

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende S und die weiteren Senatsmitglieder S2, S3 und S4 im Beisein der Schriftführerin SF über die Beschwerde des B, Adresse, vertreten durch V, Adresse, vom 05.09.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 05.08.2016, Abgabenkontonummer 03, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in nichtöffentlicher Sitzung am 22.06.2017 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) war seit Errichtung der G.GmbH im 2002 deren Alleingesellschafter und allein vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2015, Fr, wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Vorhalt vom 20.04.2016 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, am Abgabenkonto der G.GmbH hafteten Abgaben in der Höhe von 14.088,03 Euro unberichtigt aus. Die Abgaben seien uneinbringlich, weil die Gesellschaft über kein Einkommen und Vermögen verfüge und Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien.

Dem Bf. sei als zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugtes Organ die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH oblegen.

Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung seien alle Gläubiger sowie die auf die

einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen den verfügbar gewesenen liquiden Mitteln gegenüber zu stellen.

Im Fall der Nichterbringung der Nachweise gehe das Finanzamt davon aus, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft ursächlich sei.

Im Zuge einer Vorsprache des Bf. am 19.05.2016 im Finanzamt wurde diesem zur Kenntnis gebracht, wie der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu führen ist und ihm für die Beantwortung des Vorhaltes eine Fristverlängerung von zwei Monaten eingeräumt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2016 führte der Bf. aus, der Anschuldigung der nicht ordnungsgemäßen Begleichung der Abgaben müsse widersprochen werden. Bei Zahlungen an Gläubiger sei das Finanzamt sogar gegenüber anderen bevorzugt worden. Dem Finanzamt sei nämlich im Rahmen einer Exekution unberechtigterweise Geld zugeflossen, wohingegen Rückzahlungsraten an Kreditgeber und Kreditoren nicht erfüllt worden seien. So seien etwa die Forderungen der Wirtschaftskammer zur Gänze nicht beglichen worden.

Das Unternehmen habe sich in einer Sanierungsphase befunden. Im Haftungszeitraum sei ungenügend operativer Gewinn erwirtschaftet und die Fehlbeträge über private Geldgeber aufgebracht worden, um die Fixkosten zu decken und das Überleben zu gewährleisten. Dies könne an der Vergrößerung des Bilanzverlustes (2012: 206.883,48 Euro, 2014: 232.335,34 Euro) leicht nachvollzogen werden.

Der Hauptgrund sei darin gelegen, dass der Bf. mehrere unbemerkte Herzinfarkte gehabt habe. Untersuchungen und Leistungstest wiesen gute Werte aus, der Arbeitsalltag habe aber nur teilweise bewältigt werden können. Bis zum Zeitpunkt der Diagnose einer nur ca. 30%igen Herzleistung und der Frühpensionierung des Bf. sei versucht worden, das Unternehmen zu sanieren und alle verbliebenen offenen Forderungen zu erfüllen.

Eine weiter führende Aufstellung sei ihm nicht zumutbar, da er dazu jenen Steuerberater bräuchte, der auf einen Großteil seines Honorars verzichtet habe und diese Aufgabe ohne entsprechende Vorauszahlung, die der Bf. nicht leisten könne, nicht übernehmen werde. Das buchhalterische und rechtliche Fachwissen des Bf. sei nicht ausreichend vorhanden, er könne daher nur dem Finanzamt die Unterlagen für eine genauere Prüfung zukommen lassen.

Fazit sei, dass der Bf. die Abgaben gegenüber anderen Gläubigern bevorzugt habe und er als Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen vorschriftsgemäß nachgekommen sei. Er ersuche "diese Steuernummer abzuschließen".

Mit dem Haftungsbescheid vom 05.08.2016, diesem beigelegt die an die Gesellschaft im Haftungszeitraum ergangenen Abgabenbescheide, wurde der Bf. gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH im Gesamtausmaß von 14.088,03 Euro herangezogen.

