

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Dr. A. B., Adresse1, vertreten durch Dr. Heinrich Balas, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Operngasse 18/12A-16, 1040 Wien, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 27. März 2015 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Jänner 2015 gemäß § 9 BAO in der Sitzung am 29. September 2016 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung für Umsatzsteuer 2007 im Ausmaß von € 357.891,05 und für Umsatzsteuer 2008 im Ausmaß von € 324.517,63, um gesamt € 682.408,68 reduziert.

Für die darüber hinaus geltend gemachte Haftung für Körperschaftsteuer 2007 von € 80.595,11, Körperschaftsteuer 2008 von € 155.540,40, Umsatzsteuer 01-03/11 von € 2.837,84, Umsatzsteuer 2006 von € 54.414,73, Umsatzsteuer 2009 von € 132.989,96, Körperschaftsteuer 2006 von € 62.250,00, Umsatzsteuer 07-09/11 von € 4.000,00, Umsatzsteuer 10-12/11 von € 4.000,00 und Umsatzsteuer 2011 von € 15.946,89, gesamt € 512.574,93 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Jänner 2015 wurde Herr Dr. A. B. (in weiterer Folge: Bf.) als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma C GmbH i.Liqu, Adresse2, im Ausmaß von € 1.194.983,61 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung werde hinsichtlich folgender Abgabenschulden geltend gemacht:

Körperschaftsteuer 2007 von € 80.595,11

Körperschaftsteuer 2008 von € 155.540,40

Umsatzsteuer 01-03/11 von € 2.837,84

Umsatzsteuer 2006 von € 54.414,73

Umsatzsteuer 2007 von € 357.891,05

Umsatzsteuer 2008 von € 324.517,63
Umsatzsteuer 2009 von € 132.989,96
Körperschaftsteuer 2006 von € 62.250,00
Umsatzsteuer 07-09/11 von € 4.000,00
Umsatzsteuer 10-12/11 von € 4.000,00
Umsatzsteuer 2011 von € 15.946,89

Als Begründung wurde ausgeführt:

- "1.) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.
- 2.) Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufene 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.
- 3.) Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in §§ 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 eingebbracht werden können.
- 4.) Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und wird subsidiär geltend gemacht unter der Voraussetzung der objektiven Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden.
- 5.) Sie waren vom 19. Februar 2009 bis 29 Februar 2012 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. C GmbH i.Liqu. (FN). Sie waren somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut.
- 6.) Schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

7.) Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltende Umsatzsteuer ist Folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs 1 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 UStG selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume – siehe Haftungsbescheid – wurde die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

8.) Der Geschäftsführer haftet auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft, 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.

9.) Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Eine solche Ausnahme besteht auch für die Kapitalertragssteuer.

10.) Es wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auf Nebenansprüche erstrecken."

Dagegen wurde fristgerecht mit Eingabe vom 27. März 2015 Beschwerde eingebracht mit folgender Begründung:

"SACHVERHALTSANSTELLUNG

Mein Mandant war in den Zeiträumen 09.08.2006 bis 15.12.2007 und von 19.02.2009 bis 02.03.2012 als hr. Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Im Jahr 2009 wurde über das Unternehmen eine Betriebsprüfung durchgeführt. Hierbei kam es zu 2 Feststellungen: Einerseits die Änderung des anwendbaren Steuersatzes. Die Gesellschaft teilte das beim Eintritt zu leistende Pauschalentgelt nach der Zuordnung:

- a. Eintritt 10% USt
- b. Küchenumsatz 10% USt
- c. Getränkeumsatz 20%

auf. Die BP befand, dass diese Ansicht zwar vertretbar sei, aber änderte dennoch den anzuwenden Steuersatz auf pauschal 20%.

Da hier eine vertretbare Rechtsansicht vorliegt, kann keine verschuldete Nichtentrichtung hinsichtlich dieses Teils der Abgabenverbindlichkeiten vorliegen.

