

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG, Domgasse 2, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 08.11.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Lilienfeld St. Pölten vom 27.09.2010, StNr. N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 20.2.2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 370.472,71 (statt bisher € 444.456,21) herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 01/2007	381,31
Dienstgeberbeitrag 01/2007	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2007	245,17
Lohnsteuer 02/2007	381,31
Dienstgeberbeitrag 02/2007	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2007	245,17
Lohnsteuer 03/2007	381,31
Dienstgeberbeitrag 03/2007	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	245,17
Lohnsteuer 04/2007	381,31
Dienstgeberbeitrag 04/2007	43,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	2,98
Lohnsteuer 05/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 05/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	2,98

Lohnsteuer 06/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 06/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	2,98
Lohnsteuer 07/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 07/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	2,98
Lohnsteuer 08/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 08/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	2,98
Lohnsteuer 09/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 09/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2007	2,98
Lohnsteuer 10/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 10/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	2,98
Lohnsteuer 11/2007	276,31
Dienstgeberbeitrag 11/2007	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	2,98
Lohnsteuer 12/2007	31.134,21
Dienstgeberbeitrag 12/2007	2.995,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	279,56
Lohnsteuer 01/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 01/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	3,61
Lohnsteuer 02/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 02/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2008	3,61
Lohnsteuer 03/2008	3.445,53
Dienstgeberbeitrag 03/2008	319,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	29,83

Lohnsteuer 04/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 04/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	3,61
Lohnsteuer 05/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 05/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008	3,61
Lohnsteuer 06/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 06/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008	3,61
Lohnsteuer 07/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 07/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2008	3,61
Lohnsteuer 08/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 08/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2008	3,61
Lohnsteuer 09/2008	324,01
Dienstgeberbeitrag 09/2008	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008	3,61
Kammerumlage 07-09/2008	69,65
Lohnsteuer 10/2008	324,01
Lohnsteuer 10/2008	24.708,96
Dienstgeberbeitrag 10/2008	38,68
Dienstgeberbeitrag 10/2008	10.505,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	3,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	980,55
Körperschaftsteuer 10-12/2008	368,54
Lohnsteuer 11/2008	324,01
Lohnsteuer 11/2008	19.918,06
Dienstgeberbeitrag 11/2008	38,68
Dienstgeberbeitrag 11/2008	12.903,16

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	3,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.204,29
Lohnsteuer 12/2008	61.146,84
Lohnsteuer 12/2008	18.578,91
Dienstgeberbeitrag 12/2008	5.699,38
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.006,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	531,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	747,25
Lohnsteuer 01/2009	268,90
Dienstgeberbeitrag 01/2009	24,33
Dienstgeberbeitrag 01/2009	3.786,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	2,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	464,26
Lohnsteuer 02/2009	2.008,53
Lohnsteuer 02/2009	8.799,79
Dienstgeberbeitrag 02/2009	192,22
Dienstgeberbeitrag 02/2009	4.520,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	17,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	411,85
Umsatzsteuer 02/2009	2.116,80
Lohnsteuer 03/2009	248,26
Lohnsteuer 03/2009	9.640,09
Dienstgeberbeitrag 03/2009	22,34
Dienstgeberbeitrag 03/2009	4.507,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	2,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	410,70
Umsatzsteuer 03/2009	1.684,79
Lohnsteuer 04/2009	13.521,14
Lohnsteuer 04/2009	5.874,85
Dienstgeberbeitrag 04/2009	1.303,24

Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.221,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	118,45
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	326,08
Körperschaftsteuer 04-06/2009	392,12
Umsatzsteuer 04/2009	6.037,46
Lohnsteuer 05/2009	548,35
Lohnsteuer 05/2009	1.203,31
Dienstgeberbeitrag 05/2009	51,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	4,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	5,16
Umsatzsteuer 05/2009	36.181,80
Lohnsteuer 06/2009	508,29
Dienstgeberbeitrag 06/2009	47,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2009	4,31
Lohnsteuer 07/2009	904,30
Dienstgeberbeitrag 07/2009	96,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2009	8,75
Lohnsteuer 08/2009	953,29
Dienstgeberbeitrag 08/2009	102,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2009	9,34
Lohnsteuer 09/2009	1.008,27
Dienstgeberbeitrag 09/2009	109,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2009	9,92
Lohnsteuer 10/2009	1.008,27
Dienstgeberbeitrag 10/2009	109,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2009	9,92
Umsatzsteuer 10/2009	10.355,16
Lohnsteuer 11/2009	1.134,91
Dienstgeberbeitrag 11/2009	124,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2009	11,35

Umsatzsteuer 11/2009	10.714,55
Lohnsteuer 12/2009	1.134,91
Dienstgeberbeitrag 12/2009	153,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2009	13,97
Umsatzsteuer 12/2009	13.672,45
Umsatzsteuer 12/2009	747,01

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-1 wurde das über das Vermögen der G-1 (seit D-2 umbenannt in G-2) am D-3 eröffnete Ausgleichsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleiches aufgehoben.

Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-4 wurde das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Schreiben vom 9. August 2010 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) um Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Mit Bescheid vom 27. September 2010 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der G-2 für Abgaben in der Höhe von € 444.456,21, nämlich

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 2007	38.553,02
Dienstgeberbeitrag 2007	12.417,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.158,95
Kammerumlage 07-09/2008	77,62
Lohnsteuer 10/2008	27.537,01
Dienstgeberbeitrag 10/2008	11.708,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	1.092,78
Körperschaftsteuer 10-12/2008	410,72

Lohnsteuer 11/2008	22.197,77
Dienstgeberbeitrag 11/2008	14.379,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.342,13
Lohnsteuer 2008	75.596,13
Dienstgeberbeitrag 2008	7.139,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	666,31
Umsatzsteuer 11/2008	256,00
Lohnsteuer 12/2008	20.705,35
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.922,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	832,78
Dienstgeberbeitrag 01/2009	4.220,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	517,40
Lohnsteuer 02/2009	9.806,97
Dienstgeberbeitrag 02/2009	5.037,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	458,99
Umsatzsteuer 02/2009	3.540,57
Lohnsteuer 03/2009	10.743,44
Dienstgeberbeitrag 03/2009	5.023,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	457,71
Umsatzsteuer 03/2009	1.877,62
Lohnsteuer 04/2009	6.547,25
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	363,40
Körperschaftsteuer 04-06/2009	437,00
Umsatzsteuer 04/2009	6.728,47
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89
Umsatzsteuer 05/2009	36.290,67
Lohnsteuer 01-06/2009	9.015,55

Umsatzsteuer 10/2009	10.386,32
Umsatzsteuer 11/2009	10.746,79
Lohnsteuer 2009	20.803,42
Dienstgeberbeitrag 2009	10.705,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	975,46
Umsatzsteuer 12/2009	13.713,59
Umsatzsteuer 12/2009	749,26
Säumniszuschlag 2007	844,34
Säumniszuschlag 2008	4.142,09
Säumniszuschlag 2008	989,20
Säumniszuschlag 2009	3.555,70
Säumniszuschlag 2009	515,83
Aussetzungszinsen 2008	115,38
Pfändungsgebühr 2009	104,21

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

In der dagegen am 8. November 2010 rechtzeitig eingebrachten (nunmehr als Beschwerde zu behandelnden) Berufung wandte der Bf. ein, dass dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen sei, ob die auf Grund des zunächst zustande gekommenen Ausgleiches geleistete Quote und nachfolgenden Zahlungen Berücksichtigung gefunden hätten. Jedenfalls verringere sich durch diese Zahlungen die Haftungssumme schon aus diesem Grund beträchtlich. Für den Fall, dass eine Anrechnung stattgefunden hätte, gehe er davon aus, dass eine nicht rechtskonforme Widmung dieser Zahlungen durchgeführt worden und er dadurch beschwert sei.

