

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Karl Kittinger in der Beschwerdesache N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. A.B., Opernring 8/1/11a, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 8. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. Juni 2014 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 58.399,31 (statt bisher € 70.946,32) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer (U)	10/07	1.470,36
Umsatzsteuer (U)	01/08	7.160,41
Umsatzsteuer (U)	03/08	3.582,97
Umsatzsteuer (U)	04/08	12.227,84
Umsatzsteuer (U)	05/08	5.998,76
Umsatzsteuer (U)	06/08	3.315,65
Umsatzsteuer (U)	07/08	5.734,77
Umsatzsteuer (U)	09/08	762,66
Umsatzsteuer (U)	10/08	8.265,70
Einfuhrumsatzsteuer (EU)	04/08	3.451,04
Lohnsteuer (L)	07/08	331,10
Lohnsteuer (L)	08/08	345,45
Lohnsteuer (L)	09/08	382,83
Lohnsteuer (L)	10/08	317,67
Lohnsteuer (L)	11/08	348,92
Körperschaftsteuer (K)	01-03/08	435,18
Körperschaftsteuer (K)	04-06/08	435,18

Dienstgeberbeiträge (DB)	01-12/07	45,04
Dienstgeberbeiträge (DB)	07/08	242,35
Dienstgeberbeiträge (DB)	08/08	255,74
Dienstgeberbeiträge (DB)	09/08	299,71
Dienstgeberbeiträge (DB)	10/08	258,92
Dienstgeberbeiträge (DB)	11/08	370,18
Zuschläge zum DB (DZ)	01-12/07	20,86
Zuschläge zum DB (DZ)	07/08	21,55
Zuschläge zum DB (DZ)	08/08	22,73
Zuschläge zum DB (DZ)	09/08	26,65
Zuschläge zum DB (DZ)	10/08	23,01
Zuschläge zum DB (DZ)	11/08	32,91
Stundungszinsen (ST)	2008	947,80
Säumniszuschlag (SZA)	2008	1.265,37
	Summe:	58.399,31

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

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde vom 22. Mai 2014 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) als ehemaliger Geschäftsführer der Fa. X-GmbH aufgefordert, das Nichtvorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung bezüglich der am Abgabenkonto der genannten GmbH uneinbringlich aushaftenden Abgabenbeträge in Höhe von € 62.346,79 darzulegen.

Sofern die Fa. X-GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen)

anzugeben bzw. gegenüberzustellen. In diesem Zusammenhang werde der Bf. auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises bzw. auch auf die Konsequenz hingewiesen, dass für den Fall der Nichterbringung eines solchen er im vollen Ausmaß der uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten zur Haftung herangezogen werden könne.

Dieser Vorhalt blieb seitens des Bf. unbeantwortet.

Mit Haftungsbescheid vom 23. Juni 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH in Höhe von € 70.946,32 in Anspruch genommen. Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer (U)	2007	812,42
Umsatzsteuer (U)	10/07	2.043,10
Umsatzsteuer (U)	2008	44,78
Umsatzsteuer (U)	01/08	7.190,41
Umsatzsteuer (U)	03/08	3.597,98
Umsatzsteuer (U)	04/08	12.279,07
Umsatzsteuer (U)	05/08	6.023,90
Umsatzsteuer (U)	06/08	3.329,54
Umsatzsteuer (U)	07/08	5.758,80
Umsatzsteuer (U)	09/08	765,86
Umsatzsteuer (U)	10/08	8.300,33
Umsatzsteuer (U)	11/08	8.010,11
Einfuhrumsatzsteuer (EU)	04/08	3.465,50
Lohnsteuer (L)	07/08	332,49
Lohnsteuer (L)	08/08	346,90
Lohnsteuer (L)	09/08	384,43
Lohnsteuer (L)	10/08	319,00
Lohnsteuer (L)	11/08	350,38
Körperschaftsteuer (K)	01-03/08	437,00
Körperschaftsteuer (K)	04-06/08	437,00
Dienstgeberbeiträge (DB)	01-12/07	45,23
Dienstgeberbeiträge (DB)	07/08	243,37