Andererseits resultieren die Abgabenschuldigkeiten aus der Betriebsprüfung aus einem Sicherheitszuschlag, wobei eindeutig festgehalten wurde, dass die durch Schätzung ermittelten Mehrerträge niemanden zuzurechnen waren und daher die Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung unterblieben ist.

Die Abgabenverbindlichkeiten 2011 betreffend sind nicht nachvollziehbar.

Mit Ersuchen um Ergänzung wurde eine Stellungnahme zur Haftungsinanspruchnahme angefordert und wurde diese beantwortet. In der Beantwortung wurde auf die Umstände und Erkenntnisse der Betriebsprüfung hingewiesen sowie eine Liquiditätsrechnung vorgelegt, die eindeutig die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und daher mangelndes Verschulden iSd § 9 BAO zeigt.

VERWALTUNGSGESCHEHEN

Entgegen der vorgelegten Stellungnahme wurde der angefochtene Bescheid erlassen und umfasst die geltend gemachte Haftung nunmehr auch die Abgaben des Jahres 2008, obwohl mein Mandant in diesem Zeitraum nicht Geschäftsführer war.

RECHTSAUSFÜHRUNGEN

Eine Haftung nach § 9 BAO ist lediglich im Falle einer Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten rechtsmöglich (zB VwGH 2.7.2002, 96/14/0076).

Wie das FA richtig feststellt haftet ein Vertreter für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Abfuhrabgaben, wie zumal die Lohnsteuer, sind hievon grundsätzlich ausgenommen (vgl zB VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). So hat der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs 3 EStG in jenen Fällen, in denen die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer (nur) von dem tatsächlich ausbezahlten niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Selbiges gilt für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046); jedoch nicht für Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080) oder auch die Umsatzsteuer, weil hier der Abfuhrpflichtige gleichzeitig Steuerschuldner ist.

Persönliche (subjektive) Voraussetzung für die Haftung ist eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters.

Das Verschulden iS § 9 BAO des Vertreters muss sich konkret auf die Herbeiführung jener Umstände beziehen, die dazu geführt haben, dass die betreffende Steuerschuldigkeit nicht mehr (vollständig) einzubringen war.

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, insbesondere weshalb er nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde angenommen werden darf, dass die Pflichtverletzung schulhaft war (zB VwGH 6.7.2006, 2006/15/0032). Dem Vertreter obliegt dabei jedoch kein negativer Beweis, sondern lediglich eine konkrete, schlüssige Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen Abgabenentrichtung entgegenstehen, somit ausschließlich eine 'qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast' (zB VwGH 28.4.2004, 99/14/0120).

Eine solche Mitwirkungspflicht entbindet jedoch die Behörde keinesfalls von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht (zB VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177, 0178). Eine solche besteht etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der entsprechenden Mittel zur Abgabenentrichtung ergeben (zB VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080).

Bei der konkreten Beurteilung wird die Kausalität zwischen schulhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall vermutet (zB VwGH 6.7.2006, 2006/15/0032). Diese Vermutung muss allerdings widerleglich bleiben. (Tanzer/Unger, BAO).

Ein Verschulden meines Mandanten kann daher bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht nicht gegeben sein.

Hierdurch sollte sich der haftungsgegenständliche Betrag um EUR 426.226,72 reduzieren.

Die während der Amtsperiode meines Mandanten bekannten Abgabenverbindlichkeiten wurden zur Gänze entrichtet. Die nunmehr in Rede stehenden Verbindlichkeiten sind teilweise nicht in der Amtsperiode meines Mandanten fällig geworden:

Die Fälligkeit der U 2008 tritt laut Abgabekonto am 16.02.2009 ein. Zu diesem Zeitpunkt und auch im Jahr 2008 war mein Mandant nicht Geschäftsführer und hätte diese Umsatzsteuer gar nicht bezahlen können. Gleiches gilt für die Fälligkeit der U 2011, die am 15.02.2013 (gemeint wohl: 2012) fällig wurde.

Der maßgebende Zeitpunkt für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgabe bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).

