

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache M.M. (Bf.) vertreten durch Glocknitzer Hollenthoner GmbH & CoKG, Bräuhausgasse 37/4, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 2. September 2013 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 10.06.2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Mai 2015 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters Mag. Georg Hollenthoner und der Amtsbeauftragten R sowie der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe
Umsatzsteuer	5/2010	8.300,42
Umsatzsteuer	6/2010	4.236,73
Umsatzsteuer	4/2011	8.828,51
Umsatzsteuer	5/2011	3.633,94
Lohnsteuer	5/2010	3.639,04
Lohnsteuer	6/2010	4.850,93
Lohnsteuer	7/2010	2.019,57
Lohnsteuer	5/2011	4.262,84
Lohnsteuer	6/2011	6.544,83
Kammerumlage	4-6/2010	94,68
Kammerumlage	4-6/2011	48,98
Dienstgeberbeitrag	5/2010	1.526,79
Dienstgeberbeitrag	6/2010	2.706,33
Dienstgeberbeitrag	7/2010	746,47
Dienstgeberbeitrag	5/2011	1.391,31

Dienstgeberbeitrag	6/2011	2.836,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2010	136,46
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2010	241,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7/2010	66,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2011	123,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2011	252,14

Zusammen € 56.488,49

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

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Wien 2/20/21/22 hat am 10. Juni 2013 einen Haftungsbescheid erlassen und den Bf. gemäß §§ 9, 80 BAO für offene Abgabenschuldigkeiten der F.GmbH zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe
Umsatzsteuer	5/2010	8.300,42
Umsatzsteuer	6/2010	4.236,73
Umsatzsteuer	4/2011	8.828,51
Umsatzsteuer	5/2011	3.633,94
Lohnsteuer	5/2010	3.761,30
Lohnsteuer	6/2010	4.850,93
Lohnsteuer	7/2010	3.564,28
Lohnsteuer	5/2011	4.262,84
Lohnsteuer	6/2011	6.606,80
Lohnsteuer	7/2011	5.280,74
Lohnsteuer	8/2011	2.476,06

Kammerumlage	4-6/2010	94,68
Kammerumlage	4-6/2011	48,98
Dienstgeberbeitrag	5/2010	1.578,08
Dienstgeberbeitrag	6/2010	2.706,33
Dienstgeberbeitrag	7/2010	1.317,46
Dienstgeberbeitrag	5/2011	1.391,31
Dienstgeberbeitrag	6/2011	2.863,53
Dienstgeberbeitrag	7/2011	1.402,24
Dienstgeberbeitrag	8/2011	793,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2010	141,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2010	241,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7/2010	117,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2011	123,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2011	254,54
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7/2011	124,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	8/2011	70,52

Zusammen € 69.071,93.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 2. September 2013, in der zunächst das Bestehen der Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin außer Streit gestellt wurde. Der Bf. sei von 5.10.2005 bis 3.9.2010 und von 27.12.2010 bis 24.9.2011 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen.

Das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung sei vom Bf. beantragt und am 2. September 2010 eröffnet worden. Die Bestätigung des Sanierungsplanes und Aufhebung des Sanierungsverfahrens sei mit Beschluss vom 23. Dezember 2010 erfolgt. Der wesentliche Inhalt des Sanierungsplanes sei die Erfüllung einer 20 % igen Quote, von der nur eine Barquote von 5 % Ende Dezember 2010 an die Insolvenzgläubiger ausbezahlt worden sei.

Durch die Nichterfüllbarkeit der restlichen Quote des Sanierungsplanes sei am 23.9.2011 das Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen geschlossen worden. Am 25. März 2013 sei das Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden.

Unter der Überschrift "schuldhafte Pflichtverletzung" wurde festgehalten, dass es zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehöre, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit treffe, sei für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung. Nicht haftungsbegründend sei weiters seine Mitwirkung am Entstehen der Abgabenverbindlichkeiten. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzulegen, warum ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, da ansonsten die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen könne.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung müsse zudem kausal für den Abgabenausfall gewesen sein.