Dienstgeberbeiträge (DB)	08/08	256,81
Dienstgeberbeiträge (DB)	09/08	300,97
Dienstgeberbeiträge (DB)	10/08	260,01
Dienstgeberbeiträge (DB)	11/08	371,73
Zuschläge zum DB (DZ)	01-12/07	20,95
Zuschläge zum DB (DZ)	07/08	21,64
Zuschläge zum DB (DZ)	08/08	22,83
Zuschläge zum DB (DZ)	09/08	26,76
Zuschläge zum DB (DZ)	10/08	23,11
Zuschläge zum DB (DZ)	11/08	33,05
Verspätungszuschlag (Z)	10/08	415,02
Stundungszinsen (ST)	2008	951,77
Säumniszuschlag (SZA)	2008	1.436,68
Säumniszuschlag (SZA)	2009	58,56
Säumniszuschlag (SZB)	2008	183,03
Umsatzsteuer (U)	2010	2.045,80
	Summe:	70.946,32

Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bf. sei vom 19. September 2005 bis zur Konkursöffnung am 12/08 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH (FN XYX) und somit mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen.

Eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten würde zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen. Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre vor allem die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltete, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nach ständiger Rechtssprechung habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltende Umsatzsteuer sei folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs 1 UStG 94 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden

Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - sei die Umsatzsteuer gemeldet bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

Der Geschäftsführer hafte 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 ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

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

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

Gegen diesen Bescheid richtet sich die frist- und formgerechte (fälschlich als Berufung bezeichnete) Beschwerde des Bf. vom 8. Juli 2014, mit welcher dieser seinem gesamten Inhalt nach, insbesondere wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten wird.

Der Bf. bestreite, dass irgendeine Ungleichbehandlung zu Lasten des Finanzamtes stattgefunden habe. Dies erhelle sich bereits aus dem gerichtlichen Anmeldeverzeichnis, welches beigebracht werde, und aus dem sich ergebe, dass selbstverständlich nicht nur das Finanzamt, sondern auch zahlreiche andere Gläubiger nicht bedient hätten werden können.

Der Konkurs sei bereits ca. dreieinhalb Jahre aufgehoben und der Bf. habe daher nur noch sehr begrenzt Zugriff zu den Unterlagen und Informationen, um diese Gleichbehandlung darlegen zu können. Unter diesem Gesichtspunkt möge daher das Finanzamt im Rahmen der Ermessensentscheidung nach Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen vorgehen.

Der Bf. werde jedenfalls noch darlegen, dass er keine Verletzung der Gleichbehandlung begangen habe und ersuche das Finanzamt vorab, ihm einen Kontoauszug über die haftungsgegenständlichen Zeiträume bis aktuell zu übermitteln, ferner ersuche der Bf., ihm auch die Forderungsanmeldungen des Finanzamtes samt Beilagen zu übermitteln, weiters auch die Prüfungsergebnisse des Finanzamtes, die den Forderungsanmeldungen zugrunde lägen.

Abschließend könne der Bf. im Detail die Gleichbehandlung darlegen.

In der Folge wurden dem Bf. zu Handen der von ihm beauftragten Rechtsanwaltskanzlei per E-Mail die gewünschten Unterlagen übermittelt.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2014 ergänzte der Bf. sein Vorbringen dahingehend, dass nunmehr, längere Zeit nach Insolvenzaufhebung Ansprüche gegen ihn erhoben würden, die sich auf Abgaben, welche bis zum Jahr 2007 zurückreichen, beziehen würden. Es sei nach langer Zeit fast unmöglich und kaum zumutbar, die von der Finanz geforderten Quotenvergleiche gegenüber den anderen Gläubigern zu erstellen. Nach so langer Zeit sei es äußerst schwierig, jede einzelne Kontobewegung betreffend Sachverhalte, die sieben Jahre zurück lägen, in einen Quotenvergleich aufzunehmen.