Daher ist die USt 2008 in Höhe von EUR 324.517,63 aus der haftungsgegenständlichen Summe herauszurechnen.

Aus der angefügten Liquiditätsrechnung lässt sich erkennen, dass die Abgabenverbindlichkeit im gesamten haftungsgegenständlichen Zeitraum - obwohl mein Mandant nicht durchgehend Geschäftsführer war - durchwegs besser bzw. gleich wie übrige Gläubiger behandelt wurden und daher eine Verschulden iSd § 9 BAO nicht vorliegt.

So betrug der Anteil der Abgabenverbindlichkeiten im Jahr 2006 an den Gesamtverbindlichkeiten 0,05%. Rückzahlungen erfolgten aber nur an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 99,95% vor.

Im Jahr 2007 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 1,27% an den Gesamtverbindlichkeiten. 18,47% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 17,20% vor.

Im Jahr 2008 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 0,99% an den Gesamtverbindlichkeiten. 11,44% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 10,45% vor.

Im Jahr 2009 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 3,29% an den Gesamtverbindlichkeiten. 20,28% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 16,99% vor.

Im Jahr 2010 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 5,85% an den Gesamtverbindlichkeiten. 13,34% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 7,50% vor.

Bis 30.04.2011 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 3,73% an den Gesamtverbindlichkeiten. 10,00% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 6,26% vor.

Ab 01.05.2011 bis 31.12.2011 - also ab der Betriebsprüfungsergebnisses - haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 53,96% an den Gesamtverbindlichkeiten. 86,25% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 32,29% vor.

Im Jahr 2012 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 52,46% an den Gesamtverbindlichkeiten. 100% der Rückzahlungen erfolgten aber an das FA. Es liegt daher eine Bevorzugung des FA in Höhe von 47,54% vor.

In der Begründung verweist und zitiert das FA Wien 2/20/21/22 die einschlägigen Gesetzesstellen und die hierzu ergangene Judikatur, sowie auf den Firmenbuchbestand der Jahre 2009 bis 2012.

Der Haftungsbescheid weist formal zwar eine Begründung auf, aber eine Subsumption des tatsächlichen Lebenssachverhalts unter die zitierten Normen und der hierzu ergangenen Judikatur fehlt gänzlich.

Ein Bescheid ist wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, wenn die dem Bescheidinhalt zugrunde liegenden Rechtsnormen falsch angewendet wurden. Der inhaltlich rechtswidrige Bescheid beruht sohin auf einer falschen Auslegung des § 9 BAO, welche die belangte Behörde auf den von ihr angenommenen Sachverhalt zur Anwendung brachte (VwSlg 82A/1947; VwGH 16.11.1978; ZI 2317/77).

Unrichtige Auslegung des § 9 BAO

Weiters wurde in der Stellungnahme eine konkrete Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft seit dem Jahr 2006 in Gegenüberstellung mit dem Verrechnungskonto des Finanzamts vorgelegt. Aus dieser Aufstellung ergibt sich eindeutig, dass der Vertreter nicht die nötigen Mittel zur Verfügung hatte um alle Verbindlichkeiten zu bedienen, und wurde die Abgabenbehörde im Verhältnis zu allen anderen Gläubigern eindeutig besser gestellt, und schon daher eine Haftung nach § 9 BAO nicht greifen kann.

Damit hat sich die Behörde überhaupt nicht auseinandergesetzt.

Die im angefochtenen Bescheid getroffene Feststellung, dass meinen Mandanten ein Verschulden iS des § 9 BAO trifft, entbehrt einer überprüfbaren Sachverhaltsfeststellung.

Der belangten Behörde ist ferner zur Last zu legen, dass sie jede Ermittlungstätigkeit in die Richtung "Erfüllung des Gleichbehandlungsgrundsatzes" unterlassen hat, obwohl dieser Sachverhaltsumstand bereits in der Stellungnahme vom Juni 2014 angeregt wurde.

