersehen werden, dass der Saldo zu Gunsten

des Dienstnehmers € 40.350,26 betrage und der ESF-Antrag nur deswegen um die freiwillig zurückgezahlten Teilbeträge reduziert wurde, weil der CEO des ESF bei der persönlichen Vorsprache die Vergütungschancen für diese rückgezahlten Teile der Dienstnehmerforderung von vornherein ausschloss. Das Konto belege aber, dass der Lohnrückstand die oa. Summe betrug und die früheren Lohnsteuermonate im Betragszeitraum 6-11/2016 „mitbestrichen“ wurden. Der größere Teil des LSt-Rückstands bestehe auch für den an den ESF gestellten Summenantrag mit den Monaten 10/2016 und 11/2016 inkl. Weihnachtsremuneration und Abfertigung. Aus der im Vergleich zum Kontosaldo geringeren Höhe des ESF-Antrages könne nicht ein retrospektiv kürzerer LSt-Zeitraum und die effektive Auszahlung von Lohnbestandteilen in früheren Monaten abgeleitet werden, weil durch die Rückzahlung an den Arbeitgeber das Gehalt der bezug habenden Monate als nicht ausbezahlt gelte und die betreffenden LSt- Beträge im Rahmen der Aufrollung binnen drei Jahren lohnsteuerlich rückverrechenbar seien. Insofern sei daher eine Gehaltsrückzahlung sehr wohl steuerrelevant und daher eine Haftung für Lohnsteuerrückstände nicht ableitbar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

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

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

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des [§ 9 BAO](#) ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht

entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ in [§ 9 BAO](#) eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

Zur Lohnsteuer:

Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (z.B. Lohnsteuer nach § 82 EStG, Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG, Steuerabzugsbeträge nach § 99 EStG) haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren (für die Lohnsteuer VwGH 05.04.2011, [2009/16/0106](#)).

Zur Umsatzsteuer und den anderen haftungsgegenständlichen Abgaben (ausgenommen Lohnsteuer):

Ebenso wie bei den anderen Abgaben (mit Ausnahme von Lohnsteuer und hier nicht gegenständliche Kapitalertragsteuer) ist es auch bei der Umsatzsteuer Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung gemäß [§ 9 Abs. 1 BAO](#) angenommen werden darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#)).

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

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen,

sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

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

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

Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen (GmbH) haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 05.04.2011, [2009/16/0106](#)). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet wird (VwGH 24.02.2010, [2005/13/0124](#)). Der bloße Einwand alle Gläubiger gleich behandelt zu haben, ist kein entsprechend substantiiertes Vorbringen. Es obliegt dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf den Bankkonten eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.09.2004, [2001/14/0176](#)).

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

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

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

Für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens (das Haftungsausmaß) ist es daher entscheidend, ob das Verwaltungsgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit der Beschwerdeführer die

vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Was die vom Bf. vorgestellten Gläubigerliste („Aufstellung Salden Lieferant vom 15.7.-31.12.2016) anlangt, ist auszuführen, dass in dieser lediglich die für den kumulierten Zeitraum getätigten Zahlungen aufscheinen. Im Rahmen der von ihm vorgenommenen Gesamtbetrachtung geht hervor, dass von ca. € 388.000 offenen Verbindlichkeiten am 31.12.2016 nur mehr ca. € 344.000 aufscheinen und somit ca. € 44.000 bezahlt wurden. Ein Nachweis der Gleichbehandlung ist damit allerdings noch dargetan, zumal hier lediglich die Lieferanten aus Lieferungen und Leistungen aufscheinen. Von einer Vollständigkeit aller Gläubiger kann keine Rede sein, weil sowohl Verbindlichkeiten gegenüber Banken und öffentlich-rechtlichen Gläubigern fehlen. Außerdem sind aus der bloßen Bekanntgabe der Salden d.h. dem täglichen Stand des Bankkontos vom 19.7.-21.10.2016 die der GmbH zur Verfügung stehenden Mittel aus Zahlungen ihrer Schuldner nicht ausreichend offengelegt worden. Des Weiteren kann aus den vereinzelt aufgezeigten Banküberweisungen im Zeitraum 18.8.-10.10.2016 keine Gleichbehandlung der Gläubiger bei der Verwendung der vorhandenen Mittel ableitbar, lediglich, dass die Gläubigerbank vereinzelt Überweisungen durchgeführt hat. Nicht anders verhält es sich bei den im Rahmen der Bescheide vorgelegten Beilage 6, wo zu den Fälligkeitstagen 15.7., 15.7. und 17.10.2016 lediglich die „Verbindlichkeiten gesamt“ dem (negativen) Saldo des Girokontos und der Kreditrahmen gegenübergestellt wurden. Die liquiden Mittel wurden aus dem mit der Gläubigerbank vereinbarten Kreditrahmen von € 892.000 und dem Kontostand errechnet, was wohl darauf hindeutet, dass diese Kontoeingänge nur bis zu diesem Rahmen für die Durchführung von Überweisungen (Zahlungen) von Verbindlichkeiten der GmbH bereit war. Daraus ist abzuleiten, dass der Geschäftsführer bei der Vereinnahmung der eingehenden Zahlungen und deren Verfügung durch die Bank zustimmte und sich so freiwillig der Dispositionsmöglichkeiten über liquide Mittel begab. In diesem Zusammenhang darf daran erinnert werden, dass ein Mantelzessionsvertrag gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt, weil eine Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldtilgung durch Abtretung von Forderungen begünstigt (VwGH 13.3.1997, [96/15/0128](#)). Die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabenforderungen) zu entziehen (VwGH 23.1.1997, [96/15/0107](#); 16.9.2003, [2000/14/0179](#); 28.9.2004, [2001/14/0176](#)). Dies deckt sich sachverhaltsmäßig mit dem auf den Beilagen 2, 3 und 4 auszugsweise vorgelegten Kontoblättern der Buchhaltung angeführten Vermerke, wonach gemäß einer – nicht offengelegten - Zessionsvereinbarung vom 12.12.2011 alle künftig entstehenden Forderungen gegen diesen Kunden an die Bank abgetreten seien.