Es dürfe diesbezüglich auch auf die einschlägige Judikatur des VwGH verwiesen werden, gemäß der nach so langer Zeit diese Problematik mit den Grundsätzen der „Billigkeit und Zweckmäßigkeit“ zu lösen sei. Aus Sicht des Bf. könnten jene Abgaben keine Berücksichtigung finden, die erst nach Insolvenzeröffnung fällig geworden seien, also die Umsatzsteuer 10/08, die Umsatzsteuer 11/08 und die Umsatzsteuer 2010.

Auch dürfe festgehalten werden, dass dem Kontoauszug des Finanzamtes zu entnehmen sei, dass die Abgaben im Wesentlichen bis zum 21. August 2008 bezahlt worden seien, erst dann seien die Zahlungen gegenüber dem Finanzamt eingestellt worden.

Soweit für den Bf. erinnerlich und dies folge auch aus dem Anlageverzeichnis, habe die Primärschuldnerin ab Ende August 2008 kaum mehr Zahlungen geleistet. In diesem Zusammenhang dürfe nochmals auf das bereits übermittelte Anmeldungsverzeichnis verwiesen werden, dem entnommen werden könne, dass eine Vielzahl von Gläubigern nicht befriedigt worden seien, woraus folge, dass das Finanzamt zwar ab Ende August 2008 nicht bezahlt worden sei, jedoch auch die anderen Gläubiger ebenfalls keine Zahlungen mehr erhalten hätten, sodass grundsätzlich aus Sicht des Bf. keine Schlechterstellung vorliege.

Es werde nochmals betont, dass es sich bei dieser Ausführung nur um eine grobe Darstellung handle, wobei allerdings nochmals auf das Gebot der Billigkeit und Zweckmäßigkeit nach so langer Zeit verwiesen werden dürfe.

Zusätzlich möge berücksichtigt werden, dass auch die wirtschaftliche Situation des Bf. schwierig sei. Als Geschäftsführer hafte er auch bei der Krankenkasse, darüber hinaus habe er irgendwelche Bürgschaften bei einer oder mehreren Banken übernommen und es stünden diesen Schulden keinerlei Vermögenswerte gegenüber.

Ungeachtet seiner finanziellen Probleme sei der Bf. an einer Lösung dieser Haftung interessiert und dürfe sich nach Übermittlung eines Vermögensverzeichnisses mit der Abgabenbehörde in Verbindung setzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Dezember 2014 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde des Bf. teilweise Folge und schränkte die Haftung um die Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.045,80 auf € 68.900,52 ein.

Zur Begründung wurde nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen ausgeführt, die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen seien bei der Gesellschaft uneinbringlich und diese sei mit 16. April 2011 infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Der Gesellschafter hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei sei zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen beziehe, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Auf diesen, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermöge der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322).

Dem sei der Bf. mit Beschwerde vom 8. Juli 2014 nicht nachgekommen, sondern er habe lediglich ausgeführt, dass keine Ungleichbehandlung zu Lasten des Finanzamtes stattgefunden hätte. Des Weiteren sei die Abgabenbehörde in der Beschwerde ersucht worden, einen Kontoauszug über den haftungsrelevanten Zeitraum (01/2007 bis aktuell) zu übermitteln sowie auch die Forderungsanmeldungen des Finanzamtes samt Beilagen und die Prüfungsergebnisse des Finanzamtes, die den Forderungsanmeldungen zugrunde lägen, zu übermitteln, damit im Anschluss die Gleichbehandlung dargelegt werden könnte. Bemerkt dürfen werden, dass als Masseverwalter seit 18.12.2008 Herr Dr. A.B. bestellt gewesen sei, wobei der Bf. von den Rechtsanwälten N+N vertreten werde. Die Abgabenbehörde sei dem Ersuchen um Übermittlung der vom Bf. angeforderten Unterlagen nachgekommen, worauf mit Schreiben vom 9. Oktober 2014 seitens des Vertreters bekannt gegeben worden sei, dass es nach so langer Zeit fast unmöglich und kaum zumutbar wäre, den von der Finanz geforderten Quotenvergleich gegenüber den anderen Gläubigern zu erstellen und dass es nach so langer Zeit äußerst schwierig sei, jede einzelne Kontobewegung betreffend Sachverhalte, die sieben Jahre zurückliegen, in einen Quotenvergleich aufzunehmen. In einem weiteren Schreiben seitens des Vertreters des Bf. vom 16. Oktober 2014 sei das Vermögensverzeichnis des Bf. übermittelt worden,