Weiters könne dem Bf. keine schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der Abgaben vorgeworfen werden, weil ihm auf Grund der beiden Insolvenzverfahren verboten gewesen sei, als Geschäftsführer Zahlungen auf die nunmehr im Haftungsbescheid genannten Abgaben zu leisten. Aus den amtsbekannten Forderungsaufstellungen beider Insolvenzverfahren sei ersichtlich, dass sich die Verbindlichkeiten des Ausgleichsverfahrens gegenüber jenen des nachfolgenden Konkursverfahrens nicht wesentlich geändert hätten, allerdings in einem gewissen Ausmaß angestiegen seien. Es sei daraus ersichtlich, dass schon aus diesem Grund eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht auszuschließen sei. Dieser Umstand sei bereits diesen Unterlagen zu entnehmen, sodass eine darüber hinausgehende Anforderung an ihn, einen

Nachweis dafür zu liefern, dass er die Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht nicht zu verantworten habe, nicht mehr zu erbringen sei.

Unbestritten bleibe, dass während des Laufes des Ausgleichsverfahrens bis zur Insolvenzeröffnung zu einem gewissen Teil Dienstnehmeransprüche befriedigt worden seien. Dies sei allerdings zulässig und begründe keine Haftung für Altverbindlichkeiten, wenn, dann überhaupt nur im Ausmaß einer entgangenen Konkursquote. Es hieße, die an ihn gestellten Nachweisanforderungen bei Weitem zu überspannen, wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass ein Betrag von € 444.456,21 an Konkursquote dem Finanzamt entgangen wäre.

Nachdem die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung eine Ermessensentscheidung sei (§ 20 BAO), bedeute dies, dass von diesem Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht werde, wenn tatsächlich die Annahme bestehe, dass die Konkursquote in diesem Ausmaß durch ihn als Geschäftsführer vorenthalten worden sei. Bei Ausübung der Ermessensentscheidung im Sinne des Gesetzes müsse man daher aus der Sicht des Finanzamtes im Wege eines Ermittlungsverfahrens feststellen, in welchem Ausmaß eine Quotenverschlechterung tatsächlich anzunehmen sei. Die faktische Beweislastumkehr gelte nur für den Bereich, dass er die Gläubigergleichbehandlung tatsächlich nicht eingehalten hätte.

Das Ermessen und die dafür entscheidenden Grundlagen seien vom Finanzamt allerdings von Amts wegen zu erheben, soweit sie nicht ohnehin amtsbekannt seien.

Weiters führte der Bf. aus, dass ihn kein Verschulden daran treffe, dass Abgaben in der genannten Höhe nicht entrichtet worden seien. Zum allergrößten Teil handle es sich um Abgaben, die erst im Rahmen von Prüfungsverfahren durch das Finanzamt zum Teil im Rahmen von insolvenzrechtlichen Maßnahmen festgestellt worden seien. Ihn treffe kein Verschulden daran, dass es zu derartigen Abgabennachforderungen gekommen sei, zumal er als Geschäftsführer unter aufrechter steuerlicher Begleitung nach bestem Wissen und Gewissen sämtlichen Meldeverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nachgekommen sei bzw. die steuerliche Gebarung gegenüber dem Steuerberater ebenfalls nach bestem Wissen und Gewissen vollzogen habe. Wenn das Finanzamt im Rahmen von Abgabenprüfungen auf Basis anderer Rechtsansichten dementsprechende Nachforderungen ermittle, könne ihm dies nicht als Verschulden im Sinne der Bestimmungen über die Geschäftsführerhaftung angelastet werden.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-5 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2012 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die im Haftungsbescheid erfassten Abgabenschuldigkeiten um

folgende Abgabebeträge in Höhe von gesamt € 88.308,65 vermindert, weshalb sich der Haftungsbetrag auf € 356.147,56 reduziere:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 03/2009	1.877,62
Lohnsteuer 04/2009	6.547,25
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	363,40
Körperschaftsteuer 04-06/2009	437,00
Umsatzsteuer 04/2009	6.728,47
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89
Umsatzsteuer 05/2009	36.290,67
Lohnsteuer 01-06/2009	9.015,55
Säumniszuschlag 2007	844,34
Säumniszuschlag 2008	3.142,74
Säumniszuschlag 2009	3.011,27

Begründend wurde vorgebracht, dass der Bf. als Geschäftsführer der GmbH gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO insbesondere dafür zu sorgen habe, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln ordnungsgemäß entrichtet werden würden. Da er dies unterlassen habe und der Rückstand infolge schuldhafter Verletzung seiner Pflichten nicht eingebracht werden könne, sei die Haftung auszusprechen gewesen.

Voraussetzungen für die Haftung seien eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei der Gesellschaft ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass über die Firma ein Insolvenzverfahren eröffnet und dieses nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

In der Berufung werde vorgebracht, dass dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen wäre, ob die auf Grund des zustande gekommenen Ausgleichs geleistete Quote und die nachfolgenden Zahlungen beim gegenständlichen Haftungsbescheid Berücksichtigung

gefunden hätten. Dazu wird festgestellt, dass die Quotenzahlung von € 47.849,44 ordnungsgemäß auf offene Konkursforderungen verbucht worden sei, demzufolge sich der Haftungsbetrag entsprechend verringert habe.

Seitens des Bf. werde bestritten, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln nicht ordnungsgemäß entrichtet worden seien, da es ihm auf Grund der beiden Insolvenzverfahren verboten gewesen sei, als Geschäftsführer Zahlungen auf die nunmehr im Haftungsbescheid genannten Abgaben zu leisten.

Dem sei entgegenzuhalten, dass der Bf. nur für Abgaben zur Haftung herangezogen worden sei, die ihre Fälligkeit im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit begründen würden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) lasse die Tatsache der teilweisen Abgabentrückzahlung zwar auf das Vorhandensein liquider Mittel, nicht jedoch auf eine aliquote Befriedigung des Abgabengläubigers schließen. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Der 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 sei jedoch nicht beigebracht worden.

Der Berufung wäre jedoch insoweit stattzugeben gewesen, als die im Spruch genannten Abgaben auf Grund des Ausgleichsverfahrens nicht in den Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fallen würden.

Da beim am 11. August 2009 angenommenen Ausgleich absolutes Wiederaufleben bei Nichteinhaltung der Quoten vereinbart worden sei, könne auch dem Argument des Bf., dass keine Haftung für Altverbindlichkeiten zulässig sei, nicht näher getreten werden.

Des Weiteren werde vorgebracht, dass den Bf. kein Verschulden daran treffe, dass Abgaben in der genannten Höhe nicht entrichtet worden wären, da es sich um Abgaben handle, die erst im Rahmen von Prüfungsverfahren durch das Finanzamt zum Teil im Rahmen von insolvenzrechtlichen Maßnahmen festgestellt worden wären. Dieser Einwand gehe ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu urteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach bestimme, wann die Abgaben bei der Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998. 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Maßgebend sei daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hätte (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Entscheidungskriterium darstelle. Der Bf. sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO gewesen. Die Abgabenschulden könnten von der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Darüber hinaus habe der Bf. keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen. Seinen Angaben in der Berufungsschrift sei zu entnehmen, dass sich künftig seine wirtschaftliche Lage sehr wohl verbessern werde, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftenden keine Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblicken habe können.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 6. März 2012 die Vorlage der Berufung (Beschwerde) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr durch das Bundesfinanzgericht) und brachte ergänzend vor, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz einer vollständigen Erfolgshaftung für nicht einzubringende Abgaben zu Lasten der jeweiligen Geschäftsführung gleichkomme. Dies sei der Bestimmung des § 9 BAO keineswegs zu entnehmen. Er bringe ausdrücklich vor, dass er das Entstehen von Abgabenforderungen im geltend gemachten Ausmaß nicht habe vorhersehen können und daher ein sein Verschulden ausschließender, weil nicht vorwerfbarer, Rechtsirrtum anzunehmen sei.

Erst nach Kenntnisnahme des Prüfungsergebnisses sei ihm die Abgabenverbindlichkeit erkennbar gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei ihm allerdings die Entrichtung als Geschäftsführer der zu diesem Zeitpunkt insolventen Gesellschaft nicht mehr möglich gewesen.