Begründend wurde ausgeführt, dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reiche nicht. Die Vorhaltsbeantwortung enthalte weder eine Gläubigerliste noch könnten die liquiden Mittel ersehen werden. Es sei nicht nachvollziehbar, welchem Gläubiger wie viel im Fälligkeitszeitraum bezahlt worden sei. Die Gläubigergleichbehandlung sei daher nicht erbracht worden, weshalb die Haftung in vollem Umfang geltend gemacht werden könne.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. durch seinen Vertreter am 05.09.2016 das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgendem Wortlaut ein:

*"Die Beschwerde richtet sich gegen die unbewiesene Behauptung der belangten Behörde, dass die Uneinbringlichkeit der Abgaben mit der schuldhafte Verletzung von abgabenrechtlichen Obliegenheiten in kausalem Zusammenhang steht.*

*Darüberhinaus ist der Begründung des Haftungsbescheides zu entnehmen, dass die belangte Behörde von einer Beweislastumkehr ausgeht. Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz. 22 ist die Behörde aber gerade nicht von jeglicher Ermittlungstätigkeit entbunden.*

*Keinerlei Ermittlungen oder Überlegungen weisen darauf hin welcher Betrag entrichtet hätte werden können, wenn keine Ungleichbehandlung (bzw. sonstige schuldhafte Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung) vorgenommen worden wäre. Dass aber die Mittel nicht mehr ausreichten ist der Stellungnahme zu entnehmen.*

*Wir haben darüberhinaus angeboten, die Unterlagen zur Verfügung zu stellen und somit unserer Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht zumindest in Teilen nachgekommen.*

*Darüberhinaus wurde ausgeführt, dass es gesundheitliche Einschränkungen gibt. Auch dies wurde im Bescheid mit keinem Wort erwähnt."*

Der Bf. beantragte, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben, die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 2015 wurde der Bf. in einem zweiten Vorhalt vom Finanzamt neuerlich aufgefordert, nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitstage einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits

- an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (Nachweis z.B. mit Kontoauszügen, Saldolisten der Verbindlichkeiten zum Anfang und zum Ende des jeweiligen Monats, Aufstellung der größten Gläubiger mit prozentmäßiger Angabe der Schuldentilgung).

Am 21.12.2016 nahm der steuerliche Vertreter in den Veranlagungs- und in den Haftungsakt des Bf. Akteneinsicht. Dem ersten Antrag auf Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis 16.01.2017, wurde vom Finanzamt stattgegeben. Ein neuerliches Fristverlängerungsansuchen vom 16.01.2017 wurde vom Finanzamt am 17.01.2017 abgewiesen.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 15.02.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine Gläubigergleichbehandlung nachwiesen. Die Haftung werde daher in vollem Umfang geltend gemacht.

Mit dem Schriftsatz vom 20.03.2015 (Vorlageantrag) beantragte der Bf. ohne weitere Ausführungen, die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Im Schriftsatz vom 19.06.2017 brachte der Bf. ergänzend vor:

*Ermessensmißbrauch:*

*Wiederholt stellt die belangte Behörde fest, dass "ermessenskonform" ist, wenn der Gesamtbetrag geltend gemacht wird, wenn der Primärschuldner nicht mehr leisten kann (AB am 15.2.2017 und auch im bekämpften Bescheid vom 5.8.2016).*

*Aus Sicht der steuerlichen Vertretung ist dies aber gerade nicht so. Die Behörde hat gegeneinander abzuwiegen, welche Argumente stärker oder weniger stark Berücksichtigung finden. Im vorliegenden Fall werden die Argumente die für oder gegen eine Geltendmachung der Haftung stehen nichteinmal mehr aufgezählt, sondern lediglich eine Sammlung der Judikatur kopiert (dass die Höhe der Inanspruchnahme ebenfalls - und zwar eine weitere - Ermessensübung zu sein hat, versteht sich von selbst. Diesfalls ist der Ermessensmißbrauch noch stärker zu sehen, da keinerlei Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt stattgefunden hat).*

*Lediglich im Erstbescheid vom 5.8.2016 findet sich im letzten Absatz eine persönliche Stellungnahme, nämlich dergestalt, dass Herzfehler und persönliche Schicksale von keiner weiteren Relevanz sind. Inwiefern hier Billigkeit gegen Zweckmäßigkeit abgewogen wurde, bleibt rätselhaft.*

Im Folgenden werden jene Punkte aufgezählt, die mit "Billigkeit" nicht in Einklang zu bringen sind:

- Betriebsschließung ca. Mitte 2014; erste Aufforderung Stellung zu nehmen ca. Mitte 2016. Zu diesem Zeitpunkt sind längst alle Berater ausbezahlt (wenn überhaupt, die Daten irgendwo gelagert und kaum jemand kann sich überhaupt noch erinnern, was tatsächlich wann passiert ist. Das ist offenbar der vom Gesetzgeber vorgesehene "billige" (=gerechte) Moment, die Inanspruchnahme kundzutun).
- Verlangte Aufstellung liquider Mittel und Gläubiger auf Fälligkeitszeitpunkte bezogen ist eine Hausaufgabe, die aus einer normalen laufenden Buchhaltung nicht einfach zu ermitteln oder einfach abzulesen ist. Hier sind Berechnungen anzustellen (und ein immenser Aufwand abzuarbeiten). Das Angebot, die vorhandenen Datenstände vorzulegen ist für die Behörde "uninteressant".
- Das persönliche Schicksal (Herzfehler) des Abgabepflichtigen ist für die belangte Behörde egal und nicht weiter beachtlich.
- Die Behörde hat eine Ermittlungspflicht, welche der Wahrheitsfindung dient. Im Akt finden sich keinerlei Anhaltspunkte für eine ernstzunehmende Wahrheitssuche.

Die Fakten, die auch ohne "Aufstellung" ersichtlich sind (und zwar auch für die Behörde), sind:

1. Im Zeitraum der Fälligkeiten des Rückstandsausweises (von November 2012 bis August 2014) wurden am Finanzamtskonto ca. EUR 2.182,00 bezahlt, es verblieben rd. EUR 14.088,00 als Rückstand. D.h. von EUR 16.270,00 Abgabenschulden wurden lediglich 13,4% bezahlt ( $2.182 / (2182+14088)$ ). Man kann weiters dem Abgabenkonto entnehmen, dass im Jahr 2013 isoliert betrachtet, der Schuldenstand am Finanzamtskonto um rd. EUR 6.600,00 angestiegen ist, obwohl in diesem Zeitraum rd. EUR 1.900 überwiesen oder gutgeschrieben wurden (entspricht ca. 22% =  $1.900 / (6.600+1.900)$ ).
2. Von den Gesamtlieferverbindlichkeiten (siehe Firmenbuch) per 31.12.2012 im Ausmaß von rd. EUR 206.000,00 sind auch Ende des Jahres 2013 rd. EUR 206.000,00 Verbindlichkeiten vorhanden. In dieser Zahl ist der Rückstand bei der Abgabenbehörde inkludiert. Man sieht nun leicht, dass den Aufwendungen laut Steuererklärung in Höhe von rd. EUR 34.000,00 auch Zahlungen im Ausmaß von EUR 34.000,00 gegenübergestanden haben (sonst wäre der Schuldenstand nicht unverändert). Mathematisch ergibt sich  $34.000 / 240.000 = 14,2\%$  und wurde die Finanzverwaltung daher im Jahr 2013 (isoliert) tatsächlich besser behandelt als der Durchschnitt aller übrigen Gläubiger, zumindest aber im gesamten Zeitraum nicht wesentlich schlechter (<1%).

Um diese Quoten von rd. 14% (bzw. 22% für die Finanzverwaltung) zu erarbeiten, wurde dem Geschäftsführer, trotz gesundheitlicher Einschränkung kein Geschäftsführerbezug bezahlt. Ein Anspruch auf Entlohnung von Leistungen wird aber auch die Finanzverwaltung nicht verneinen. Auch hier wurde Ermessen darauf "zurückgestutzt", dass einfach alles zu bezahlen ist und im Übrigen Pflichtverletzung vorliegt (auch zum Vorteil der Behörde).

*4. Dass in Fällen wie dem vorliegenden (gesundheitlicher Schicksalsschlag) die seit Jahren entrichtete und nunmehr verlorene Mindestkörperschaftsteuer in die Abwägung aufzunehmen ist, würde der Anstand gebieten. Der steuerlichen Vertretung ist bewußt, dass dies dem Legalitätsprinzip nicht entspricht, vermutlich deshalb wurde "Ermessen" in der BAO eingräumt, um solche Sachverhalte gerecht abbilden zu können.*

*Lediglich aus Vollständigkeitsgründen wird angegeben, dass der "Gewinn" des Jahres 2013 in Höhe von ca. 7.000 (Einkünfte iHv 8.119 abzgl. Mindest-Köst 1.125), nahezu ausschließlich in die Kundenforderungen geflossen ist, welche letztendlich uneinbringlich wurden.*

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde im Schriftsatz zurückgezogen, insbesondere da die steuerliche Vertretung keine Einladung erhalten hat (oder diese verloren gegangen ist). Die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften wurde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.*

Der Bf. beantragte in der Beschwerde vom 05.09.2016 die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Insoweit der Vertreter des Bf. vorbringt, er habe keine Einladung zur mündlichen Verhandlung erhalten, ist auf § 103 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach Vorladungen ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung dem Vorgeladenen zuzustellen sind.