mit der Ankündigung, dass man sich in den nächsten Tagen mit der Abgabenbehörde zwecks Besprechung der weiteren Vorgangsweise in Verbindung setzen werde, was bis dato trotz telefonischen Versuchs des Finanzamtes nicht erfolgt sei.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220) zu verweisen, wonach es dem Vertreter obliege, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28.10.1998, 97/14/0160, ausgeführt habe, sei es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten könne, 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 Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Diese Darlegungspflicht treffe nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter seien. Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2014 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, wobei er insbesondere auf seine Ausführungen in der Beschwerde vom 8. Juli 2014 sowie im Schreiben vom 9. Oktober 2014 sowie vom 16. Oktober 2014 verwies.

Festzuhalten sei, dass die Geltendmachung der Haftung, sowie das Ausmaß der Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde liege, die – unabhängig von der Behauptungs- und Beweislast des Einschreiters zum Gleichbehandlungsgrundsatz – ihre Ermessensentscheidung zu begründen habe.

Insoweit sei allerdings die angefochtene Beschwerdevorentscheidung unbegründet. Es werde insbesondere auch dargelegt, dass der haftungsgegenständliche Zeitraum bereits teilweise mehr als sieben Jahre zurückliege und es sei auf die Zumutbarkeit und die Schwierigkeit verwiesen worden, nach einem solch langen Zeitraum eine exakte Quotenberechnung für jedes Monat zu erstellen.

Das Finanzamt habe nicht erklärt, wieso es ohne jede Einschränkung mit 100% die Haftung des Einschreiters ansetze.

Das Finanzamt habe – unabhängig der angeführten Beweis- und Behauptungslast des Einschreiters – jene Umstände und Unterlagen zu würdigen, die ihm vorlägen. Aus dem genannten gerichtlichen Anmeldungsverzeichnis sei ersichtlich, dass eine Haftung mit 100% nur unrichtig sein könne, da auch eine Vielzahl anderer Gläubiger gegeben sei.

Aus der Kontoabschrift ab dem 17. Jänner 2007 sei ersichtlich, dass die spätere Insolvenzschuldnerin laufend Zahlungen geleistet habe, sodass der Saldo am Finanzamtskonto bis ca. 2. Juni 2008 gleichgeblieben sei bzw. sich gegenüber dem 17. Jänner 2007 sogar verringert habe. Der Saldo am Finanzamtskonto per

Insolvenzeröffnung (letzter Saldo 9.12.2008) betrage € 52.661,91 und der Saldo am 17. Jänner 2007 € 27.698,34, sodass eine Saldoerhöhung im haftungsgegenständlichen Zeitraum von nur € 24.963,57 vorliege, während das Finanzamt eine Haftung von nunmehr € 68.900,52 ausspreche.

Auf die schwierigen wirtschaftlichen Verhältnisse habe der Einschreiter in seinem Schreiben vom 16. Oktober 2014 mittels beiliegendem Vermögensverzeichnisses verwiesen. Auch auf diese wirtschaftlichen Verhältnisse des Einschreiters gehe das Finanzamt in seiner Begründung der Ermessensentscheidung nicht ein.