Weiters führte der Bf. aus, dass ihn die Geltendmachung einer derart hohen Abgabenforderung im Wege der Haftungsinanspruchnahme unbillig treffe. Auch der reduzierte Haftungsumfang sei für ihn in keiner Art und Weise zu bewältigen. Dies bringe ihn unmittelbar in eine Insolvenzsituation. Ein Vermögensverzeichnis und Gehaltsnachweis seien dem Finanzamt übermittelt worden.

Ferner sei für die geltend gemachte Haftungsthematik unerheblich, ob im Rahmen des Ausgleichsvorschlages absolutes Wiederaufleben für den Fall des Quotenverzuges anzunehmen gewesen wäre. Im Rahmen des Ausgleichsverfahrens habe er die erste Ausgleichsquote bezahlt und noch vor Fälligkeit der zweiten Quote neuerlich und pflichtgemäß ein Insolvenzverfahren beantragt, das auch eröffnet worden sei. Ihm sei es daher als Geschäftsführer verwehrt gewesen, vor Eintritt der zweiten Quotenfälligkeit Zahlungen zu leisten. Eine entgegengesetzte Rechtsansicht bedeute, dass er die Verpflichtung zur Ungleichbehandlung der Gläubiger einzugehen gehabt hätte, um nämlich

den Abgabengläubiger zu bevorzugen. Eine derartige Verpflichtung könne nicht erkannt werden.

Der Verbindlichkeitenstand zwischen Ausgleichs- und nachfolgendem Konkursverfahren habe sich nicht wesentlich geändert. Da die diesbezüglichen Grundlagen und Verbindlichkeiten dem Finanzamt als Insolvenzgläubiger bekannt seien, bestehe diesbezüglich keine weitere Behauptungs- und Beweislast. Schon daraus sei ersichtlich, dass eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht nicht stattgefunden habe. Der Bf. dürfe anmerken, dass ihm weitere Unterlagen auch nicht zur Verfügung stünden, zumal sämtliche Unterlagen insolvenzverfangen seien. Bei Führung eines mängelfreien Verfahrens hätte daher die Abgabenbehörde erster Instanz den tatsächlich eingetretenen Nachteil (den es nach seinem Standpunkt aber nicht gebe) ermitteln müssen. Zur Verdeutlichung dürfe angemerkt werden, dass unter Hinweis auf den nahezu identen Verbindlichkeitenstand eine Verkürzung des Abgabengläubigers nicht angenommen werden könne.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 24. September 2013 abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf sein bisheriges schriftliches Vorbringen und beantragte, seiner Berufung stattzugeben und den Haftungsbescheid aufzuheben. Die Amtsbeauftragte verwies auf die vom Bf. zu verantwortende schuldhafte Pflichtverletzung sowie das Fehlen eines Gleichbehandlungsnachweises und ersuchte um Abweisung der Berufung.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. September 2013 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 399.612,96 herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 2007	34.593,62
Dienstgeberbeitrag 2007	11.142,33
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.039,93
Kammerumlage 07-09/2008	69,65
Lohnsteuer 10/2008	24.708,96
Dienstgeberbeitrag 10/2008	10.505,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	980,55
Körperschaftsteuer 10-12/2008	368,54
Lohnsteuer 11/2008	19.918,06

Dienstgeberbeitrag 11/2008	12.903,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	1.204,29
Lohnsteuer 2008	67.832,41
Dienstgeberbeitrag 2008	6.405,85
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	597,88
Lohnsteuer 12/2008	18.578,91
Dienstgeberbeitrag 12/2008	8.006,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	747,25
Dienstgeberbeitrag 01/2009	3.786,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	464,26
Lohnsteuer 02/2009	8.799,79
Dienstgeberbeitrag 02/2009	4.520,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	411,85
Umsatzsteuer 02/2009	2.116,80
Lohnsteuer 03/2009	9.640,09
Dienstgeberbeitrag 03/2009	4.507,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	410,70
Umsatzsteuer 03/2009	1.684,79
Lohnsteuer 04/2009	5.874,85
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.578,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	326,08
Körperschaftsteuer 04-06/2009	392,12
Umsatzsteuer 04/2009	6.037,46
Lohnsteuer 05/2009	10.167,09
Dienstgeberbeitrag 05/2009	3.889,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	354,33
Umsatzsteuer 05/2009	36.181,80
Lohnsteuer 01-06/2009	8.988,50
Umsatzsteuer 10/2009	10.355,16
Umsatzsteuer 11/2009	10.714,55

Lohnsteuer 2009	20.741,01
Dienstgeberbeitrag 2009	10.673,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009	972,53
Umsatzsteuer 12/2009	13.672,45
Umsatzsteuer 12/2009	747,01

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der am 8. November 2013 eingebrachten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof führte der Bf. aus, dass § 9 Abs. 1 BAO darauf abstelle, dass Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Den Bf. treffe kein Verschulden daran, dass Abgaben in der geltend gemachten Höhe nicht hätten einbringlich gemacht werden können. Zum allergrößten Teil handle es sich um Abgaben, die erst im Rahmen eines abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens durch das Finanzamt festgestellt worden seien. Soweit ersichtlich sei diese Feststellung während des ersten laufenden Insolvenzverfahrens erfolgt.

Der Bf. als Geschäftsführer des insolventen Unternehmens sei unter aufrechter steuerlicher Begleitung nach bestem Wissen und Gewissen sämtlichen Meldeverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nachgekommen bzw. sei die steuerliche Gebarung gegenüber dem Steuerberater ebenfalls nach bestem Wissen und Gewissen vollzogen worden.

Es stelle sich daher die Frage, inwieweit den Geschäftsführer ein Verschulden im aufgezeigten Sinn treffe, wenn im Nachhinein die Abgabenbehörde auf Basis anderer Rechtsansichten dementsprechende Nachforderungen ermittle, da der Zeitraum und ein derartiges Ermittlungsergebnis letztendlich der Abgabenfestsetzung zugrunde gelegt werde.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung habe die Abgabenbehörde vermeint, der getätigte Einwand gehe ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach bestimme, wann die Abgaben bei der Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Diese Argumentation und die zitierten Entscheidungen des VwGH 98/16/0018 sowie 98/17/0038 würden aber auf die Argumentation überhaupt nicht eingehen. Lege man die Rechtsansicht der Abgabenbehörde zugrunde, komme dies im Ergebnis einer vollständigen Erfolgshaftung für nicht einzubringende Abgaben zulasten der jeweiligen Geschäftsführung gleich. Dies sei der Bestimmung des § 9 BAO keineswegs zu entnehmen. Der Bf. habe das Entstehen von Abgabenforderungen im geltend gemachten Ausmaß nicht vorhersehen können und sei daher ein sein Verschulden ausschließender, weil nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum anzunehmen.

Erst nach Kenntnisnahme des Prüfungsergebnisses sei dem Bf. die Abgabenverbindlichkeit erkennbar gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei ihm allerdings die Entrichtung als Geschäftsführer der zu diesem Zeitpunkt insolventen Gesellschaft nicht mehr möglich gewesen.

Die Abgabenbehörde vermeine, die Argumentation, eine Haftung könne nur im Ausmaß der entgangenen Insolvenzquote bestehen, wäre nicht zutreffend, weil im Rahmen des Ausgleichsverfahrens absolutes Wiederaufleben bei Nichteinhaltung der Quoten vereinbart worden wäre. Diese Argumentation sei nicht nachvollziehbar. Ob im Rahmen des Ausgleichsvorschlages absolutes Wiederaufleben für den Fall des Quotenverzuges anzunehmen gewesen sei, sei für die geltend gemachte Haftungsthematik unerheblich.