Wenn der Haftungspflichtige nachweise, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlichen Betrag.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stelle dabei bei der Berechnung der Differenzquote auf den jeweiligen Fälligkeitstag der entsprechenden Abgabe ab.

Ein diesen Vorgaben entsprechender Liquiditätsstatus sei erstellt worden.

Die Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen, jedoch seien in den gegenständlichen Monaten auch Gehaltszahlungen nur teilweise geleistet worden, was gemäß § 78 Abs. 3 EStG zu einer entsprechenden aliquoten Anpassung des Haftungsbetrages zu führen habe.

Der Bf. sei seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets in vollem Ausmaß und zu jeder Zeit- wenn in schwierigen Zeiten auch vielleicht etwas verspätet - nachgekommen.

Aufgrund der dargelegten wirtschaftlichen Verhältnisse habe die Gesellschaft den Sanierungsplan zu keiner Zeit erfüllen können und eine Fortführung des Betriebs sei in realistischer Weise unmöglich gewesen. Eine schuldhafte Pflichtverletzung könne dem Bf., insbesondere für die Haftungszeiträume im Jahr 2011 nicht angelastet werden, da der kausale Zusammenhang zur Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht bestehe.

Somit sind die kumulativen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausfallhaftung gemäß §§ 9, 80 BAO nicht in jenem Umfang gegeben, als im ergangenen

Haftungsbescheid dargelegt wurde. Eine Haftungsanspruchnahme in vollem Umfang würde zu Unrecht erfolgen und den Haftungsbescheid formell und inhaltlich rechtswidrig machen.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme wurde für folgende Zeiträume und Beträge zugestanden:

U 5/2010 € 1.550,01, L 5/2010 € 3.193,42, L 6/2010 € 4.850,93, L 7/2010 € 2.091,57, DB 5/2010 € 18,85, DB 6/2010 € 505,38, DZ 5/2010 € 1,68, DZ 6/2010 € 45,16.

Es werde daher beantragt, die Haftungsanspruchnahme auf € 12.185,00 einzuschränken und diesen Betrag nachzusehen.

Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden, werde die Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Letztlich wurde mit diesem Schriftsatz auch die Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld beantragt.

Am 27. November 2013 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Die Abgabenbehörde führte dazu nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Zeitraum, in welchem der Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert habe sowie die Höhe der Abgabeforderungen und deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin außer Streit stünden.

Der mit Berufung vom 2.9.2013 übermittelte Liquiditätsstatus könne nicht als geeigneter Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung gesehen werden.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 30. Dezember 2013, in dem festgehalten wird, dass die Berechnungen zwar komplex sein mögen, jedoch eine Vorgangsweise gewählt worden sei, die vom UFS in einigen Entscheidungen akzeptiert worden sei.

Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, den Vertreter des Bf. einzuladen, die Berechnungen zu erläutern und zu erklären. Missverständnisse in der Interpretation des Rechenwerks seien nicht auszuschließen.

Die Anträge auf Senatszuständigkeit und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung blieben aufrecht.

Am 20. Februar 2015 erging im Beschwerdeverfahren folgender Vorhalt:

"Zur Prüfung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger wird zunächst nochmals (siehe bereits das Schreiben der Abgabenbehörde vom 23. März 2011) auf die Rechtsgrundlagen hingewiesen:

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

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

Ihre im vorgelegten Akt befindliche zweiseitige Aufstellung entspricht diesen Vorgaben nicht.

Es wird zwar auf die Fälligkeitstage 15.6.2010, 15.7.2010, 15.8.2010, 15.6.2011, 15.7.2011, 15.8.2011, 15.9.2011 Bezug genommen, aber nicht dargestellt, in welchem Ausmaß die zu diesen Fälligkeitstagen jeweils vorhandenen Mittel auf die zu diesen Terminen fälligen Forderungen aller Gläubiger aufgeteilt wurden (Gläubiger 1 offen und fällig x bekommen x, Gläubiger 2.... usw.)