Es werde noch einmal ausgeführt, dass eine einvernehmliche Lösung mit dem Finanzamt angestrebt werde und es werde sich diesbezüglich der Einschreiter mit der Abgabenbehörde in der zweiten Jänner-Woche in Verbindung setzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Nach der Aktenlage war der Bf. im Zeitraum 19. September 2005 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH , FN XYX , (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12/08, GZ1) deren alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer und er zählt somit zum Kreis der in § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche, bei Vorliegen der übrigen Haftungsvoraussetzungen, gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten wurde mit der gegenständlichen Beschwerde nicht bestritten. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 30. Dezember 2010 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und am 16. April 2011 erfolgte die amtswegige Löschung der Fa. X-GmbH gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit. Nach der Aktenlage wurde an die Konkursgläubiger eine Quote von 0,417222% ausgeschüttet, weswegen die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 99,582778% als uneinbringlich anzusehen sind. Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. in voller Höhe der auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin uneinbringlich ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten erweist sich daher als nicht rechtmäßig. Es war daher gemäß dem Spruch des

gegenständlichen Erkenntnisses die Haftung auf den um die Quote verminderten Teil der haftungsgegenständlichen und derzeit noch uneinbringlich am Abgabenkonto der GmbH aushaftenden Abgabenschuldigkeiten zu vermindern.

Aufgrund der Einwandes des Bf. mit dem die Beschwerde ergänzenden Schreiben vom 9. Oktober 2014 hat die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Dezember 2014 die Haftung für Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 2.045,80 zu Recht nicht mehr ausgesprochen, da die Fälligkeitstage der Umsatzsteuervorauszahlungen für diesen Zeitraum nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens lagen und somit insoweit keine schuldhafte Pflichtverletzung an deren Nichtentrichtung beim Bf. gelegen sein kann.

Entgegen den Ausführungen des Bf. war die Umsatzsteuervorauszahlung 10/2008 in Höhe von € 8.300,33 vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin (17.12.2008) am 15.12.2008 fällig und der Bf. wäre im Rahmen der Gläubigergleichbehandlung verpflichtet gewesen, diese (zumindest anteilig) zu entrichten, zumal er nicht eingewendet hat, dass zum Fälligkeitstag überhaupt keine liquiden Mittel mehr vorhanden waren.

Die Umsatzsteuervorauszahlung 11/2008 in Höhe von € 8.010,11 war am 15. Jänner 2009 fällig. Somit trifft der Einwand des Bf., dass ihn insoweit nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin keine Entrichtungspflicht getroffen habe, zu. Die Haftung des Bf. war daher insoweit einzuschränken.

Auch hat das Bundesfinanzgericht in Abänderung des Spruches des angefochtenen Haftungsbescheides von einer Haftungsinanspruchnahme des Bf. im Bezug auf Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 44,78 deswegen Abstand genommen, weil eine Zuordnung dieser Nachforderungen zu den im Verantwortungszeitraum des Bf. vor Konkurseröffnung (17.12.2008) fällig gewordenen Umsatzsteuervorauszahlungen 01-10/2008 nach der Aktenlage nicht möglich war.

Ebenso ist dem Bf. eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtentrichtung des Verspätungszuschlages (Z) 10/08 in Höhe von € 415,02 nicht vorwerfbar. Dieser wurde mit Bescheid vom 4. Februar 2008 vorgeschrieben und war am 11. März 2009 außerhalb des Zeitraumes der Geschäftsführung des Bf. fällig.

Genauso verhält es sich auch mit dem Säumniszuschlag (SZA) 2009 in Höhe von € 58,56, der am 17. Juli 2009 und mit dem Säumniszuschlag (SZA) 2008 in Höhe von € 166,01, welcher am 16. April 2009 fällig wurde. Auch insoweit war der Haftungsausspruch aufzuheben.

Hinsichtlich der darüber hinausgehenden Säumniszuschläge (SZA) 2008 in Höhe von € 1.270,67, welche in einer Summe im Haftungsbescheid ausgewiesen sind, traf den Bf. sehr wohl eine Entrichtungspflicht wegen deren Fälligkeit vor Konkurseröffnung. Insoweit war der Haftungsausspruch abzüglich der Konkursquote von 0,417222%, also in Höhe von € 1.265,37, zu bestätigen.