Die fehlende amtswegige Erforschung der materiellen Wahrheit ist deswegen ein wesentlicher Verfahrensfehler, weil die belangte Behörde bei einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren zu dem Ergebnis hätte kommen müssen bzw. können, dass mein Mandant nicht zur Haftung gem § 9 BAO heranzuziehen ist.

Mangelhafte Begründung

Das gesetzliche Gebot, Bescheide gehörig zu begründen, ist Ausdruck des rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens (VwGH 23.9.1991; ZI. 91/19/0074). Ein Begründungsmangel kann daher einen wesentlichen Verfahrensfehler iSd § 42 Abs 2 Z 3 VwGG bilden (VwGH 29.11.1982, ZI. 82/12/0079). Die Behörde hat in der Begründung auf alle vorgebrachten Tatsachen und Rechtsausführungen einzugehen. Auch die von

der Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen sind darzulegen (VwGH 26.5.1997, Zl. 96/17/0459).

Die belangte Behörde hat nicht begründet, wie sie zur festgestellten verschuldeten Nichtentrichtung der gegenständlichen Abgaben gelangt ist. Ebenso wurde nicht darauf eingegangen, dass ab der Verbuchung des Betriebsprüfungsergebnisses im Mai 2011 ausschließlich nur mehr Zahlungen an das FA geleistet wurden. Es wurden in der Begründung ausschließlich Gesetzesstellen und die dazu ergangene Judikatur zitiert, sodass diese bloße Aufzählung nichts über ein Verschulden iS § 9 BAO auszusagen vermag.

Es sind in der Bescheidbegründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen und die darauf gestützten Beurteilungen der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen. Demnach muss in der Begründung in einer die Rechtsverfolgung der Partei ermöglichen und der nachträglichen Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes zugänglichen Weise dargetan werden, welcher Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen sie die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand als zutreffend erachte (VwGH 12.3.1999, 98/19/0027, VwGH 15.10.1999, 97719/1139).

Die Darstellung des erhobenen Sachverhalts, darüber getroffene Abwägungen eine schlüssige Auseinandersetzung mit den Vorbringen in der Stellungnahme und der Berufung lässt die gegenständliche Bescheidbegründung vermissen. Es liegt daher vielmehr eine bloße Scheinbegründung vor.

Sohin stelle ich die ANTRÄGE

- I. Auf Aufhebung/Abänderung des angefochtenen Bescheides
- II. Antrag gem § 272 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den Senat
- III. Antrag gem § 274 Abs. 1 Z 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung
- IV. Antrag gem § 262 Abs. 2 lit a BAO auf Unterbleiben einer BVE
- V. Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem § 212 a BAO."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Insolvenzverfahren:

Zunächst ist festzustellen, dass der Bf. – wie auch in der Beschwerde dargestellt – laut Firmenbuch in der Zeit vom 9. August 2006 bis 15. Dezember 2007 sowie vom 19. Februar 2009 bis 2. März 2012 eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma C GmbH (in Liquidation) gewesen ist.

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

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien wurde das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und die Gesellschaft deswegen aufgelöst. Die Firma wurde infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gemäß § 40 FBG gelöscht (Eintragung vom 28. März 2014).

Aufgrund des Ergebnisses des Insolvenzverfahrens steht somit die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid dargestellten Abgabenbeträge bei der zwischenzeitig gelöschten Firma C GmbH zweifelsfrei fest.

Akzessorietät der Haftung:

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung unter anderem voraus, dass eine Abgabenschuld einerseits entstanden ist und andererseits noch nicht erloschen ist (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074).

Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen die Abgabenbescheide eingeräumt (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085). Im Haftungsverfahren ist die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide nicht zu überprüfen (VwGH 24.2.2010, 2009/13/0103).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können in einem Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg erhoben werden, wenn gegenüber der Primärschuldnerin ein entsprechender Bescheid ergangen ist, was aus dem Akteninhalt nachgewiesen ist. Diesfalls hätte gemäß § 248 BAO ohnehin die Möglichkeit bestanden, auch gegen die Bescheide über den jeweiligen Abgabenanspruch Beschwerde (damals Berufung) einzubringen.