Der Umstand, dass selbst aus dieser Aufstellung herausgeht, dass noch im Juni 2011 Gehälter ausbezahlt wurden, aber Umsatzsteuer zumindest nicht im selben Ausmaß auch befriedigt wurde, lässt bereits eine Ungleichbehandlung erkennen.

Die Bankverbindlichkeiten waren wohl ebenfalls zu den angeführten Fälligkeitstagen nicht in dem in der Aufstellung angegebenen Ausmaß bereits zu bedienen?

Auf dem Abgabenkonto ist noch am 20.9.2011 ein Eingang von € 30.000,00 zu ersehen, daher waren offensichtlich auch zu diesem Zeitpunkt (nach Fälligkeit der im Haftungsbescheid enthaltenen Abgaben) noch verteilbare Geldmittel vorhanden.

Sie werden gebeten, die Berechnungsgrundlagen hinsichtlich der nicht mehr ausbezahlten Löhne und der darauf entfallenden Lohnsteuer vorzulegen.

Desweiteren wird Ihnen eingeräumt binnen 3 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens einen den Vorgaben entsprechenden Liquiditätsstatus nachzureichen."

Nach Fristverlängerung hat am 9. April 2014 eine persönliche Besprechung zwischen dem Vertreter und der Vorsitzenden stattgefunden, in deren Rahmen nochmals die Rechtsgrundlagen erörtert und Berechnungsgrundlagen zur tatsächlichen Ausbezahlung der Löhne vorgelegt wurden.

Nach dieser Besprechung wurde dem Vertreter noch am 9. April 2014 folgende Zusammenstellung per Mail übermittelt:

#### "Zusammenstellung Gleichbehandlung

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 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 tatsächlichen Zahlung. Wird der Nachweis

nicht erbracht, haftet er für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Der Vertreter hat den Quotenschaden zu berechnen.

Eine Privilegierung von Gläubigern kann auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern („Zug um Zug Geschäfte“) zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bestehen.

UFS 22.9.11, RV/3630-W/10, UFS 28.9.07, RV/0678-W/04

Begünstigung eines Gläubigers durch Abtretung von Forderungen, UFS 4.8.10, RV/0581-W/10 Mantelzessionsvertrag mit der Bank, UFS 5.4.06, RV/0210-L/04

Keine Bedeutung, dass Zahlung nach den Bestimmungen der IO anfechtbar gewesen wäre. UFS 7.11.11, RV/1319-W/11

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (vgl. VwGH vom 29.3.2001, 2000/14/0149).

Im Erkenntnis vom 30.1.2003, 2000/15/0086 hat der VwGH dargetan, dass der bloße Umstand, dass zwischen dem Abschluss des Zessionsvertrages und der Nichtentrichtung der haftungsverfangenen Abgaben ein Zeitraum von ca sechs Jahren liegt, allein noch nicht ausreicht, um die Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu begründen.

Siehe z.B. auch: RV/7101084/2013 v 28.10.2014 und RV/7100991/2013 v. 30.9.2014"

Am 4. Mai 2015 erging folgende Mail an den Vertreter:

"Hier ein Auszug aus einer ganz aktuellen Entscheidung des VwGH zur Gleichbehandlung: VwGH 2013/16/0200 vom 19. März 2015:

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

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

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

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

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

Der VwGH denkt in ständiger Rechtsprechung strikt bezogen auf Fälligkeitstage.

Wie sieht es mit Ihrer Berechnung aus? Es wäre günstig, wenn ich auch die Amtspartei noch in einer angemessenen Frist vor der Verhandlung über neue Berechnungen in Kenntnis setzen könnte."

Dazu wurde mit Mail vom 12. Mai 2015 eine überarbeitete Berechnung eingebracht, die am selben Tag an die Amtspartei weitergeleitet wurde.

In der mündlichen Verhandlung vom 28. Mai 2015 wurde ergänzend vorgebracht und erhoben:

"Der steuerliche Vertreter (StV) verweist auf das bisherige schriftliche Vorbringen und führt ergänzend aus, dass er vermeint, dass die nunmehr vorliegende Berechnung in Einklang mit der Judikatur des VwGH zur Erstellung eines Liquiditätsstatus stehe.

