

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Thomas Gregor Friedrich di Vora, Lendgasse 3, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 25. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Juli 2014, Steuernummer XZ, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsvorhalt an den Beschwerdeführer (Bf.) vom 11. Februar 2014 führte das Finanzamt aus:

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-1 sei das am Datum-2 über das Vermögen der H. Ltd eröffnete Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am Datum-3 sei die amtswegige Löschung der Zweigniederlassung infolge Löschung der Auslandsgesellschaft erfolgt. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner als uneinbringlich anzusehen.

Der angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 15.07.2009 bis 17.08.2009 fällig gewordenen Abgaben. Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum-4 bis Datum-3 zum Geschäftsführer (Director) der abgabenschuldnerischen Firma bestellt und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Gemäß § 80 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten

würden, entrichtet würden; sie seien daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Im Falle der Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma werde der Bf. als gesetzlicher Vertreter (Vorstand) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 iVm 9 und 80 BAO zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es darauf an, dass während der Funktion als Vorstand eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen sei, die nicht eingehalten worden sei. 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 (vgl. VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0131).

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 (vgl. VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 28. 09. 2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 30.10.2001, 98/14/0082).

Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung zur Haftung des Vertreters einer juristischen Person für die Abgabenschulden der vertretenen juristischen Person die Ansicht, dass es bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger darauf ankomme, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt worden sei, dass die Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären. Der VwGH vertrete dabei die „Mitteltheorie“ (vgl. dazu VwGH 09.11.2011, 2011/16/0116).

Sofern die Firma H. Ltd bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, und zwar durch Darstellung der tatsächlich vorhandenen Mittel sowie der aliquoten Mittelverwendung. Dazu ist eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen zu übermitteln.

In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert worden seien. Diese Tilgungsquoten seien dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 11. März 2014 mit:

Unrichtig sei, dass über das Vermögen der H. Ltd zu AZ Zahl-1 des Landesgerichtes XY das Konkursverfahren eröffnet und dieses Verfahren letztlich mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei.

An der Nichtentrichtung der im Zeitraum 15.07.2009 - 17.08.2009 fällig gewordenen Abgaben treffe den inländischen Vertreter der ausländischen Firma kein Verschulden.

Aufgrund einer Strafanzeige des Gläubigers K. sei im Zuge des Insolvenz- bzw. Konkursverfahrens gegen den Bf. zu AZ Zahl-2 des Landesgerichtes XY ein Strafverfahren geführt worden. Im Zuge dieses Strafverfahrens sei hervorgekommen, dass zwar der Bf. kridaträchtige Handlungen im Sinne des § 159 Abs. 5 Z 4 StGB zu verantworten habe (in der Form, dass geschäftliche Aufzeichnungen den zeitnahen Überblick über die wahre Vermögensfinanz- und Ertragslage erschwert hätten), wobei auszuführen sei, dass nach den Feststellungen im Urteil der Mitgesellschafter M.H. durch Entnahmen oder Zahlungen ohne Rechnung bzw. Beleg dazu beigetragen habe, dass die Finanzlage der H. Ltd unübersichtlich geworden sei.

Es sei im Verfahren ein umfangreiches Gutachten mit Auflistung sämtlicher liquider Mittel und sämtlicher Zahlungen erstattet worden, aus welchem sich ergebe, dass bereits spätestens im Juli 2009 Zahlungsunfähigkeit eingetreten sei und danach - nämlich nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit - ausschließlich gewidmete Zahlungen in Höhe von letztlich € 30.000,00 geleistet worden seien, welche Zahlungen gemäß der Widmung (durch den Anzeiger K.) an den vor Ort als Subunternehmer arbeitenden Installateur weitergeleitet worden seien.

Darüber hinausgehende liquide Mittel seien nicht vorhanden gewesen. Dadurch, dass der Bf. die erhaltenen - gewidmeten - Zahlungen auch widmungsgemäß verwendet habe, sei er von weiteren, seitens der Staatsanwaltschaft XY, ursprünglich erhobenen Vorwürfen, insbesondere des Vorwurfs des gewerbsmäßigen schweren Betruges freigesprochen worden.

Es ergebe sich jedoch aus diesem Verfahren, insbesondere auch aus dem Gutachten in Verbindung mit dem Urteil des Landesgerichtes XY, dass liquide Mittel zur Tilgung der im Vorhalt vom 11.02.2014 angeführten Forderungen nicht vorhanden gewesen seien, zumal der Bf. für die Gesellschaft nicht berechtigt gewesen sei, die gewidmet erhaltenen Anzahlungen anderwärtig und der Widmung widersprechend zu verwenden.