Nach der Aktenlage wurde die Ladung zur mündlichen Verhandlung dem Bf. am 01.06.2017 (drei Wochen vor der beantragten mündlichen Verhandlung) persönlich zugestellt.

Im Schriftsatz vom 19.06.2017 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Die Gründe für die Zurücknahme sind unbeachtlich.

Über die gegenständliche Beschwerde hatte daher der Senat des Bundesfinanzgerichtes in nicht öffentlicher Sitzung zu entscheiden.

## Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der G.GmbH war.

Die vom Geschäftsführer für die Gesellschaft zu erfüllenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen bestehen u.a. in der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, in der Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, in der Abgabenerklärungspflicht sowie in der Verpflichtung, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten.

Zu den Pflichten des Bf. gehörte es daher, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

## Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin nach der Aktenlage am 2015 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

## Schuldhafte Pflichtverletzung

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Die Abgabenentrichtungspflicht besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung hatte, so verletzt der Vertreter keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601).

Dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum über keine liquiden Mittel verfügt hat, wurde nicht vorgebracht. Im Gegenteil ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. im Schriftsatz vom 26.07.2016, Fehlbeträge seien über private Geldgeber aufgebracht worden, um die Fixkosten des Unternehmens zu decken und somit dessen Überleben zu gewährleisten, dass der Gesellschaft liquide Mittel von privater Seite zugeführt wurden.

Auch den Ausführungen im Schriftsatz vom 19.06.2017, der Gewinn des Jahres 2013 in Höhe von ca. 7.000 Euro sei "nahezu ausschließlich in die Kundenforderungen geflossen", lässt sich entnehmen, dass die Gesellschaft im Haftungszeitraum über liquide Mittel verfügt hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Da der Gesellschaft nach dem Vorbringen des Bf. Mittel zur Verfügung standen, war dieser zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verpflichtet.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die Behauptungs- und Beweislast für die Gläubigergleichbehandlung obliegt dem Bf. Dazu bringt der Bf. vor, bei Zahlungen der Gesellschaft sei das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern bevorzugt worden, weil im Rahmen einer Exekution Geld unberechtigter Weise an das Finanzamt geflossen sei (Schriftsatz vom 26.07.2016).

Die pauschale Behauptung der Gleichbehandlung aller Gläubiger bzw. der erfolgten Bevorzugung des Abgabengläubigers ohne entsprechenden Nachweis genügt nicht (siehe VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Nach der Aktenlage betrafen die von der Gesellschaft an die Abgabenbehörde im Rahmen von Exekutionen geleisteten Zahlungen nicht die Zeiträume der Haftungsinanspruchnahme. Zahlungen in den der Haftung zu Grunde liegenden Monaten - ausgenommen die Einzahlung am 30.01.2013 über 25,68 Euro - wurden nicht geleistet. Von einer Bevorzugung des Finanzamtes im Haftungszeitraum kann daher nicht gesprochen werden.

Der Bf. wirft der Behörde mangelnde Sachverhaltsermittlungen vor. Diesbezüglich ist festzuhalten:

Der Bf. wurde von der Abgabenbehörde im Vorhalt vom 20.04.2016 aufgefordert, zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger, der auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen sowie alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel beizubringen.

Dem Bf. wurde am 19.05.2016 im Zuge einer Vorsprache im Finanzamt dargelegt, wie der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu führen ist und ihm dafür eine weitere Frist von zwei Monaten eingeräumt.

Der ausführlichen Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides ist unter Bezugnahme auf den Vorhalt zu entnehmen, dass dem Bf. der Nachweis obliege, welcher Betrag bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Der Bf. wurde im Vorhalt vom 20.10.2016 neuerlich aufgefordert, die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger z.B. mit Kontoauszügen, Saldolisten der Verbindlichkeiten zum Anfang und Ende des jeweiligen Monats, Aufstellung der Gläubiger mit prozentmäßiger Angabe der Schuldentlastung, nachzuweisen.