Die Einwendungen des Bf. gegen die Abgabenbescheide könnten allenfalls in einem Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO zu berücksichtigen sein.

Ein zentraler Punkt der Beschwerdeausführungen zur Umsatzsteuer ist die behauptete vertretbare Rechtsansicht der Besteuerung.

Unstrittig sind dem gegenständlichen Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen, gegen welche gemäß § 248 BAO vom Bf. Beschwerde eingebracht werden hätte können und an die im gegenständlichen Haftungsverfahren unter Hinweis auf die oben zitierte ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Bindungswirkung besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können in einem Haftungsverfahren dann nicht mit Erfolg erhoben werden, wenn gegenüber der Primärschuldnerin (hier der GmbH) entsprechende Bescheide ergangen sind (vgl. UFS 15.4.2003, RV/0482-W/03). Diesfalls hätte gemäß § 248 BAO ohnehin die Möglichkeit bestanden, auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch zu berufen. Ein näheres Eingehen auf die Einwendungen in Bezug auf die unrichtige Höhe der im angefochtenen Haftungsbescheid bezeichneten Abgabenschuldigkeiten ist daher obsolet.

Allerdings müssen Entscheidungen über Rechtsmittel bei Haftungen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld zwischen Erlassung des Haftungsbescheides, Einbringung der Beschwerde und materieller Entscheidung in der Sache durch das Bundesfinanzgericht entrichtet wurde.

Aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin geht hervor, dass die hier geltend gemachten Abgaben am Abgabenkonto der Primärschuldnerin nach wie vor als nicht entrichtet offen aushalten.

Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben:

§ 21 Abs. 1 (1. Unterabsatz) UStG 1994: *Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende*

Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

§ 21 Abs. 3 UStG 1994: Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

§ 21 Abs. 5 UStG 1994: Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291; Ritz BAO-Kommentar 5. Auflage, § 9 RZ 10).

Die Fälligkeit von Abgaben ist in den einschlägigen Abgabenvorschriften geregelt. Gemäß der hier zur Anwendung kommenden Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 leg. cit. abweichende Fälligkeit begründet.

Da die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuern als Selbstbemessungsabgaben jeweils schon lange vor ihren bescheidmäßigen Nachforderungen fällig geworden sind (die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2006 war spätestens am 15. Februar 2007, die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2007 war spätestens am 15. Februar 2008, die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2007 war spätestens am 15. Februar 2009 gegeben, die Fälligkeit der Umsatzsteuer 2011 war spätestens am 15. Februar 2012 gegeben), kommt der erst im Nachhinein erfolgten bescheidmäßigen Festsetzung keine für die Haftung relevante Bedeutung zu.

Allerdings waren die hier angegebenen Umsatzsteuern nicht alle im Zeitraum der Geschäftstätigkeit des Bf. fällig. Wie der Beschwerde und dem Firmenbuch zu entnehmen ist war der Bf. in den Zeiträumen von 9. August 2006 bis 15. Dezember 2007 und von 19. Februar 2009 bis 2. März 2012 als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

Zu den Haftungsbeträgen an Umsatzsteuer ist unter dieser Prämisse festzustellen, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2007 im Ausmaß von € 357.891,05 am 15. Februar 2008 sowie der Umsatzsteuer 2008 im Ausmaß von € 324.517,63 am 15. Februar 2009 nicht Geschäftsführer der GmbH gewesen und somit nicht Vertreter im Sinne des § 9 BAO gewesen ist und ihn daher keine Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Abgaben treffen kann. Der Beschwerde war aus diesem Grund für einen Gesamtbetrag von € 682.408,68 stattzugeben.