Demgemäß sei eine Haftung nicht gerechtfertigt.

Dazu werde beantragt die Beschaffung des Aktes Zahl-2 des Landesgerichtes XY , sowie des Konkursaktes Zahl-1 des Landesgerichtes XY und die Einvernahme des Bf.

Mit Schreiben vom 18. März 2014 teilte das Finanzamt dem Bf. mit:

Zum Haftungsvorhalt vom 11.02.2014 werde „berichtigt“ mitgeteilt, dass das vom Landesgericht XY mit der AZ Zahl-1 geführte Konkursverfahren die österreichische Zweigniederlassung der Gesellschaft betroffen habe. Die bekanntgebenden Abgabenrückstände würden allenfalls jene der österreichischen Zweiniederlassung betreffen.

Betreffend die Beschaffung von entlastenden Unterlagen werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Das Verschulden iSd § 9 BAO habe nicht die Abgabenbehörde zu beweisen, sondern es komme die Beweislastumkehr des § 1298 ABGB zum Tragen. Das bedeute, dass der Geschäftsführer seine Schuldlosigkeit an der Nichtentrichtung haftungsgegenständlicher Abgaben nachzuweisen habe, weil in der Regel auch nur er jenen Einblick in die Gebarung der GmbH habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche (vgl. UFS v. 7.11.07, RV/0626-G/07; VwGH v. 26.6.00, 95/17 /0613).

Demgemäß habe der Geschäftsführer die zu seiner Entlastung führenden Unterlagen selbst zu besorgen und der Abgabenbehörde vorzulegen. Zur Erbringung der erforderlichen Nachweise werde ihm nochmals eine Frist von einem Monat ab Zustellung dieser Aufforderung gewährt.

Mit Schreiben vom 28. April 2014 beantragte der Bf., die Frist zur Vorlage der Unterlagen um zwei Monate zu verlängern und führte begründend aus:

Wie bereits mitgeteilt, sei über das Vermögen der H. Ltd seinerzeit und zwar am 29.09.2009 zu Aktenzeichen Zahl-1 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Zum Masseverwalter sei Dr. R.S. , Rechtsanwalt in YZ bestellt worden.

Die Geschäftsunterlagen des Unternehmens seien an den Masseverwalter übergeben worden, wobei der Konkurs letztlich seinerzeit mangels Deckung aufgehoben worden sei.

Der Akt befindet sich beim Landesgericht XY bereits im Aktenarchiv und sei der Akt auch beim Masseverwalter bereits archiviert. Der Bf. verfüge aufgrund dessen über die Unterlagen nicht mehr und müsse sie sowohl vom Landesgericht XY als auch vom Masseverwalter einholen, was entsprechende Zeit beanspruche.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2014 legte der Bf. die Forderungsanmeldungen im Konkurs der Gesellschaft sowie das Urteil im Verfahren Zahl-2 des Landesgerichtes XY vor.

Auszuführen sei, dass in diesem Verfahren der Bf. wegen des Verbrechens der betrügerischen Krida aufgrund einer Anzeige des H.K. angeklagt gewesen sei. Dies vor dem Hintergrund, dass die Familie K. Zahlungen in Höhe von € 55.124,56 an die H. Ltd geleistet habe, für welche Zahlung die Gesellschaft keine Leistungen mehr erbracht habe, obwohl diese „Anzahlungen“ gewidmet, daher ausschließlich für das Bauvorhaben K. zu verwenden gewesen wären.

Es habe sich im Zuge des Verfahrens herausgestellt, dass zwar Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit und keine liquiden Mittel zur Bedienung der Forderungen vorhanden gewesen seien, aber dass auch diese Zahlungen der Baustelle bzw. Familie K. ausschließlich für die Baustelle verwendet worden seien. Nachdem diese Beträge widmend übergeben worden seien, seien sie zur Deckung der allgemeinen Verbindlichkeiten nicht zur Verfügung gestanden.

Es seien demgemäß keine Gläubiger, insbesondere auch die Finanzverwaltung nicht benachteilt worden.