Eine Verletzung der Verpflichtung zur Gläubigergleichbehandlung sei seitens des Bf. nicht zu verantworten. Einerseits habe dieser die Abgabenverbindlichkeit nicht erkennen können, andererseits sei im Rahmen des Ausgleichsverfahrens die erste Ausgleichsquote bezahlt und vor Fälligkeit der zweiten Quote neuerlich und pflichtgemäß ein Insolvenzverfahren von diesem beantragt worden, das auch eröffnet worden sei.

Dem Bf. wäre es daher als Geschäftsführer verwehrt gewesen, vor Eintritt der zweiten Quotenfälligkeit Zahlungen zu leisten. Eine entgegengesetzte Rechtsansicht würde bedeuten, dass er die Verpflichtung zur Ungleichbehandlung der Gläubiger einzugehen gehabt habe, um nämlich den Abgabengläubiger zu bevorzugen. Eine derartige Verpflichtung könne nicht erkannt werden.

Dem Bf. wäre es aufgrund der beiden Insolvenzverfahren verboten gewesen, als Geschäftsführer Zahlungen auf die nunmehr in Haftung gezogenen Abgaben zu leisten.

Der Verbindlichkeitenstand zwischen dem Ausgleichsverfahren und dem nachfolgenden Konkursverfahren habe sich nicht wesentlich geändert. Die diesbezüglichen Grundlagen und Verbindlichkeiten seien dem Finanzamt als Insolvenzgläubiger bekannt, sodass diesbezüglich keine weitere Behauptungs- und Beweislast bestehe. Schon daraus sei ersichtlich, dass eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlungspflicht nicht stattgefunden habe. Bei Führung eines mängelfreien Verfahrens hätte daher die Behörde den tatsächlich eingetretenen Nachteil (den es nach dem Standpunkt des Bf. gar nicht gebe) ermitteln müssen. Zur Verdeutlichung dürfe angemerkt werden: Unter Hinweis auf den nahezu identen Verbindlichkeitenstand könne eine Verkürzung des Abgabengläubigers nicht angenommen werden.

Die Behörde gehe hier von einer Haftung des Bf. im Ausmaß von € 399.612,96 an entgangener Konkursquote aus. Nachdem die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes sei, würde diese bedeuten, dass von diesem Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht werde, wenn tatsächlich die Annahme bestehe, dass die Konkursquote in diesem Ausmaß durch den Bf. als Geschäftsführer vorenthalten worden wäre. Bei Ausübung der Ermessensentscheidung im Sinne des Gesetzes müsste man daher aus Sicht der Behörde im Wege eines Ermittlungsverfahrens feststellen, in welchem Ausmaß eine

Quotenverschlechterung tatsächlich anzunehmen sei. Die faktische Beweislastumkehr gelte nur für den Bereich, dass er die Gläubigergleichbehandlung tatsächlich nicht eingehalten habe.

Das Ermessen und die dafür entscheidenden Grundlagen seien vom Finanzamt allerdings von Amts wegen zu erheben, soweit sie nicht ohnehin amtsbekannt seien.

Die belangte Behörde spreche im angefochtenen Bescheid aus, dass der Bf. unter anderem auch für Abgaben, die am 15. Mai 2009, 15. Juni 2009 und 15. Juli 2009 fällig gewesen seien, aufgrund schuldhafter Pflichtverletzung zu haften habe.

Der VwGH habe aber ausgesprochen, dass für die Haftung nach § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung sei (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Die Pflichtverletzung sei zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten zu prüfen (vgl. VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064). Der Geschäftsführer einer GmbH habe daher dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft die während seiner Geschäftsführertätigkeit anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0168).

Bei Selbstbemessungsabgaben sei daher maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgabe).

Dem Bf. sei daher im Zeitraum nach der Ausgleichseröffnung (D-3) bis zur Annahme des Ausgleichs am D-6 sowie ab Eröffnung des Konkursverfahrens am D-4 als Geschäftsführer nicht die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen, da er in diesem Zeitraum nicht vertretungsbefugt gewesen sei.

Die oben angeführten Abgaben würden daher aufgrund des Ausgleichsverfahrens nicht in den Zeitraum der Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer der GmbH fallen, weshalb hier gar keine (schuldhafte) Pflichtverletzung des Bf. vorliegen könne. Für die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Abgaben bestehe daher seitens des Bf. mangels Geschäftsführerstellung und daher mangels schuldhafter Pflichtverletzung sowie mangels Kausalität keine Haftung nach § 9 BAO iVm § 80 BAO.

Die Rechtsauffassung der belangten Behörde stehe mit den Bestimmungen und der Judikatur des VwGH zu §§ 9, 80 BAO offenkundig in Widerspruch. Die belangte Behörde habe hier das Gesetz geradezu denkunmöglich angewandt, da eine Haftung nach §§ 9, 80 BAO des Geschäftsführers einer GmbH nur für jene Abgaben bestehen könne, welche während seiner Geschäftsführertätigkeit anfallen würden (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0168).

Gründe, warum die belangte Behörde von der gesicherten Judikatur des VwGH abgegangen sei, fänden sich im angefochtenen Bescheid keine.

Die belangte Behörde spreche im angefochtenen Bescheid aus, dass der Bf. nach §§ 9, 80 BAO für folgende Abgaben aufgrund einer Pflichtverletzung zu haften habe:

Lohnsteuer 2007, 2008, 2009 und 01-06/2009, Dienstgeberbeitrag 2007-2009, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007-2009, Kammerumlage 07-09/2008 und Körperschaftsteuer 10-12/2009 sowie 04-06/2009

Dem Bf. sei im betreffenden Haftungsverfahren keine monatliche Aufgliederung der in Haftung gezogenen Abgaben übermittelt worden. Der Bf. habe sich hinsichtlich des Beweises, dass ihn keine schuldhafte Pflichtverletzung treffe und es zu keiner Gläubigerungleichbehandlung gekommen sei, auf die der belangten Behörde bereits bekannten Forderungsaufstellungen der beiden Insolvenzverfahren bezogen. Aus diesen Aufstellungen ergebe sich, dass eine Verletzung der Gläubigergleichbehandlung auszuschließen sei.

Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid allerdings ausgeführt, dass der Bf. den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teils vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderten Liquiditätsstatus nicht aufgestellt hätte.

Die belangte Behörde habe dem Bf. die Abgaben für die Jahre 2007-2009 überwiegend in Jahresbeträgen oder Teiljahresbeträgen bekanntgegeben, wodurch dieser nicht einmal in die Lage versetzt worden sei, eine nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung vorzulegen und die auf die Abgabengläubiger entfallende Quote zu berechnen.

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbinde die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177). Eine solche Mitwirkungspflicht der Behörde bestehe etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrichtung ergeben würden (vgl. VwGH 17.12.2001, 98/17/0250; VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080).

Der Bf. habe sich ua auf die in der Beilage befindliche Forderungsaufstellung im Insolvenzverfahren berufen, woraus sich ua ergebe, dass keine Mittel zur Abgabentrichtung vorhanden gewesen seien.

Es wäre an der Behörde gelegen, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Bf. abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151; VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030).

Nach der Rechtsprechung des VwGH setze die Haftung des § 9 BAO ua die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung des Vertreters nur auf jene Beträge, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040).

Bestehe also nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so sei die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall (nicht aber für die Abgabe zur Gänze). Nicht zuletzt deshalb bestehe bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht die Haftung des § 9 BAO nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre (vgl. *Arnold*, AnwBl 1993, 519; *Auer*, Rechtsgrundlagen für GmbH-Geschäftsführer, Tz 654).

Eine Haftung zur Gänze komme daher nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkomme. Eine solche Haftungsinanspruchnahme sei jedoch nur rechtmäßig, wenn nach den Umständen des Einzelfalles keine diesbezügliche behördliche Ermittlungspflicht bestanden habe. Auch wenn die Judikatur des VwGH betone, nicht die Behörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung Herangezogene das Fehlen ausreichender Mittel, sollte die Haftung des § 9 BAO nicht als Sanktion für Verletzungen der Mitwirkungspflicht dienen; die Haftung setze vielmehr insbesondere die schuldhafte Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Wenn nach der Aktenlage daher der Behörde bekannt sei, dass mangels liquider Mittel eine Abgabentrachtung (zur Gänze oder anteilig) nicht möglich gewesen sei, so treffe den Vertreter keine Haftung.