Am 21.12.2016 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf. Akteneinsicht in den Haftungsakt gewährt. Die Frist zur Vorhaltsbeantwortung wurde von der Abgabenbehörde bis 16.01.2017 verlängert.

Am 16.01.2017 beantragte der steuerliche Vertreter neuerlich eine Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes mit der Begründung, es seien umfangreiche Unterlagen zu sichten; der Zeitaufwand sei von ihm beim ersten Verlängerungsantrag unterschätzt worden. Eine Ergänzung der Beschwerde wurde angekündigt.

Dieses Fristverlängerungsansuchen wurde von der Abgabenbehörde mit der Begründung abgewiesen, der Bf. habe nunmehr drei Monate Zeit gehabt, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Beschwerdevorentscheidung die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.3.1994, 92/15/0164), sodass auch die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 15.02.2017 hinsichtlich der Nichtbeantwortung der Vorhalte als nochmalige Aufforderung zur Vorlage von Gleichbehandlungsnachweisen anzusehen sind.

Der Vorwurf des Bf., seitens der Abgabenbehörde habe keinerlei Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt stattgefunden, geht somit ins Leere, weil der Bf. trotz mehrmaliger Aufforderungen keine Gleichbehandlungsnachweise erbracht hat.

Die Abgabenbehörde ist zwar nicht von jeglicher Ermittlungstätigkeit entbunden, allerdings obliegt es dem Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen (VwGH 20.04.1999, 94/14/0147). Das Angebot, der Abgabenbehörde Unterlagen zur Verfügung zu stellen, ist kein sachbezogenes Vorbringen im Hinblick auf die quotenmäßige Befriedigung des

Finanzamtes bzw. anderer Gläubiger. Einer Mitwirkungs- und Offenlegungsfrist wird durch das Anbot auf Vorlage von Unterlagen in keiner Weise nachgekommen.

Insoweit der Bf. eine Beweislastumkehr bestreitet und auf Ermittlungspflichten der Abgabenbehörde verweist, ist ihm entgegen zu halten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde eine die Inanspruchnahme zur Haftung rechtfertigende schuldhafte Pflichtverletzung annehmen kann, wenn der Geschäftsführer im Haftungsverfahren nicht den ihm obliegenden Entlastungsbeweis in Bezug auf die Abgabenentrichtung erbracht hat (VwGH 24.03.2009, 2006/13/0156).

Reichen die liquiden Mittel des Vertretenen nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist, wie bereits ausgeführt, der Vertreter zur anteiligen Befriedigung der Schulden verpflichtet; die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits (vgl. VwGH 29.01.2004, 2000/15/0168).

Diese Rechtsprechung wurde vom VwGH auch im Erkenntnis vom 24.01.2017, Ra 2015/16/0078, aufrecht erhalten:

*"Die vom Revisionswerber zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, 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."*

Das Vorbringen im Schriftsatz vom 19.06.2017 lässt nicht nur eine Berücksichtigung der jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgaben vermissen, sondern schätzt die liquiden Mittel für das Jahr 2013 in der Höhe der Aufwendungen laut Steuererklärungen. In welcher Höhe der Gesellschaft aber liquide Mittel zur Verfügung standen, kann daraus nicht ersehen werden, da auch Kassen- und Bankguthaben sowie im Fall eines Kontokorrentkredites der nicht ausgeschöpfte Kreditrahmen als liquide Mittel anzusehen sind. Trotz mehrfacher Aufforderungen und der behaupteten Sichtung umfangreicher Unterlagen durch den steuerlichen Vertreter wurden die erforderlichen Liquiditätsaufstellungen im Hinblick auf die jeweiligen Fälligkeitstage der Abgaben nicht erbracht.

Entgegen dem Vorbringen im Schriftsatz vom 19.06.2017 wurden die Abgaben im Haftungszeitraum nicht in der Höhe von 13% (gesamter Haftungszeitraum) oder 22% (2013 isoliert betrachtet) entrichtet, weil laut Buchungsabfrage des Abgabenkontos StNr. nn in den haftungsgegenständlichen Monaten November 2012, Februar 2013, Mai 2013, August 2013, Oktober 2013, November 2013, Februar 2014, April 2014, Mai 2014, August 2014 und November 2014 überhaupt keine Zahlungen am Abgabenkonto der Gesellschaft

erfolgten und einzig im Jänner 2013 ein Betrag von 25,68 Euro (0,79% des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Abgabenbetrages von 3.232,77 Euro) einbezahlt wurde.