Rechtliche Erwägungen zur verbleibenden Haftung, schuldhaftes Verhalten:

Auch wenn der Bf. in der Beschwerde vermeint, der Vorwurf, ihn würde ein Verschulden iS des § 9 BAO treffen, entbehre einer überprüfbaren Sachverhaltsfeststellung, ist auf die einschlägige Bestrafung durch den Spruchsenat laut Erkenntnis vom 2. Oktober 2013, SpS 13, zu verweisen, wonach der Bf. als für die abgabenrechtlichen Belange der GmbH verantwortliche Geschäftsführer bzw. faktischer Machthaber wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung für Umsatzsteuer 2006 von € 54.414,73 (laut Erkenntnis: € 113.090,00), Umsatzsteuer 2007 von € 357.891,05 (laut Erkenntnis: € 358.141,05) verurteilt wurde. Auch das vom Bf. eingestandene fahrlässige Verhalten erfüllt die Voraussetzung eines schuldhaften Verhaltens im Sinne des § 9 BAO.

Allerdings ist die Haftung gemäß § 9a BAO als faktischer Machthaber in der BAO erst für Unregelmäßigkeiten ab 1. Jänner 2013 möglich, sodass eine finanzstrafrechtliche Bestrafung zwar eine Haftung gemäß § 11 BAO (hier allerdings nur wegen eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens) nach sich ziehen kann, im vorliegenden Fall die Abgabenbehörde jedoch eine Haftung gemäß § 9 BAO ausgesprochen hat.

Bei bescheidmäßigt festzusetzenden Abgaben wie hier die Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Nicht unerwähnt bleiben darf die Tatsache, dass der Bf. mit dem oben zitierten Erkenntnis des Spruchsenates vom 2. Oktober 2013, SpS 13, auch wegen fahrlässiger Verkürzung von Körperschaftsteuer 2006 und 2007 bestraft wurde. Da sich das Geständnis auch auf die Begehung von Abgabenverkürzungen an Körperschaftsteuer der Jahre 2006 und 2007 bezieht, ist es für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, weshalb der Bf. im Finanzstrafverfahren ein Geständnis abgeben sollte, wenn es sich doch um eine vertretbare Rechtsmeinung gehandelt haben soll. Niemand würde freiwillig eine Bestrafung - noch dazu in dieser Höhe - in Kauf nehmen, wenn er die Finanzvergehen nicht begangen hätte.

Im Gegensatz zu einer Haftung gemäß § 11 BAO reicht für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO schon leichte Fahrlässigkeit aus. Wenn somit der Bf. in einem rechtskräftig abgeschlossenen Finanzstrafverfahren sein fahrlässiges Verhalten schon eingestanden hat, bestehen keine Bedenken davon auszugehen, dass dieses fahrlässige Verhalten (wenn auch nicht als Geschäftsführer, sondern als faktischer Machthaber)

bis zur durchgeführten Betriebsprüfung beibehalten wurde, da erst im Rahmen der Betriebsprüfung die "Malversationen" entdeckt bzw. besprochen wurden.

Wie der steuerliche Vertreter des Bf. schon richtig dargestellt hat ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038), widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte 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 ausreichten, 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.

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. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 25. November 2009, ZI. 2008/15/0220 und ZI. 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtet aushalten - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (VwGH 19.03.2015, 2013/16/0200).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger kommt es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt wurde, dass die erfolgten Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind, als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären (vgl. VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116; VwGH 20.01.2014, 2013/16/0199).

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 VwGH 28.5.1986, 84/13/0246, VwSlg 6123 F/1986; VwGH 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 (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019).

Mit der Beschwerde wurde eine Liquiditätsrechnung vorgelegt und darin aufgeschlüsselt nach Monaten die Prozentsätze mitgeteilt, um wie viel an liquiden Mitteln an die Finanzverwaltung mehr bezahlt wurden als an andere Gläubiger. Die näheren Zahlen sind der Beschwerde zu entnehmen.

Aus der vorgelegten Liquiditätsrechnung ist zu ersehen, dass der Bf. im Rahmen der Primärschuldnerin die Finanzverwaltung seiner Ansicht nach nicht benachteiligt hat, soweit es die Abgaben vor dem Ergebnis der Betriebsprüfung betrifft.