Aus dem in der Beilage befindlichen Forderungsverzeichnis ergebe sich, dass im Konkursverfahren der Gesellschaft insgesamt Forderungen in der Höhe von € 1.428.492,14 bestünden. Im Rahmen des Ausgleichsverfahrens habe betreffend die Forderungen eine Quote von 10 %, im Rahmen des Konkursverfahrens eine Quote von 0,3 % beglichen werden können. Diese Umstände seien der belangten Behörde bekannt gewesen und habe sie dies im angefochtenen Bescheid auch wiedergegeben. Daraus zeige sich, dass keine (ausreichenden) Mittel zur Abgabenerfüllung vorhanden gewesen seien.

Eine detaillierte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung und die auf den Abgabengläubiger entfallende monatliche Quote zu berechnen, sei dem Bf. gar nicht möglich gewesen, da ihm die belangte Behörde überwiegend Jahresbeträge für die Abgaben bekanntgegeben habe und somit die Behörde ihrer eigenen Ermittlungspflicht nicht nachgekommen sei.

Die belangte Behörde ziehe den Bf. nun zur Gänze in Haftung, obwohl eine Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bestanden habe und dem Bf. überwiegend „Pauschalbeträge“ bekanntgegeben worden seien.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde sei daher falsch und nicht durch den Gesetzeswortlaut gedeckt. Gründe, weshalb die belangte Behörde von der Judikatur des VwGH abgegangen sei, fänden sich im angefochtenen Bescheid keine.

Der Bf. habe ein subjektiv öffentliches Recht darauf, dass die belangte Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch macht. Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO sei innerhalb

der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei (vgl. *Ritz*, BAO³, § 20 Tz 7). Die Billigkeit gebiete etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltes und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. *Ritz*, BAO³, § 20 Tz 7).

Die Ermessensausübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren und sei dabei bei der Haftungsinanspruchnahme persönlich Haftender vor allem die Nachrangigkeit der Haftung zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 20 Tz 8).

Der Behörde obliege es, in der Begründung ihres Bescheides die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen, dass den Parteien die Verfolgung ihrer Rechte und dem VwGH die rechtliche Kontrolle des Ermessens möglich sei.

Ermessensbestimmungen würden der Behörde die Befugnis einräumen, nach eigenen Wertungskriterien zu entscheiden. Die Entscheidung der Behörde dürfe allerdings niemals auf Willkür beruhen, sondern habe sich an sachlichen Kriterien im Sinne des Gesetzes zu orientieren, wobei ein rechtswidriger Ermessensfehler auch dann vorliege, wenn die belangte Behörde kein Verschulden treffe (*Walter/Mayer*, B-VG, Tz 577f).

Die Behörde habe jedoch im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung lediglich angeführt, dass die Vermeidung des endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches (und nach der Begründung des angefochtenen Bescheides auch das einzige) Ermessenskriterium gewesen sei. Sämtliche Billigkeitserwägungen seien seitens der belangten Behörde außer Acht gelassen worden.

Warum die Behörde von dem ihr eingeräumten gebundenen Ermessen in dieser und nicht in anderer, für den Bf. günstigeren Art und Weise Gebrauch gemacht habe, habe die belangte Behörde nicht begründet, wozu sie aber verpflichtet gewesen wäre (vgl. VwSlg 7022A, 10.077A). Dadurch habe die belangte Behörde das ihr eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Die belangte Behörde habe nur auf die Vermeidung des Abgabenausfalles abgestellt, nicht jedoch auf die ebenfalls vorhandenen Billigkeitserwägungen.

Die belangte Behörde habe das ihr eingeräumte Ermessen missbraucht, da sie sich bei der Ermessensübung nicht von den Intentionen des Gesetzes leiten habe lassen. Ein Bescheid, der an einem Ermessensfehler leide, sei vom VwGH wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

Da die belangte Behörde all dies verkannt habe, habe sie den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Die belangte Behörde habe aber bei Erlassung des angefochtenen Bescheides auch wesentliche Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Die belangte Behörde habe es in Anknüpfung an die angeführte Verknüpfung der Rechtslage und maßgeblichen Judikatur des VwGH unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und festzustellen und die notwendigen Beweise aufzunehmen. Gemäß §§ 9, 80 BAO wäre die Behörde dazu verpflichtet gewesen, dem Bf. gegenüber eine monatliche Aufgliederung der in Haftung gezogenen Abgaben bekanntzugeben und zu übermitteln. Aufgrund des Vorbringens des Bf. und der angebotenen Beweise wäre die belangte Behörde dazu verpflichtet gewesen, im Rahmen der sie treffenden Ermittlungspflicht allenfalls erforderliche Präzisierungen und Beweise vom Bf. abzuverlangen, und hätte sie hierzu die erforderlichen Beweise zu erheben gehabt bzw. durch die Behörde erster Instanz erheben lassen müssen.

Dadurch, dass die Behörde dem Bf. die in Haftung gezogenen Abgaben lediglich in Jahresbeträgen oder zusammengefassten Monatsbeträgen und daher keine monatliche Aufgliederung der Abgaben bekanntgegeben habe, sei es diesem nicht möglich gewesen, der nach den §§ 9, 80 BAO geforderten Mitwirkungspflicht in vollem Maße nachzukommen. Der Bf. sei durch diesen Verfahrensmangel in der Verfolgung seiner Rechte beeinträchtigt, weshalb ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege.

Die belangte Behörde wäre bei sorgfältigem Studium der erwähnten Unterlagen zu dem Ergebnis gelangt, dass keine ausreichenden Mittel zur Abgabentrachtung vorgelegen seien und dem Bf. keine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten nach §§ 9, 80 BAO vorzuwerfen sei. Dieser Pflicht sei die belangte Behörde nicht nachgekommen. Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt reiche nicht aus, um die rechtsrichtige Anwendung der §§ 9, 80 BAO durch die Behörde zu prüfen. Bei vollständiger Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts hätte die Behörde zu dem Ergebnis kommen müssen, dass zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der hier in Haftung gezogenen Abgaben keine ausreichenden Mittel zu deren Entrichtung zur Verfügung gestanden seien und daher keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. vorliege. Der Sachverhalt sei daher in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig.

Zudem sei darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde das Ermittlungsverfahren einseitig gestaltet habe. Mit den für den Bf. günstigen Sachverhaltsmomenten habe sich die Behörde, wenn überhaupt, nur teilweise und in nicht nachvollziehbarer Weise beschäftigt.

Die Behörde sei auch im Fall einer Ermessensentscheidung verpflichtet, den Sachverhalt in all jenen Punkten zu klären, auf die sie bei der Übung des Ermessens Bedacht zu nehmen habe. Im konkreten Fall habe die belangte Behörde den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt, um die sachliche Ausübung des Ermessens zu ermöglichen. Der Sachverhalt sei daher für die Ermessensentscheidung ergänzungsbedürftig.

Zur mangelhaften und unrichtigen Begründung sei zunächst festzuhalten, dass im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat unstrittig der Grundsatz der Unmittelbarkeit zur Anwendung gelange, dessen Verletzungen einen Verfahrensmangel darstellen würden. Dabei hätten die Bescheide einer jeden Behörde eine Begründung zu enthalten,

in der die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtslage klar und übersichtlich zusammenzufassen seien.

Dies sei im vorliegenden Fall jedoch nicht geschehen. Demnach müsse in der Begründung in einer der nachträglichen Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zugänglichen Weise dargetan werden, welcher Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachte. Dabei sei insbesondere auch auszuführen, warum den gegensätzlichen Ausführungen des Bf. keine Folge gegeben werde. Deswegen liege eine mangelhafte Begründung des Bescheides schon vor, wenn sie die Partei in der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides hindere (siehe etwa VwGH 82/17/0030; VwGH 95/05/0271).