Beweis:

- Einvernahme
- Verfahren Zahl-2 des Landesgerichtes XY , dessen Beischaffung im Verfahren ausdrücklich beantragt werde
- Anmeldungsverzeichnis A und B
- Urteil Zahl-2

Mit Bescheid vom 22. Juli 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer (Director) der H. Ltd, Zweigniederlassung Österreich, für Abgaben in der Höhe von € 8.763,46, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	05/2009	3.995,24	15.07.2009
Umsatzsteuer	06/2009	4.199,82	17.08.2009
Lohnsteuer	07/2009	282,74	17.08.2009
Dienstgeberbeitrag	07/2009	262,34	17.08.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/2009	23,32	17.08.2009

zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten würden, entrichtet würden. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese

Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden könnten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-2 , AZ Zahl-1 sei über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit Beschluss vom Datum-1 sei das Konkursverfahren mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am Datum-3 sei die amtswegige Löschung der österreichischen Zweigniederlassung infolge Löschung der Auslandsgesellschaft erfolgte. Der Rückstand sei daher beim Primärschuldner (= Firma H. Ltd, österreichische Zweigniederlassung) als uneinbringlich anzusehen.

Der angeführte Rückstand bestehe infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 15.07.2009 bis 17.08.2009 fällig gewordenen Abgaben. Dieser sei in der obigen Aufstellung nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum-5 bis Datum-6 zum Geschäftsführer der Firma bestellt worden und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen gewesen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:
Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung 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 habe.

Der Unternehmer habe eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Daraus folge: Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Umsatzsteuer sei vom Abfuhrpflichtigen selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden dürfe. Für die angeführten Zeiträume sei die Umsatzsteuer vorangemeldet, aber bisher nicht in voller Höhe entrichtet worden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftenden Lohnabgaben sei Folgendes festzuhalten:
Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG habe der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen sei, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleiches gelte auch für den Dienstgeberbeitrag und den Dienstgeberzuschlag.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen würden, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Werde in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so sei nach ständiger Rechtsprechung

des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 11. Februar 2014 bzw. 18. März 2014 sei der Bf. aufgefordert worden, darzulegen, dass er ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Er sei dieser Aufforderung - sohin seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun – nicht ausreichend nachgekommen.

Die höchstgerichtliche Judikatur gehe davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen habe, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkomme, einer besonderen Darlegungspflicht unterliege. Es treffe ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung, „darzutun“, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden dürfe, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0168).

Nachweise einer erfolgten Gläubigergleichbehandlung (für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung) habe der Bf. im Zuge des Haftungsvorverfahrens nicht erbracht. Es stehe somit fest, dass er der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft, für die Entrichtung der die Gesellschaft treffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sei.

Zu den in seiner Stellungnahme vom 7. Juli 2014 vorgebrachten „Entlastungen“ werde dem Bf. Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Es werde darauf hingewiesen, dass die ledigliche Behauptung (ohne Vorlage aussagekräftiger Nachweise) „im fraglichen Zeitraum wären keine liquiden Mittel vorhanden gewesen“, als „Nachweis“ jedenfalls nicht ausreiche. Auch die Vorlage des Anmeldeverzeichnisses könne daran nichts ändern, da diese dem Finanzamt im Konkursverfahren ohnehin bekannt gewesen sei, jedoch betreffend Gläubiger(un)gleichbehandlung keine Aussagekraft besitze.

Der Einwand, dass bei einem Gerichtsverfahren, geführt beim Landesgericht XY unter der AZ Zahl-2 wegen des Vorwurfs der betrügerischen Krida nach § 156 Abs. 1 StGB, kein strafrechtliches Verschulden festgestellt worden sei, habe keinen Einfluss auf ein Haftungsverfahren gemäß § 9 BAO, da hierbei ein abgabenrechtliches Verschulden zu klären sei.

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweise sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall. An der Kausalität der dem Haftungspflichtigen vorzuwerfenden Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin beziehen würden, ändere dies nichts.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

Die Geltendmachung der Haftung stelle im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, zumal der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin aufgrund der Rechtswirkung des Zwangsausgleichs (*Anmerkung: gemeint wohl der Konkursaufhebung*) nicht mehr eingebracht werden kann. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (vgl. VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067). Letzteres stehe hier fest.

In der dagegen am 25. August 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein:

Der bezeichnete Bescheid werde vollinhaltlich infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.

Der Bf. habe Beweismittel für seine Behauptungen, wonach ihn an der Nichtzahlung der verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeiten der H. kein Verschulden treffe, angeboten. Insbesondere dafür, dass die Finanzverwaltung nicht benachteiligt worden sei, habe er den Beweis

- seiner Einvernahme,
 - die Beischaffung des Verfahrens Zahl-2 des Landesgerichtes XY , wobei der Insolvenzakt der H. Teil des Strafaktes und ein umfangreiches Buchgutachten eingeholt worden sei,
 - Anmeldungsverzeichnis A und B,
 - Urteil Zahl-2
- angeboten und beantragt.