Amtsbeauftragte (AB) gibt dazu keine Erklärung ab. Sie habe sich die übermittelten Unterlagen angeschaut, demnach werde eine Stattgabe lt. Antrag zu erfolgen haben.

Befragung durch die Vorsitzende: Ich möchte beispielsweise die Berechnung zum 15. Juli 2010 durchgehen. In welcher Höhe sind zum 15. Juli 2010 liquide Mittel zur Verfügung gestanden?

StV: € 127.105,20

V: Was bedeuten die Minusbeträge bei Bank1 und Bank2? Wieso nicht € 172.849,97?

StV: Dies sind Mittelabgänge. Die liquiden Mittel betragen € 122.842,97, da die Bank nicht komplett abgezogen werden kann. Ich habe im Juli € 122.349,80 bezahlt.

Vorhalt, dass dies wiederum ein anderer Betrag ist.

StV: Die € 127.105,20 stellen eine Verprobung der Stände der Banken und der Eingänge aus Forderungen dar, im Sinne einer Cash-Flow-Rechnung.

V: Wieso ziehen Sie zur Berechnung einer Gleichbehandlung in der Folge lediglich einen Betrag von € 75.541,41 heran?

StV: Dies sind die Auszahlungen von € 122.349,80 abzüglich der Gehaltszahlungen, die im Haftungsverfahren gesondert behandelt werden.

Zum Vorhalt des Differenzbetrages zwischen der fälligen Zahllast lt. Berechnung Seite 1 Mitte € 8.300,42 plus Finanzamt laufendes Konto € 6.704,04 sowie DB € 4.284,41, DZ € 382,94 und Kammerumlage € 94,58 zu einem Betrag fällige Verbindlichkeiten Finanzamt ohne Lohnsteuer von € 11.343,32 auf Seite 2:

StV: Dies ist mit € 11.343,32 jener Betrag, für den der Bf. mit Haftungsbescheid zur Haftung herangezogen wurde.

Vorhalt, dass in der Aufstellung 1 ein Kassabetrag von € 132,16 enthalten ist, dieser Betrag jedoch in der Berechnung nunmehr nicht vorkommt.

StV: Dies ist nunmehr unter "Barzahlung und Überweisungen ohne ER" mit € 4.491,96 erfasst.

Dieser Betrag war vorhanden und ist auch geflossen. Dies unter anderem im Zusammenhang mit Mieten oder Bareinkäufen.

V: In der Berechnung fehlt mir auch ein Ansatz von Mietkosten und allfälligen Kosten für Kfz-Nutzung.

StV: Die Miete ist in den Barzahlungen enthalten und wurde voll bezahlt. Treibstoff und Spesen für Fahrten sind in den Lieferverbindlichkeiten enthalten. Dies betrifft den fälligen Betrag von € 562.726,49, auf den im Juli 2010 ein Betrag von € 66.031,45 entrichtet wurde. Wenn eine Barbezahlung dazu erfolgt ist, ist sie in den Barzahlungen enthalten.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

*Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

Über die Berufung ist daher als Beschwerde nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichts (BFG) mit Erkenntnis des BFG abzusprechen.

*Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Das Bundesfinanzgericht entscheidet demnach unabhängig von einem Parteienantrag der Amtspartei nach eigener Anschauung.

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

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

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

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

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 23. September 2011 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Mangels Kostendeckung wurde das Konkursverfahren am 25. März 2013 aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 22.1.2014 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

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

Der Bf. war ab 5. Oktober 2005 handelsrechtlicher Geschäftsführer. Am 2. September 2010 wurde ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Der Sanierungsplan wurde am 23.12.2010 rechtskräftig bestätigt.