Im gegenständlichen Fall enthalte der angefochtene Bescheid weder eine nachvollziehbare Begründung noch präzise Feststellungen hinsichtlich der vom Bf. tatsächlich ausgeübten Tätigkeit, der jeweiligen Fälligkeiten der Forderungen, ob die in Haftung gezogenen Abgaben überhaupt während der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit des Bf. angefallen seien, weshalb die belangte Behörde trotz der Ausführungen des Bf. davon ausgehe, dass ausreichende Mittel zur Abgabentrückung vorgelegen seien.

Der nunmehr angefochtene Bescheid erwecke den Eindruck, dass sich die belangte Behörde in keinsten Weise mit den Ausführungen des Bf. auseinandergesetzt habe, sondern im Wesentlichen auf Grundlage der erstinstanzlichen Behörde ihre Feststellungen getroffen habe. Eine Begründung hierzu enthalte der nunmehr angefochtene Bescheid nicht. Aus diesem Grund sei auch die von der belangten Behörde vorgenommene Subsumtion unter die Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO nicht nachvollziehbar. Der angefochtene Bescheid sei daher einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht zugänglich, weshalb dieser bereits aus diesem Grund zu beheben sein werde.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde mit der Begründung im angefochtenen Bescheid ihrer Begründungspflicht nur unzureichend nachgekommen sei, weil in Fällen, in denen das Gesetz der Behörde Ermessen einräume, die Behörde eine erhöhte Begründungspflicht treffe. Es müsse für den Bf. klar nachvollziehbar sein, von welchen Kriterien sich die Behörde bei ihrer Entscheidung leiten lasse.

Die belangte Behörde habe sich mit dem wesentlichen Vorbringen des Bf. nicht auseinandergesetzt und gehe ungeachtet der konkreten Behauptungen und vorgelegten Urkunden des Bf. vom Vorliegen einer Haftung nach §§ 9, 80 BAO aus.

Weiters sei die belangte Behörde nicht auf die Einwände des Bf. in seiner Berufung eingegangen, dass der angenommene Sachverhalt unrichtig und mangelhaft sei. Damit habe die belangte Behörde in der entscheidungsrelevanten Frage, ob dem Bf. eine schuldhaft Pflichtverletzung nach §§ 9, 80 BAO überhaupt vorzuwerfen sei, und wenn ja, in welcher Höhe sich die in Haftung gezogenen Abgaben bemessen würden, nicht nur

den Sachverhalt mangelhaft begründet, sondern auch das Parteiengehör verletzt. Dieser Verfahrensfehler sei wesentlich, weil die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis hätte kommen können, wenn sie das Vorbringen des Bf. berücksichtigt hätte.

Über die Beschwerde entschied der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. April 2015, 2013/16/0208, und führte (auszugsweise) aus:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Nach der ebenfalls ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, 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. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2014, 2012/16/0001, mwN).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre. Es trifft zwar zu, dass es unter dem Gesichtspunkt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich ist, wenn er aufgrund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorwerfbar wäre. Dass ein derartiger, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wird aber mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des

Beschwerdeführers nicht dargetan (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2005/13/0095).

Der Beschwerdeführer trägt vor, er habe das Entstehen von Abgabeforderungen im geltend gemachten Ausmaß nicht vorhersehen können und es sei daher ein sein Verschulden ausschließender Rechtsirrtum anzunehmen, weil erst nach Kenntnisnahme des Ergebnisses abgabenbehördlicher Prüfungen die Abgabenverbindlichkeiten erkennbar gewesen wären. Worin er einem Rechtsirrtum unterlegen wäre, legt der Beschwerdeführer nicht dar. Gründe, aus welchen ihm ein Verschulden an Fehlberechnungen (im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne) nicht anzulasten sei, enthält die Beschwerde somit nicht.

Ein Geschäftsführer hat sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der Gesellschaft verhalten. Der Geschäftsführer hat sich demnach zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion hat, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstandes, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) ist, zu entrichten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2014, 2012/16/0101, mwN). Das Vorbringen des Beschwerdeführers geht ins Leere, er sei für den Zeitraum vom D-3 bis D-6 (zwischen Ausgleichseröffnung und Annahme des Ausgleiches) – in welchem ein Ausgleichsverwalter im Firmenbuch eingetragen war – nicht vertretungsbefugt gewesen, denn er war an diesen Zeitraum anschließend (wieder) vertretungsbefugt.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, dass ihm keine monatliche Aufgliederung der in Haftung gezogenen Abgaben übermittelt worden sei. Mit dieser Rüge zeigt er einen Mangel des Verfahrens auf. Nach der Aktenlage wurde dem Beschwerdeführer Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 in Jahresbeträgen bekannt gegeben. Anderes wurde auch im angefochtenen Bescheid nicht festgestellt, dass einzelne Abgaben dieses Zeitraums dabei teilweise auch für einzelne Monate angeführt sind, ist dabei unbeachtlich, weil sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht ergibt, wie sich diese monatlichen Beträge zu den Jahresbeträgen verhalten. Der Beschwerdeführer wurde damit aber nicht in die Lage versetzt, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. September 2012, 2009/16/0181, vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0199, und vom 19. März 2015, 2011/16/0188).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.“

Im fortgesetzten Verfahren ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt mit Schreiben vom 11. Juni 2015 in Entsprechung des VwGH-Erkenntnisses um Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab das Finanzamt mit Schreiben vom 16. Juli 2015 die Aufgliederung bekannt.

Daraufhin ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. mit Schreiben vom 13. August 2015 unter Anschluss einer Tabelle, aus der die um die Ausgleichs- und Konkursquoten verminderten Beträge hervorgingen, um Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 7. Oktober 2015 Folgendes mit:

1. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes seien das bisherige Verfahren und der aufgehobene Bescheid des (damals) Unabhängigen Finanzsenates deshalb rechtsfehlerhaft gewesen, weil der Beschwerdeführer mangels Bekanntgabe der monatlichen Abgabenbeträge nicht in die Lage versetzt gewesen sei, Liquiditätsaufstellungen zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen. Diese (notwendige) Nachvollziehbarkeit werde durch die vorliegenden Tabellen nicht hergestellt: Es sei nach wie vor nicht nachvollziehbar, auf Basis welcher konkreten Zuflüsse (Bemessungsgrundlagen) für welche Perioden (Monate) welche Abgabenbeträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben worden seien. Aus der zweiten Spalte (überschrieben mit „Zufluss“) ergebe sich aus dem Hinweis „aliquot“, dass hier offenbar eine anteilmäßige Berücksichtigung stattgefunden habe. Nach welchem Anteil? Eine Aliquotierung, ohne dass bekanntgegeben werde, welche Beträge (Bemessungsgrundlage? Abgaben?) mit welchem Teil aliquotiert worden seien, sei nicht nachvollziehbar.

Die vorliegende Tabelle des Finanzamtes (mit den gelben Markierungen) sei mit Sicherheit unrichtig, jedenfalls bezogen auf die Jahre 2006 und 2007: Wesentlichster „Verursacher“ der Lohnabgabennachforderung sei ein - nach Ansicht der Abgabenbehörden - vermeintlicher „zusätzlicher Geschäftsführerbezug“ des Beschwerdeführers gewesen. Von einer Nachforderung an Lohnsteuer für das Jahr 2007 von insgesamt € 38.553,02 entfalle ein Betrag von € 34.389,72 (laut Tabelle) auf diesen angeblichen „zusätzlichen Geschäftsführerbezug“; von einem Nachforderungsbetrag an Lohnsteuer für 2008 in Höhe von € 75.569,13 entfalle ein Teilbetrag von € 67.784,28 (laut Tabelle) ebenfalls auf diesen „zusätzlichen Geschäftsführerbezug“. Unrichtig sei dabei jedenfalls, dass der Gesamtbetrag jeweils per 31. Dezember zugerechnet werde. Diese Zurechnung (mit dem Vermerk „31.12. lt. Buchung“) resultiere ganz offensichtlich daraus, dass der Steuerberater mit Jahresende eine Vielzahl an ungeklärten Einzel-Buchungen des Verrechnungskontos über das Aufwandskonto 6300 als Aufwand gebucht habe. Diese Aufwandsbuchung am Jahresende könne allerdings die Klärung der Frage des Zuflusses nicht ersetzen.