Die Ansicht der Behörde, dass aufgrund der Tatsache, dass der Bf. beweispflichtig sei, die Behörde keine Beweise oder Akten beizuschaffen brauche, sei verfehlt.

Auch sei auszuführen, dass im Insolvenzverfahren sämtliche Buchhaltungsunterlagen an den Masseverwalter herauszugeben gewesen seien und der Bf. demgemäß über Buchhaltungsunterlagen gar nicht mehr verfüge. Es ist dem Bf. daher von vornherein unmöglich, Unterlagen beizubringen oder von sich aus vorzulegen, welche gar nicht in seinem Besitz seien und sein könnten. Es entspreche aber auch nicht den Grundsätzen eines Verfahrens, beantragte Beweise nicht beizuschaffen bzw. bereits vor Einholung und Durchführung der Beweise diese als unerheblich abzutun.

Durch die Beischaffung der beantragten Beweise und die Einvernahme des Bf. wäre eine andere Entscheidung getroffen worden.

Es werde daher der Antrag gestellt, der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid allenfalls nach Verfahrensergänzung ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. August 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt wie folgt:

Mit Haftungsbescheid vom 22. Juli 2014 sei der Bf. gemäß §§ 9 iVm 80ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma H. Ltd, Zweigniederlassung Österreich, im Ausmaß von € 8.763,46 in Anspruch genommen und aufgefordert worden, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Diese Haftung als ehemaliger Geschäftsführer des vorgenannten Unternehmens habe die Umsatzsteuer Mai und Juni 2009 sowie lohnabhängige Abgaben für den Monat Juli 2009 betroffen.

Vorausgegangen sei ein Vorhaltverfahren (Aufforderungen vom 11.2.2014 und 18.3.2014) gewesen, mit dem der nunmehrige Beschwerdeführer über die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme informiert und zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert worden sei. Dieser Vorhalt habe Ausführungen zur rechtlichen Lage enthalten, nämlich dass es Sache des eventuell zur Haftung Heranziehenden sei, die Umstände darzulegen, die ihn daran gehindert hätten, seinen gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen sowie aus eigenem entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Ausdrücklich sei der Bf. aufgefordert worden, eine Gegenüberstellung der zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorliegenden Verbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln einzureichen, auf dass es der Behörde ermöglicht werde, aus dieser Aufstellung heraus die Einhaltung des Gleichbehandlungsrundes zu überprüfen.

Vertreten durch einen Rechtsanwalt habe der nunmehrige Beschwerdeführer mit Noten vom 11.3.2014 und 7.7.2014 geantwortet und diesen Antworten auch einige Unterlagen beigelegt, wie beispielsweise das Anmeldungsverzeichnis der H. Ltd, Zweitniederlassung Österreich, und das Urteil des Landesgerichtes XY vom 29.11.2011 (Zahl-2).

Das Finanzamt habe daraufhin den Haftungsbescheid vom 22.7.2014 im Ausmaß von € 8.763,46 erlassen. An diesem (Teil-)Rückstand habe sich bis dato nichts verändert.

In der Begründung werde ausdrücklich angeführt, dass der nunmehrige Bf. im Zeitraum Datum-5 bis Datum-6 zum Geschäftsführer dieser juristischen Person bestellt und somit gemäß § 18 GmbH-Gesetz zur Vertretung dieser Gesellschaft berufen gewesen sei.

Es seien weiters Ausführungen hinsichtlich der Fälligkeit der aushaftenden Abgaben sowie der besonderen Darlegungspflicht erfolgt, die nach der höchstgerichtlichen Judikatur den jeweiligen Vertreter treffe. Der habe nämlich „darzutun“, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen unmöglich gewesen sei, widrigenfalls seitens der Behörde angenommen werden dürfe, dass er seinen Pflichten schuldhafte Weise nicht nachgekommen wäre.

Dagegen richte sich die Beschwerde vom 25.8.2014. Darin werde vorgebracht, dass der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten werde. Ausdrücklich sei auf die Einvernahme des Beschwerdeführers selbst und auf die vorzunehmende Beischaffung von Unterlagen verwiesen worden.