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

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

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

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

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

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

*Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Vor anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt*

*einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für 5 und 6/2010 und 4 und 5/2011 wurden bei Fälligkeit lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

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

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

Die lohnabhängigen Abgaben für 5, 6 und 7/2010 wurde alle erst am 23.8.2010 gemeldet und nicht entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 5/2011 wurden erst am 3.7.2011 gemeldet, die lohnabhängigen Abgaben für 6/2011 am 6.8.2011 und die lohnabhängigen Abgaben für 7/2011 und 8/2011 zwar bei Fälligkeit gemeldet, aber auch nicht entrichtet.

Die Kammerumlage 4-6/2010 wurde ebenfalls am 23.8.2010 lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die Kammerumlage 4-6/2011 wurde am 16.8.2011 lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

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

Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.05.1996, 95/13/0236).

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

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

Zur Lohnsteuer wurde vorgebracht, dass die Löhne in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht in voller Höhe ausbezahlt worden seien und dazu eine Berechnung und Auszüge aus der Lohnverrechnung vorgelegt.

Demnach war die Haftung hinsichtlich der offenen Lohnsteuer wie folgt einzuschränken:

L 5/2010 € 3.639,04, L 6/2010 € 4.850,93, L 7/2010 € 2.019,57, L 5/2011 € 4.262,84, L 6/2011 € 6.444,83.

Eine Haftungsanspruchnahme für Lohnsteuer 7 und 8/2011 entfällt mangels Lohnauszahlung in diesen Monaten, damit entfällt folglich auch eine Haftungsanspruchnahme für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen aus diesen Monaten und eine anteilige Haftungsanspruchnahme für Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Beiträgen für die Zeiträume, in denen die Gehälter nur teilweise ausbezahlt wurden.

Die verbleibenden Abgabenschuldigkeiten wären im Rahmen der Gleichbehandlung aller Gläubiger zu entrichten gewesen.

Judikatur zum Gleichbehandlungsnachweis:

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

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

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

Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 16. Oktober 2014, Ra 2014/16/0026).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verfahrensgegenständlich wurde mehrmals zur Vorlage einer Liquiditätsberechnung aufgefordert und liegen letztlich zwei Berechnungen vor, aus denen jedoch die richtigen Quoten nicht ersichtlich sind.

In der ersten Berechnung werden beispielsweise die liquiden Mittel am 15.7.2010 mit € 105.310,52 abgegeben, wobei € 132,16 Kassabestand ist. In der zweiten Berechnung werden ganz andere Daten angeführt und unter der Überschrift Einzahlungen Juli 2010 folgende Beträge genannt - 41.384,31, - 4.360,46, 172.849,97 und letztlich eine Summe von 127.105,20 ausgewiesen. Ein Kassabetrag fehlt bei den unter der Bezeichnung "Summe der frei verfügbaren Mittel" aufgelisteten Beträgen.

Man könnte zu dem Schluss kommen, dass Außenstände auf Bankkonten demnach mit den Mitteln aus Forderungseingängen gegengerechnet wurden und somit nur nach Ansicht des Bf. ein Betrag von € 127.105,20 zur Verteilung verblieb, tatsächlich aber € 172.849,97 als liquide Mittel anzusehen sind. Aber auch der Betrag von € 127.105,20 wird in der Folge nicht als verteilter Betrag in der Berechnung angenommen.

Nach weiterer Erläuterung auf Befragung in der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter die Kassa nunmehr in der zweiten Berechnung unter der Position "Barzahlungen und Überweisungen ohne ER" miterfasst. Demnach waren im Juli € 4.491,96 Barmittel zur Verteilung da, die wiederum gänzlich auf die nicht detailliert dargestellte Position "Barzahlungen und Überweisungen ohne ER" gingen.

Verteilt wurden laut steuerlichem Vertreter € 122.349,80 (nicht € 172.849,97 oder € 127.105,20), was wiederum in keinem Bezug zur Berechnung der liquiden Mittel im ersten Block steht.

Unter Lieferverbindlichkeiten alt sind nach weiteren Auskünften des steuerlichen Vertreters auch andere laufende Ausgaben für Kfz Rechnungen erfasst, unter "Barzahlungen und Überweisungen ohne ER" auch die monatlichen Mieten und andere bar bezahlte Ausgaben.