Auch der Fälligkeitstag (16.01.2009) der zweiten Säumniszuschläge (SZB) 2008 in Höhe von € 183,03 lag außerhalb des Zeitraumes der Geschäftsführung des Bf., auch insoweit war die Haftung wegen Nichtvorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung einzuschränken.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019) hat der Vertreter 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 25.11.2009, 2008/15/0220 und 2008/15/0263, ausgeführt hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt 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.

Soweit der Bf. mit der gegenständlichen Beschwerde einwendet, der Konkurs sei bereits vor ca. dreieinhalb Jahren aufgehoben worden und der Bf. habe daher nur noch sehr begrenzt Zugriff zu den Unterlagen und Informationen, um die Gleichbehandlung darlegen zu können und es sei unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten teilweise bereits mehr als sieben Jahre zurückliegen würden, nahezu unmöglich und kaum zumutbar, den von der Finanz geforderten Quotenvergleich gegenüber den anderen Gläubigern zu erstellen, so ist er insoweit auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auch im Hinblick auf seine unterlassene Pflicht zur Beweisvorsorge, zu verweisen.

Auch kann der Bf., der es unterlassen hat einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen, sein Vorbringen, im haftungsgegenständlichen Zeitraum habe sich der Saldo am Abgabenkonto um lediglich € 24.963,57 erhöht, während das Finanzamt eine Haftung von nunmehr € 68.900,52 ausspreche und auch der Einwand, dass auch andere Gläubiger laut Anmeldeverzeichnis nicht befriedigt worden seien, nicht entschuldigen, wenn er unterlässt, das Nichtvorliegen einer (quotenmäßigen) Benachteiligung der Abgabenbehörde zu den jeweiligen Fälligkeitstagen anhand einer schlüssigen Gleichbehandlungsrechnung darzulegen.

In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 9. Oktober 2014 verweist der Bf. zu seiner Entschuldigung darauf, dass aus dem Anmeldeverzeichnis zu entnehmen sei, dass eine Vielzahl von Gläubigern ebenfalls nicht befriedigt worden wäre, woraus folge, dass das Finanzamt zwar ab Ende August 2008 nicht mehr bezahlt worden sei, jedoch auch die anderen Gläubiger ebenfalls keine Zahlungen mehr erhalten hätten, sodass grundsätzlich aus seiner Sicht keine Schlechterstellung der Abgabenbehörde vorliege. Mit diesem Vorbringen hat der Bf. allerdings dargetan, das Gebot der quotenmäßigen Befriedigung der offenen Forderungen nicht beachtet zu haben, indem er keinen der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlungen geleistet hat. Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.2004, 2004/13/0146, darf daraus zutreffend gefolgert werden, dass der Bf. mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen verletzt hat. Dass der Gesellschaft keinerlei liquide Mittel zur Verfügung standen, hat der Bf. nicht dargetan. Solcherart zeigt dieses Vorbringen nicht auf, dass ihn kein Verschulden am Unterbleiben der Tilgung fälliger Abgabenschulden treffen würde. Auf das Vorhandensein liquider Mittel für eine zumindest anteilige Befriedigung der Abgabenbehörde weisen auch die Meldungen der Lohnabgaben für November und Dezember 2008 hin, welche nicht entrichtet wurden, was auf eine Auszahlung von Löhnen bis knapp vor Konkursöffnung und auch darauf schließen lässt, dass der Bf. entgegen seinem Vorbringen, an andere Gläubiger (die Dienstnehmer) Zahlungen geleistet hat.

In Bezug auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegt und der Arbeitgeber nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigen Betrag zu berechnen und einzubehalten hat, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekter Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Falle eine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflicht darstellt (vgl. z.B. VwGH 19.2.2002, 98/14/0189 und VwGH 18.12.2001, 2001/15/0187).