Dieses Vorbringen vermöge jedoch der vorliegenden Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Vorweg sei anzumerken, dass Beweise nur insoweit aufzunehmen seien, als dies zur Sachverhaltsermittlung notwendig erscheine. Rechtlich nicht erhebliche oder unstrittige Umstände bedürften keines Beweises (dieser Verfahrensgrundsatz dürfte wohl auch außerhalb der BAO Geltung besitzen; weitere diesbezüglicher Ausführungen würden somit als entbehrlich anzusehen sein).

Das Wesen der Geschäftsführerhaftung nach §§ 9 und 80 BAO, welche mittels Haftungsbescheides gemäß § 224 BAO geltend zu machen sei, beruhe allerdings nicht auf der Frage nach einer allfälligen gerichtlichen Strafbarkeit an der Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit an sich. Dies festzustellen sei Sache des Gerichtes (auf die diesbezüglichen Ausführungen des Landesgerichtes XY könne unkommentiert verwiesen werden).

Die verfahrensgegenständliche Haftungsanspruchnahme beruhe vielmehr auf dem Vorwurf der Gläubigerungleichbehandlung und beziehe sich lediglich auf den Zeitraum vom Eintritt der Überschuldung (also der Zeitpunkt, ab dem es der juristischen Person nicht mehr möglich gewesen sei, ihren Verbindlichkeiten zur Gänze nachzukommen) und dem Eintritt der völligen Zahlungsunfähigkeit (also wenn überhaupt keine Mittel mehr für irgendwelche Zahlungen vorhanden gewesen seien). Es wäre dem Geschäftsführer zuzumuten gewesen, die noch vorhandenen Mittel gleichmäßig auf sämtliche Gläubiger aufzuteilen, sodass alle gleichmäßig (wenn auch nicht zur Gänze) befriedigt würden. Nur insoweit es zu einer Bevorzugung von anderen Gläubigern gekommen sei mit der Folge, dass zumindest ein Teil der Abgabenforderungen dadurch uneinbringlich geworden sei, könne dieser Teil im Haftungswege geltend gemacht werden.

Den notwendigen Überblick über die Fälligkeiten in Einzelfall und der jeweils zur Verfügung stehenden Mittel habe naturgemäß jedoch nur der Geschäftsführer selbst. Dadurch erkläre sich auch die Judikatur, wonach es Sache des allenfalls zur Haftung Heranziehenden sei, eine entsprechende Darstellung aufzustellen und zur Verfügung zu stellen. Es sei auch Sache des (Noch-)Geschäftsführers, rechtzeitig für die Sicherung der entsprechenden Unterlagen zu sorgen. Darauf sei bereits im Vorhalt vom 11.2.2014 ausdrücklich hingewiesen worden.

Der Einwand des ehemaligen Geschäftsführers, wonach nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Unterlagen mehr vorhanden gewesen wären, gehe also schon deswegen ins Leere, da es eben Sache des nun Haftenden ist, rechtzeitig beim ersten Auftreten von Liquiditätsproblemen entsprechende Aufstellungen zu verfassen und auch aufzubewahren.

Somit habe er es also unterlassen „darzutun“, warum und allenfalls in welcher Höhe die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht möglich gewesen sei.

Es gehe auch nicht um den Vorwurf, dass die Gesellschaft überhaupt keine Mittel mehr gehabt hätte, um ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Sowohl die Verwaltungsübung als auch die (höchstgerichtliche) Judikatur würden ausschließlich darauf abstellen, ob die noch vorhandenen Mittel gleichmäßig zur - wenn auch nur teilweise - Abdeckung der vorhandenen Schulden herangezogen worden seien. In diesem Sinne sei nicht-schuldhaftes Verhalten ausschließlich darin zu erblicken, dass der Geschäftsführer sämtliche Gläubiger anteilmäßig befriedige, also allen nur jenen Anteil zukommen lasse, der sich aus der Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten insgesamt zu den noch vorhandenen liquiden Mitteln ergebe. Aus den Ausführungen des Bf. selbst, aber auch aus den Feststellungen im Urteil des Landesgerichtes sei abzuleiten, dass es in der Endphase des Bauvorhabens „ K. “ immer wieder zu Zug-um-Zug-Geschäften gekommen sei, also Zahlungen mit „Widmungen“ und „Anzahlungen“ geleistet worden seien, die an bestimmte Professionalisten geleistet worden seien, sodass sie zur Deckung der allgemeinen Verbindlichkeiten nicht mehr zur Verfügung gestanden seien.