Was die Lohnsteuerbeträge anlangt, ist auszuführen, dass der Bf. lediglich zu 20% an der GmbH beteiligt waren. Die restlichen Anteile der Stammeinlagen (80%) wurden von seiner Ehegattin

gehalten. Am Mitarbeiterverrechnungskonto wurde regelmäßig ein Monatsbezug verbucht. Von den laufenden Bezügen von € 22.171,65 (1-10/2016) wurden in unregelmäßiger Anzahl und Teilbeträge zwischen € 40-2.200 wieder an die GmbH rückgezahlt. Dies stellt nach h.g. Ansicht allerdings keine Rückzahlung von Arbeitslöhnen dar, sondern um eine darlehensweise Überlassung von bereits einkommensteuerlich zugeflossenen Einkünften dar. Im Übrigen wurde auch keine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung vorgelegt. Damit konnte der Abgabensanspruch zur regelmäßigen Abfuhr von Lohnsteuerbeträgen nicht als aufgehoben angesehen werden. Anders verhält es sich beim Zufluss der Abfertigung. Hier geht aus dem Bescheid des IEF hervor, dass offenbar Ansprüche für laufendes Entgelt 11/2016 und WR sowie Abfertigung in Höhe von insgesamt rd. € 18.000 beim Insolvenzentgeltfonds angemeldet wurden, was darauf hindeutet, dass diese Beträge von der GmbH auch als ertragsteuerlich noch nicht zugeflossen betrachtet werden, weshalb sich der Haftungsbetrag um die Lohnsteuer 11/2016 in Höhe von € 241,06 zu vermindern war.

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

Des Weiteren hat der Bf. eine schlüssige, vollständige und nachvollziehbare Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, unterlassen. Die vom Bf. vorgestellte Berechnung kommt diesen Eigenschaften nicht einmal ansatzweise nahe, weil eine Darlegung der verfügbaren Mittel in den maßgeblichen Zeiträumen unterlassen wurde. Das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht dazu veranlasst, von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich des zwingenden Erfordernisses der Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, durch den Beschwerdeführer für die Nachweiserbringung abzurücken.

Weder die belangte Behörde noch das Bundesfinanzgericht ist gehalten, eine entsprechende Quotenberechnung aus vom Bf. lediglich partiell vorgelegten Bankkontoauszügen zu errechnen, aus denen weder die verfügbaren Mittel der GmbH geschweige denn die jeweiligen Verbindlichkeiten (vollständig) hervorgehen (VwGH 23.03.2010, [2007/13/0137](#)). Für Ermittlung des gegenständlichen Haftungsausmaßes ist es daher entscheidend, ob die belangte Behörde und das Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung der vorgelegten Aufstellungen und Quotenbehauptungen beurteilen kann, inwieweit er die vorhandenen (finanziellen) Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Da somit dem Vorbringen des Bf. im Verwaltungsverfahren - und auch seinen Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag - nicht zu entnehmen ist, welche Mittel vorhanden waren und wie diese verwendet worden sind, hat er damit seine Obliegenheit darzutun, dass

er den Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt hat und ihn daher kein Verschulden treffe, nicht erfüllt (VwGH 29.06.1999, [98/14/0171](#)). Da er den Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht (ausreichend) angetreten hat, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)). Im Übrigen wird im Zusammenhang mit der Behauptungs- und Konkretisierungslast auf den Beschluss des VwGH (VwGH 27.5.2020, [Ra 2020/13/0027](#) Rz. 31, 33) verwiesen.

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 „berechtigten 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 Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei der dem Bf. vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung sprechen würden. Im Übrigen ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, weshalb nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden kann (VwGH 16.12.1999, [97/16/0006](#); 28.4.2009, [2006/13/0197](#); 10.10.2009, [2009/16/0085](#)). Dagegensprechende Billigkeitsgründe wurden nicht einmal ansatzweise vorgebracht, noch lassen sich solche dem Verwaltungsakt entnehmen.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß [Art. 133 B-VG](#) die Revision (nur) 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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 29. Juli 2020