Folgt man den Beschwerdeausführungen, so betrug der Anteil der Abgabenverbindlichkeiten im Jahr 2006 an den Gesamtverbindlichkeiten 0,05%. Rückzahlungen erfolgten aber nur an das Finanzamt.

Im Jahr 2007 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 1,27% an den Gesamtverbindlichkeiten. 18,47% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Im Jahr 2008 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 0,99% an den Gesamtverbindlichkeiten. 11,44% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Im Jahr 2009 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 3,29% an den Gesamtverbindlichkeiten. 20,28% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Im Jahr 2010 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 5,85% an den Gesamtverbindlichkeiten. 13,34% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Bis 30.04.2011 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 3,73% an den Gesamtverbindlichkeiten. 10,00% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Ab 01.05.2011 bis 31.12.2011 - also ab Betriebsprüfungsergebnis - haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 53,96% an den Gesamtverbindlichkeiten. 86,25% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Im Jahr 2012 haben die Abgabenverbindlichkeiten einen Anteil von 52,46% an den Gesamtverbindlichkeiten. 100% der Rückzahlungen erfolgten an das Finanzamt.

Nach Meinung des Bf. hat keine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes stattgefunden.

Bezieht man allerdings die im Rahmen der Betriebsprüfung festgesetzten Abgaben in die Berechnung mit ein, ergibt sich - da die Nachforderungen an Umsatzsteuer keine Änderung in der Fälligkeit nach sich ziehen - ein anderes Bild.

Laut vorgelegter Liquiditätsrechnung hat der Bf. als Geschäftsführer im Jahr 2006 ausschließlich Forderungen des Finanzamtes im Ausmaß von € 4.081,05 beglichen.

Allerdings ist aus der vorgelegten Liquiditätsrechnung nicht ersichtlich, ob auch Zugum-Zug-Geschäfte einbezogen waren, ob Rechnungen für Strom, Gas, Heizung, Gemeindeabgaben, Getränkelieferungen, Essen, Wasser, Kanal, Reinigung inkludiert sind. Gerade bei einem Unternehmen wie der Primärschuldnerin ist nicht davon auszugehen, dass Rechnungen für die Reinigung von Handtüchern oder Leintüchern oder der Räumlichkeiten über einen Zeitraum von mehreren Monaten (von August 2006 bis Oktober 2007 sollen überhaupt keine anderen Verbindlichkeiten als die gegenüber dem Finanzamt entrichtet worden sein) nicht bezahlt wurden.

Der Bf. wurde daher um Ergänzung seiner Liquiditätsrechnung ersucht. In der Antwort vom 1. Juli 2016 wurde einerseits der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und andererseits mitgeteilt, dass Originalbelege nicht mehr vorliegen, jedoch die Journale der Bankkonten und Kassen ab 6/2011 vorgelegt werden. Ab 7/2011 wurde laut Bf. nichts mehr bezahlt, Zahlungen am Finanzamtskonto könnten jedoch beim Finanzamt nachvollzogen werden.

Zug um Zug Geschäfte wurden demnach in der Liquiditätsrechnung indirekt über die Veränderung der liquiden Mittel erfasst, aber nicht gesondert ausgewiesen, sodass insofern keine Prüfung erfolgen konnte.

Soweit eingewendet wird, dass hier eine vertretbare Rechtsansicht vorliegt und insoweit keine verschuldete Nichtentrichtung vorliegen könnte, ist auf das durchgeführte Finanzstrafverfahren zu verweisen, wonach der Bf. rechtskräftig für fahrlässige Abgabenverkürzungen verurteilt wurde. Es besteht keine Veranlassung, das Ergebnis des amtswegig geführten rechtskräftigen Finanzstrafverfahrens in diesem Wege abzuändern, zumal bei Zutreffen der vertretbaren Rechtsansicht eine finanzstrafrechtliche Verurteilung im dortigen Verfahren nicht erfolgt wäre.