Der Bf. kommt auf zwei Summen aller fälligen Verbindlichkeiten von € 642.659,63 ohne Gehälter und Lohnsteuer und € 719.611,89 (inkl. € 68.340,03 Gehälter und € 8.612,23 Lohnsteuer). Gehälter als Dienstnehmerforderung sind jedoch keine privilegierten Forderungen. Die Dienstnehmerforderungen fallen bei einer Liquiditätsberechnung unter die Gruppe der Forderungen aller anderen Gläubiger, die eben in ein Verhältnis zu einer Befriedigung der Abgabenbehörde zu stellen sind, was somit nicht erfolgt ist.

Auf Seite 2 der Aufstellung wird unter fällige Verbindlichkeiten FA zudem ein Betrag von nur € 11.343,32 genannt (Laut Steuerberater der Haftungsbetrag und nicht der zum 15.Juli 2010 fällige Abgabenbetrag).

Aus Seite 1 der Aufstellung ergeben sich jedoch folgende zum 15. Juli 2010 fällige Abgaben, die nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu bedienen gewesen wären:

FA Zahllast (= UVZ) 8.300,42, FA sonstige 6.704,04, DB 4.284, 41, DZ 382,94, Kammerumlage € 94,68 zusammen € 19.766,39.

Demnach enthält die weitere Berechnung des Quotenschadens drei Fehlannahmen. Unrichtige Höhe der fälligen Gesamtverbindlichkeiten, unrichtige Höhe der fälligen Finanzamtsverbindlichkeiten und unrichtige Höhe von liquiden Mitteln.

Auch in den anderen Monaten, zu denen eine Berechnung vorgenommen wurde, weichen die Zahlen zwischen den beiden vorgelegten Berechnungen enorm ab und wird die Berechnung der Quoten nach unrichtigen Parametern vorgenommen.

Juni 2010 Berechnung 1 liquide Mittel 4.201,58 Berechnung 2 61.084,92.

August 2010 Berechnung 1 liquide Mittel 685,58, Berechnung 2 72.551,93, wobei wiederum Minusbeträge ausgewiesen und Kürzungen vorgenommen wurden.

In der ersten Berechnung zu den Fälligkeiten 15.6.2011, 15.7.2011, 15.8.2011 und 15.9.2011 wurden nur Außenstände von jeweils mehr als € 400.000 ausgewiesen, in der zweiten Berechnung gibt es nunmehr errechnete liquide Mittel von € 34.978,58, € 100.909,64, € 40.451,81 und € 2.163,30, die wiederum nicht den tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträgen entsprechen.

Es sind zusammenfassend demnach keinerlei Einzahlungen auf Abgabenschuldigkeiten geleistet worden, aber Gehälter bezahlt, Barzahlungen geleistet, Banken und Lieferverbindlichkeiten und Verrechnungskonten bedient worden.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die Behörde, das Gericht, zwar insoweit zu einer Präzisierung aufzufordern, als dass ein Liquiditätsnachweis abverlangt werden muss, die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, lastet jedoch ausschließlich auf dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter.

Die vorliegenden Berechnungen sind jedoch unrichtig und widersprüchlich und können demnach nicht übernommen werden.

Es kann nicht die Aufgabe der Verwaltungsbehörde oder des Gerichtes sein, solange weiter zu ermitteln, bis alle Buchhaltungsunterlagen vorgelegt werden und selbst allenfalls danach eine richtige Berechnung zu den Fälligkeitstagen nachzuholen. Es erging mehrmals die Aufforderung einen Liquiditätsstatus zum Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen.

Diese Vorgabe wurde nicht erfüllt, da der Quotenberechnung ganz offensichtlich unrichtige Parameter zu Grunde gelegt wurden, daher verbleibt die Haftungsinanspruchnahme in voller Höhe.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. (andere Gläubiger wurden bezahlt, die Abgabenverbindlichkeiten jedoch lediglich und dies teilweise verspätet gemeldet), konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass

die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

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

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

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die zahlreichen in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. Mai 2015