Maßgeblich sei im Abgabungsverfahren zur Periodenabgrenzung der Lohnabgaben der konkrete (als lohnsteuerpflichtig unterstellte) Zufluss an den Beschwerdeführer; (nur) entsprechend diesem Zufluss könnten die monatlichen Abgabebeträge nachvollziehbar dargestellt werden. Erst dann sei der Beschwerdeführer in die Lage versetzt, seinen „Gleichbehandlungsbeweis“ anzutreten.

2. Unter einem übermittelt werde ein Auszug aus der schriftlichen Rechtfertigung des Verteidigers des Beschwerdeführers im dazu anhängigen Finanzstrafverfahren. Hieraus sei ersichtlich, wie es zu diesen Buchungen auf dem Verrechnungskonto gekommen sei und welchen betrieblichen Hintergrund diese Buchungen gehabt hätten. Dieser Auszug aus der schriftlichen Rechtfertigung des Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren sei integrierender Bestandteil der gegenständlichen Stellungnahme.

Auszug aus der schriftlichen Rechtfertigung vom 12.01.2015 samt Beilagen:

„3. Der Beschuldigte verfügt kaum noch über Unterlagen der Firma G-2, hat aber in Ansehung des Ermittlungsverfahrens noch umfangreiche Nachforschungen angestellt. Er bringt durch seinen Verteidiger nachstehende Urkunden in Vorlage:

- Konvolut Kassaausgang vom 06.11.2008, 10.09.2008, 12.01.2009, 17.10.2008 und 06.06.2008 Beilage./1

- Barauszahlungsliste Dienstnehmer vom Mai 2008 Beilage./2

Hieraus ergibt sich Folgendes:

*4. Die G-2 hat in jedem Monat einen Teil ihrer Dienstnehmer bar ausbezahlt; dies einerseits deshalb, weil einige der ausländischen Dienstnehmer in Österreich über gar keine Kontoverbindung verfügt haben; andere haben aus persönlichen Gründen die Übergabe von Bargeld (anstatt einer Überweisung) verlangt. Für Mai 2008 wurde ein Betrag in Höhe von € 2.570,63 in bar übergeben; die jeweiligen Dienstnehmer sind einschließlich ihrer Personalnummer im Unternehmen der Firma G-2 persönlich angeführt. Die jeweiligen Beträge (monatlich in einer Größenordnung zwischen 500 € und 5.000 €) wurden lt. der Barzahlungsliste in Ort*** bar ausgehändigt. Selbstverständlich wurden die ausbezahlten Beträge ordnungsgemäß beim jeweiligen Dienstnehmer der Lohnsteuer und den weiteren Lohnabgaben unterzogen.*

Darüber hinaus hat der Beschuldigte in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der G-2 auch ‚auswärts‘ Lohnanteile und Lohnvorschüsse ausbezahlt:

*Die auf den Kassaausgängen angeführten Personen (P-1, P-2, P-3 und P-4) waren jeweils polnische Haustechniker, die überwiegend bei Beschäftigterbetrieben in Oberösterreich eingesetzt gewesen sind. Hier war es regelmäßig so, dass der Beschuldigte mit Bargeld zu den jeweiligen Beschäftigterbetrieben oder Baustellen gefahren ist und dort den Mitarbeitern das Geld bzw. die Lohnvorschüsse in bar ausgehändigt hat und sich die Übergabe des Geldes durch Unterschriftsleistung hat bestätigen lassen. (Wenn beim Datum jeweils steht: ‚Ort****, Datum‘, so liegt das daran, dass diese Kassaausgänge im Betrieb in Ort**** ausgedruckt worden sind. Unterschrieben wurden sie aber jeweils am*

Sitz des Beschäftigterbetriebes). Darüber hinaus ist es auch so gewesen, dass sich oft erst vor Ort zeigt, dass noch weiteren Mitarbeitern Lohnbestandteile oder Akonti in bar ausgezahlt werden müssen. In all diesen Fällen hat der Beschuldigte die Auszahlungen entweder jeweils von seinem Privatgeld vorgenommen und sich anschließend vom Betrieb refundieren lassen oder er hat aus dem Betrieb einen größeren Bargeldbetrag entnommen, vor Ort die Mitarbeiter ausbezahlt und den verbleibenden Geldbetrag wieder eingelegt.

Die genannten Zahlungen an Mitarbeiter wurden jeweils ausnahmslos ordnungsgemäß den Lohnabgaben unterzogen.

Die genannten Vorgänge wurden von der steuerlichen Vertretung über das Verrechnungskonto des Beschuldigten geführt (überwiegend unter der inhaltlich falschen Bezeichnung Privatentnahme/Privateinlage/Bareinlage). Sie haben mit einem un versteuerten Geschäftsführerbezug nicht das Geringste zu tun.

5. Die anzeigende Finanzstraßbehörde trifft in ON 2 auf AS 3 verso, mittlerer Absatz (auf Seite 4 der Chronologie des Abschlussberichtes) Ausführungen zur inneren Tatseite. Wörtlich wird ausgeführt: ‚Für die Finanzstraßbehörde ergibt sich dadurch der Beweis, dass dem Beschuldigten spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bewusst war, dass diese von ihm erhaltenen Gelder Geschäftsführerbezüge darstellen und dass von diesen Bezügen lohnabhängige Abgaben abzuführen sind, sonst hätte er nicht zugelassen, dass eine Rückstellung betreffend diese lohnabhängigen Abgaben in die Bilanz eingestellt wird. Er wusste dadurch auch, dass die Lohnkonten seine Person betreffend nicht ordnungsgemäß geführt werden‘. Diese Darstellung ist unrichtig:

Das Ausgleichsverfahren wurde am D-3 eröffnet. Der Jahresabschluss 2007 wurde entsprechend dem Eingangsstempel des Finanzamtes am D-7 - demnach 9 Tage nach Ausgleichseröffnung - überreicht. Unmittelbar vor Insolvenzeröffnung wurde zwischen der rechtlichen und der steuerlichen Vertretung der Firma G-2 auch der hohe Stand des Verrechnungskontos des Beschuldigten erörtert; aus ökonomischen Gründen wurde dann aber von einer Erfassung und richtigen Zuordnung jeder einzelnen Buchung abgesehen. Der steuerliche Vertreter hat damals darauf hingewiesen, dass in diesem Fall das Risiko besteht, dass die Abgabenbehörden den Stand des Verrechnungskontos den Lohnabgaben unterziehen könnten, weshalb in der Bilanz eine entsprechende Rückstellung gebildet wurde (zumal sich die Lohnabgaben im Insolvenzverfahren ohnehin nur mit der Quote auswirken können). Mangels rechtlicher und steuerrechtlicher Kenntnisse hat der Beschuldigte die Vorgangsweise damals akzeptiert; niemals kann ihm mit der Bildung der Rückstellung Wissentlichkeit vorgeworfen werden.

6. Die Kontoblätter, die zu den finanzstrafrechtlich relevanten Nachforderungen geführt haben, sind nicht durch einen Buchhalter oder Steuerberater erstellt worden, sondern handelt es sich hier um Excel Tabellen, die vom Lohnsteuerprüfer (P-5) erstellt worden sind. Dies ergibt sich aus der Kopfzeile (‚FA Betriebsveranlagung Team01‘) und aus der

Fußzeile (,P-5 Konten für P-6.xls', siehe die Kontoblätter (ON unbekannt) im Nachhang zum Protokoll der Beschuldigteneinvernahme (AS 51 ab AS 59).