Die Abgabenbehörde ist daher insgesamt zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung hinsichtlich der aus dem Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses ersichtlichen Abgabenschuldigkeiten ausgegangen. Das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung wurde im Übrigen vom Bf. im Vorlageantrag im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Gleichbehandlungsnachweis ebenso wenig bestritten wie die Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten. Nach ständiger Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (vgl. z.B. 22.9.1999, 96/15/0049 und VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Die Heranziehung der Haftung ist 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 Interesse an der Einbringung der Abgabe“ beizumessen (Hinweis VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).

Mit der gegenständlichen Beschwerde bringt der Bf. vor, die Abgabenbehörde habe bei der Ermessensübung die Argumente, dass der Bf. erst ca. dreieinhalb Jahre nach Beendigung des Konkursverfahrens als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen worden wäre, die Fälligkeitstage der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten teilweise bereits mehr als sieben Jahre zurückliegen würden sowie die nunmehr schlechte wirtschaftliche Situation des Bf. laut vorgelegtem Vermögensverzeichnis nicht in die Billigkeitserwägungen miteinbezogen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht 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. Somit kann auch eine im Hinblick auf die Ermessensübung fehlende Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides durch das Bundesfinanzgericht ergänzt werden.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bf. die einzige Möglichkeit der Einbringlichmachung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten darstellt.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bf. war im haftungsgegenständlichen Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und damit der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige.

Mit der gegenständlichen Beschwerde bringt der Bf. zur Ermessensübung zwar grundsätzlich vor, dass seine Haftungsinanspruchnahme erst ca. dreieinhalb Jahre nach Beendigung des Insolvenzverfahrens erfolgt wäre und die haftungsgegenständlichen Zeiträume bereits mehr als sieben Jahre zurückliegen würden, er zeigt jedoch damit keine Fehler in der Ermessensübung der Abgabenbehörde auf. Im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Beweisvorsorge wäre es vielmehr die Verpflichtung des Bf. gewesen, zeitnah zur Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entsprechende Beweise betreffend die Gleichbehandlung der Gläubiger im Hinblick auf eine eventuelle spätere Haftungsinanspruchnahme zu sichern, was er offenkundig unterlassen hat. Der Bf. hat auch in der gegenständlichen Beschwerde nicht behauptet, dass ihm aus der späten Haftungsinanspruchnahme irgendwelche persönliche Nachteile erwachsen wären, welche durch eine zeitnah (nach feststehender

Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten) erfolgte Haftungsinanspruchnahme verhindert hätten werden können.

Auch kann dem Bf. der unter Verweis auf das vorgelegte Vermögensverzeichnis erfolgte Hinweis auf seine schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht zum Erfolg verhelfen, da Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstehen (vgl. z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089, VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Die Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens ist mit dem derzeitigen, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögens nicht begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070).

Ermessensfehler bei Erlassung des Haftungsbescheides wurden somit mit der gegenständlichen Beschwerde nicht aufgezeigt. Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. im vollen Umfang der aus dem Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses ersichtlichen uneinbringlich aushaftenden (und um die ausgeschüttete Konkursquote verminderten) Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH erweist sich daher als rechtskonform, zumal hier Zweckmäßigkeitserwägung dahingehend, dass sie die einzige Möglichkeit der Einbringung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten darstellt und somit die vom Bf. vorgebrachten und gewürdigten Billigkeitserwägungen jedenfalls überwiegen.

Gegen die vom Bf. begehrte Einschränkung der Haftung im Ermessenswege spricht auch eine weitere Zweckmäßigkeitserwägung, zumal nach der vom Bf. selbst erfolgten Darstellung seiner wirtschaftlichen Situation auch noch andere Gläubiger (z.B. Sozialversicherung und weitere namentlich nicht genannte Gläubiger) an ihn herandrängen und eine einseitige Einschränkung des Haftungsausspruches durch die Abgabenbehörde zu deren Benachteiligung geführt hätte.

Die Haftungsinanspruchnahme des Bf. für die aus dem Spruch des gegenständlichen Erkenntnisses ersichtlichen, derzeit noch uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeit der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH in Höhe von insgesamt € 58.399,31 erweist sich daher als rechtmäßig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. Februar 2015