Eine Aufsplittung bzw. Zusammenfassung von Zeiträumen, die zu Gunsten des Bf. eine möglichst hohe Entrichtungsquote der Abgaben ergeben sowie die Hochrechnung anderer Haftungszeiträume mit dieser Quote ist unzulässig. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes lässt, um sachgerechte Ergebnisse zu erzielen und Verzerrungen zu Gunsten bzw. zu Lasten des Haftungspflichtigen zu vermeiden (so würde eine massive Bevorzugung bzw. Benachteiligung anderer Gläubiger im Zeitraum vor bzw. nach dem jeweiligen Fälligkeitstag außer Ansatz bleiben), eine Zeitraumbetrachtung von einem Monat zu. Monatsweise Berechnungen wurden trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 20.10.2016 nicht vorgelegt.

Das Vorbringen, eine weiter führende Aufstellung sei dem Bf. nicht zumutbar, ändert nichts an den Rechtsfolgen der Nichtvorlage, weil die Gründe, weshalb eine Quotenberechnung nicht erfolgt, unerheblich sind.

Hat der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt hat, darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen (siehe nochmals VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

## Kausalität

Der Bf. bringt vor, dass die Uneinbringlichkeit der Abgaben mit der schuldhaften Verletzung von abgabenrechtlichen Obliegenheiten in kausalem Zusammenhang stehe, sei eine unbewiesene Behauptung der Abgabenbehörde.

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (siehe dazu VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006).

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit ist und dieses pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der Gesellschaft zuzurechnen ist. Von einem Rechtswidrigkeitszusammenhang ist demnach auszugehen, zumal der Bf. auch selbst nichts Gegenteiliges vorbringt.

## Ermessen

Das Vorbringen, der Bf. sei nach der Betriebsschließung Mitte 2014 erstmals Mitte 2016 aufgefordert worden, zu den aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft Stellung zu nehmen, zu einem Zeitpunkt also, an dem sich niemand mehr erinnern könne, was wann passiert sei und die Daten "irgendwo" gelagert seien, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft im Firmenbuch im Oktober 2015 gelöscht wurde und der erste Vorhalt an den Bf. im April 2016 erging, somit ein halbes Jahr nachdem das Finanzamt von der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Kenntnis erlangte. Das weitere Verfahren wurde vom Bf. - Vorsprache im Finanzamt am 19.05.2016, Antrag auf Fristverlängerung bis Ende Juli 2016 zur Vorlage der erforderlichen Unterlagen, Antrag auf Fristverlängerung zur Beibringung von Unterlagen bis 16.01.2017, neuerliches Fristverlängerungsansuchen am 16.01.2017 - und nicht vom Finanzamt in die Länge gezogen, weshalb von einer im Ermessensweg zu berücksichtigenden, unzumutbar langen Verfahrensdauer keine Rede sein kann.

Im Übrigen trifft den Bf. als gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft auch die Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es auch Sache des Vertreters, für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 24.02.2010, 2008/13/0200).

Dem Vorbringen im Hinblick auf die gesundheitliche Beeinträchtigung des Bf. während seiner Geschäftsführertätigkeit ist entgegen zu halten, dass diese, wie bereits vom Finanzamt im Bescheid ausgeführt wurde, ebensowenig in einem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht wie die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld bei dem zur Haftung Herangezogenen (VwGH 02.09.2009, 2008/15/0139).

War der Bf. durch seine Krankheit an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert - was im Übrigen nicht vorgebracht wurde - schließt dies ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht aus, da er in diesem Fall verhalten gewesen wäre, seine Geschäftsführerfunktion zurückzulegen (siehe VwGH 30.01.2003, 2000/15/0018).

§ 20 BAO lautet:

*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Es war daher zweckmäßig, den Bf. zur Haftung für jene Abgaben, die aufgrund seines pflichtwidrigen Verhaltens (Nichtabfuhr) bei der Gesellschaft uneinbringlich geworden sind, heranzuziehen.

Da die vorgebrachten persönlichen Umstände des zur Haftung herangezogenen Bf. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich waren, hat ihn das Finanzamt zu Recht zur Haftung von Abgaben im Ausmaß von 14.088,03 Euro herangezogen.

#### Zulässigkeit einer Revision

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

Das Erkenntnis gründet sich auf die oben wieder gegebene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 22. Juni 2017