Damit hat es der Beschwerdeführer jedoch verabsäumt, die strikte Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzutun, sodass die Behörde berechtigt gewesen sei, von einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Obliegenheiten auszugehen. Die Beschwerde sei somit als unbegründet abzuweisen gewesen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 25. September 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung nicht zutreffend sei.

Mit dem Vorbringen, dass der Bf. im fraglichen Zeitraum keinerlei Mittel zur Verfügung gehabt habe, um Verbindlichkeiten zu bezahlen, sei klargestellt, dass auch keine Mittel zur Verfügung gewesen seien, um anteilig Verbindlichkeiten zu bezahlen. Es seien demgemäß alle gleich behandelt worden. Wenn Zahlungen mit bestimmten Widmungen übergeben würden, liege eine rechtliche Verpflichtung vor – bei sonstiger Begehung der Straftat der Veruntreuung -, diese Mittel widmungsgemäß zu verwenden. Es stünden daher solche „zweckgewidmeten Mittel“ nicht zur Deckung der Verbindlichkeiten zur Verfügung.

Aus dem beantragten Akt des Landesgerichtes XY gehe genau dies hervor, dass nämlich gewidmete Zahlungen geleistet worden seien, über die der Bf. nicht frei verfügen habe dürfen.

Dass darüber hinausgehend keine freien Mittel zur Verfügung gewesen seien, gehe aus dem in diesem Verfahren erstellten Gutachten der B-GmbH des Sachverständigen M.G. hervor.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes habe daher der Bf. seiner Behauptungspflicht entsprochen und auch entsprechende Beweisanträge gestellt. Die Tatsache, dass

diese Beweise nicht aufgenommen worden seien, entspreche einer vorgreifenden Beweiswürdigung. Auch sei die Rechtsansicht, dass es nicht Sache einer erkennenden Behörde sei Beweise beizuschaffen, unrichtig. Auch habe der Bf. nicht einmal die Möglichkeit, die Vorlage des Strafaktes selbst zu veranlassen.

All dies seien grobe Verfahrensverstöße, welche das erstinstanzliche Verfahren, wie auch die Beschwerdevorentscheidung, unrichtig machen würden. Es werde demgemäß Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht 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. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom Datum-1 der über das Vermögen der H. Ltd am Datum-2 eröffnete Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. Die Gesellschaft wurde im Firmenbuch am Datum-3 von Amts wegen gelöscht.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Aus dem Einwand, dass das Finanzamt die beantragten Beweise nicht beigeschafft habe, lässt sich für den Bf. nichts gewinnen, da sich aus § 1298 ABGB für § 9 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Form von Behauptungs- und Beweislasten der Partei ergibt, weshalb auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106) die Abgabenbehörde wie auch das Bundesfinanzgericht nicht zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen, wonach ein Beweismittel nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringt, sondern der beweisführenden Partei überhaupt erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen (*Fasching*, Lehrbuch², TZ 898), verpflichtet.

Im Übrigen stehen die glaubhaften Tatsachenbehauptungen des Bf. hinsichtlich der gewidmeten Zahlungen und der darüber hinaus nicht vorhandenen liquiden Mittel ohnehin außer Streit, weshalb eines weiterführenden Nachweises bedarf.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. als Grund, aus dem ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor, dass lediglich Mittel vorgelegen seien, die widmungsgemäß zu verwenden gewesen seien, ansonsten er wegen des Vorwurfs der betrügerischen Krida verurteilt worden wäre. Somit seien dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden.

Aus diesem Einwand lässt sich jedoch nichts gewinnen, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Darüber hinaus sieht der Verwaltungsgerichtshof in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung (VwGH 29.12.2004, 2000/15/0168).

Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der

Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Dass der Bf. die von Herrn H.K. vereinnahmten Gelder nur zur Bezahlung seiner Bauprojektkosten verwenden hätte dürfen, scheint zwar aus der Sicht des Bauherrn verständlich. Dessen berechtigtes Schutzbedürfnis stellt aber keine Rechtfertigung dafür dar, dass die Abgabenschulden zur Gänze unberichtigt blieben, während die Forderungen der damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten erfüllt wurden. Somit sind auch sogenannte „gewidmete“ liquide Mittel gleichmäßig zu verteilen.

Daraus folgt, dass in der „widmungsgemäß“ Verwendung liquider Mittel eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten liegt.

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).

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Den 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 geforderte 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 - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung der Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der H. Ltd zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 16. Oktober 2015