Den am 1. Juli 2016 nachgereichten Auszügen aus dem Kassajournal sind jedoch zahlreiche andere Zahlungen zu entnehmen, die hier nicht berücksichtigt wurden. Der Teil der Liquiditätsrechnung ist somit nicht vollständig.

Für 2009 ergibt sich unter Einbeziehung der Umsatzsteuernachforderung von € 132.989,96, dass laut Darstellung des Bf. von den behaupteten liquiden Mitteln von € 115.012,37 für andere Verbindlichkeiten € 91.692,00 verwendet wurden, an das Finanzamt statt € 156.310,33 (bisher € 23.320,37 + Nachforderung von € 132.989,69) nur € 23.320,37 entrichten wurden.

In den nachgereichten Kassajournalen findet sich eine Aufstellung der Tageslosungen für das 1. Quartal 2009 mit einer Summe von € 953.140,00, wobei die Darstellungen der Quartale 2 bis 4/2009 oder anderer Jahre fehlen. Hochgerechnet kommt man für das Jahr 2009 auf eine Summe von rund € 3.800.000,00 an liquiden Mitteln allein aus Tageslosungen. Allein der nachgewiesene Betrag für das 1. Quartal 2009 von € 953.140,00 ist ein Vielfaches dessen, was in der Liquiditätsrechnung

in der Summe von € 115.012,37 darstellt ist. Zudem ist in der Liquiditätsrechnung von Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von € 1.340.953,88 die Rede, wogegen im Jahresabschluss 2009 laut Firmenbuch Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von € 1.395.755,52 mitgeteilt wurden. Somit ist auch die Glaubwürdigkeit der Liquiditätsrechnung für das Jahr 2009 infolge Unvollständigkeit nicht gegeben.

Interessant ist die Darstellung, wonach ab 7/2011 laut Bf. einerseits nichts mehr bezahlt wurde, andererseits gleichzeitig Zahlungen am 7. Juli 2011 von € 10.000,00, am 12. Oktober 2011 von € 2.589,18, am 14. Oktober 2011 von € 500,00, am 19. Oktober 2011 von € 1.978,69 sowie am 14. Dezember 2011 von € 7.494,03 an das Finanzamt zugestanden werden. Die letzte Zahlung an das Finanzamt erfolgte laut Bf. am 16. April 2012 von € 5.000,00. Die Behauptung, wonach "*ab Juli 2011 nichts mehr bezahlt wurde*" trifft somit nicht zu, vielmehr waren offensichtlich nach wie vor liquide Mittel (in unbekannter Höhe) vorhanden.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die vorhandenen, allenfalls zur vollständigen Bedienung aller Gläubiger nicht ausreichenden Mittel in der Liquiditätsaufstellung darzustellen (VwGH 23.02.2010, 2010/13/0042). Unter Berücksichtigung der nachgereichten Unterlagen, darunter eine Aufstellung der Tageslosungen für das erste Quartal 2009 (für die weiteren Quartale bzw. Jahre wurden entsprechende Aufzeichnungen nicht vorgelegt), ist jedoch festzustellen, dass die tatsächlich vorhandenen liquiden Mittel in der vorgelegten Liquiditätsrechnung samt Nachrechnungen nicht vollständig dargestellt sind.

Mit der vorgelegten Liquiditätsrechnung samt Ergänzungen hat der Bf. den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitsepunkte - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, aus den oben erwähnten Gründen nicht erbracht. Damit konnten ihm laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die (verbleibenden) uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. für viele VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0278; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0094; VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039 oder VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).

Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitserwägungen vernachlässigen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und stehen persönliche Umstände wie die "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Berücksichtigt man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege beim Bf. einbringlich gemacht werden können, so war im gegenständlichen Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung), da eine andere Möglichkeit der Einbringlichkeit nicht besteht.

Da somit für die verbleibenden Abgaben die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO gegeben sind, war die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit 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. Auf die oben zitierte VwGH-Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 29. September 2016