Hieraus ergibt sich wiederum Folgendes:

Zunächst weist der Verteidiger darauf hin, dass die Journalisierung nicht chronologisch ist, die AS 64 (,Konto 6300 und 6301 für 2007') gehört nämlich nicht zu den drei Blättern ,Konto 3660 (Jahr 2007)' von AS 59 bis AS 63.

Aus den drei Blättern ,Konto 3660 (Jahr 2007)' ergibt sich wiederum, dass hier zwei Jahre ,bunt vermischt' werden, weil die AS 59 und die ersten 11 Zeilen der AS 59 verso das Jahr 2007 betreffen; danach - und chronologisch sinnlos - wird nach dem 31.12.2007 mit dem ersten April 2006 fortgesetzt, das ist der Zeitpunkt der Gründung des Unternehmens. Abgesehen vom geschilderten Bruch der Chronologie und des Umstandes, dass die Excel Tabelle, die mit Jahr 2007 überschrieben ist, auch alle (?) Buchungen für das Jahr 2006 enthält, können diese Buchungen schon grundsätzlich nicht finanzstrafrechtlich releviert werden. Aus den Kontoblättern ist etwa ersichtlich, dass es sich bei Sollbuchungen in einer Größenordnung von rund 50.000 € (!) um reine Umbuchungen des Steuerberaters mit demselben Datum (dem Bilanzierungsstichtag 31.12.2007) und dem Vermerk UB (für Umbuchung) und einem Bezug zum Konto 9900 (einem buchhalterischen Verrechnungskonto) gehandelt hat.

Der Verteidiger hat keine Ahnung, wie es zu diesen Umbuchungen gekommen ist; klar scheint aber zu sein, dass diesen bilanziellen Um- und Nachbuchungen kein Geldfluss zu Grunde liegt, jedenfalls aber ein derartiger Geldfluss mit der im Strafverfahren notwendigen Sicherheit niemals erwiesen werden kann.

Sieht man sich die Buchungen des Jahres 2006 an - die strafrechtlich niemals dem Beschuldigten zur Last gelegt werden können - so ist ersichtlich, dass zunächst nur Habenbuchungen getätigt werden (also Einlagen aus der Sicht des Beschuldigten). Dies ist nach dem Erinnerungsstand des Beschuldigten für die ersten 3 Buchungen glaublich zutreffend, weil der Beschuldigte zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit kurzfristig eigene Geldmittel als Darlehen in den Betrieb eingebracht hat. Der Beschuldigte ist sich allerdings sicher, dass er am 03.05.2006 keine € 21.000 in die Kassa eingelegt hat, weil er über derartige Geldmittel zum damaligen Zeitpunkt nicht verfügt hat.

*Zahlreiche weitere Buchungen sind aufklärungsbedürftig, etwa jene mit dem Gegenkonto 30*** über - € 16.449,71 vom 31.07.2006. Nach der Kontobezeichnung handelt es sich hier um ein Debitoren- oder Kreditorenkonto, also grundsätzlich Geld, das ein Kunde bezahlt oder ein Lieferant bekommt. Warum dieser Betrag als ,negative Buchung im Soll' dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet wird, ist wohl nur dadurch zu erklären, dass die steuerliche Vertretung alle unklaren Buchungen stets zu Lasten des Verrechnungskontos von Bf. verbucht hat, ohne zu diesem Zeitpunkt (bei Konkurseröffnung) die betriebliche Veranlassung oder die Richtigkeit der Buchung zu hinterfragen.*

Der Beschuldigte kann auch nicht mehr sagen, was der Betrag von € 26.300,88 (mit dem Wortlaut ‚Übertragung von Herrn Bf. Finanzamt 29‘) vom 30.09.2006 gewesen sein kann. Wenn zumindest die Bezeichnung der Buchung korrekt wäre, müsste es sich um eine Rückzahlung des Finanzamtes für oder zu Gunsten des Beschuldigten handeln, die selbstverständlich selbst dann, wenn man sie über ein Verrechnungskonto bucht, niemals den Lohnabgaben unterzogen werden dürfte.

Der oben beschriebene Bruch der Chronologie setzt sich dann auf der dritten Seite (AS 63) fort, weil nach den Umbuchungen zum 31.12.2006 (bezeichnet mit ‚Anpassung Stammkapital‘ über € 17.500 - auch dieser Vorgang kann keine Lohnabgaben auslösen) lückenlos zum 31.12.2007 mit weiteren Buchungen fortgesetzt wird. Den Betrag der letzten Buchungszeile auf AS 63 (73.397,77 €) hat der Prüfer P-5 dann einfach den Lohnabgaben hinzugerechnet (siehe Prüfungsbericht Seite 4 von 10; fälschlicherweise unter Bezugnahme auf das Konto 6300; richtig ist Konto 3660).

Letztlich hat damit der Lohnsteuerprüfer nichts anderes gemacht, als ein chronologisch mehrfach durchbrochenes Sammelsurium aus Buchungen von zwei Jahren inklusive aller Um- und Nachbuchungen des Steuerberaters und inklusive aller Bewegungen über Kunden- und Lieferantenkonten, die von vornherein mit Lohnsteuerpflicht nichts zu tun haben können, den Lohnabgaben zu unterwerfen. Der Prüfungsbericht wurde ganz offensichtlich für den Masseverwalter P-6 erstellt, der das Ergebnis unhinterfragt akzeptiert hat (wie dies Masseverwalter häufig tun, weil der Aufwand der Nachforschung und Rechtsmittelerhebung weitaus größer ist, als der ‚Quotenverlust‘ in der Insolvenz).

7. Die zuvor beschriebene Kritik ließe sich noch endlos fortsetzen: Bemerkenswert ist etwa auch, dass für 31.12.2008 mit einem Bezug zu Kontonummer 6300 (das ist ganz offensichtlich ein betriebliches Aufwandskonto) ein Betrag von € 140.190,82 eingestellt worden ist. Darüber (mit Datum vom 31.12.2008) sieht man einen Betrag von € 4.000 mit dem Vermerk ‚Zahlung P-7 07‘ (vorletzte Zeile in AS 65 verso). P-7 war ein Kunde des Unternehmens, der Geld bezahlt, nicht aber Geld erhalten hat. Der Beschuldigte weiß heute nicht mehr, ob er allenfalls einmal eine Barzahlung des Kunden P-7 entgegengenommen hat; niemals aber hat er eine betriebliche Barzahlung ‚in die eigene Tasche gesteckt‘; derartiges zu tun, gleichzeitig aber über das eigene Verrechnungskonto auszubuchen, wäre ein in mehrfacher Hinsicht sträflicher Unfug.

8. Insgesamt geht der Verteidiger davon aus, dass bei den Buchungen zur Bilanzerstellung 2007, die zeitnahe zur Insolvenzeröffnung erfolgt ist, einfach ‚Kraut und Rüben vermischt‘ worden sind, der Lohnsteuerprüfer P-5 diese Vermischungen bedenkenlos abgabenrechtlichen Feststellungen zugrunde gelegt hat, und der Steuerberater vorsichtshalber eine entsprechende Rückstellung gebildet hat, anschließend die Abgabenbescheide an den Masseverwalter zugestellt worden sind, den das Ganze (aus reinen Praktikabilitätserwägungen) nicht mehr interessiert hat.“

3. Die Frage der Gleichbehandlung oder der Ungleichbehandlung der Republik Österreich als Abgabengläubigerin könne erst dann beurteilt werden, wenn für den gegenständlich

maßgeblichen Zeitraum geklärt werde, welche Abgabebeträge der Republik Österreich als Abgabengläubigerin zugeflossen seien und (in einem zweiten Schritt) ob die Abgabengläubigerin damit besser oder schlechter gestellt worden ist als andere Gläubiger.

Der Beschwerdeführer stelle daher die Anträge

a) auf Übermittlung des damaligen Prüfungsberichtes samt allen zugrundeliegenden Aufzeichnungen des Prüfers P-5, insbesondere die Vorlage der bezughabenden Verrechnungskonten; dies zum Beweis dafür, dass die vorliegende Tabelle (mit den gelben Markierungen) die (angeblichen) Zuflüsse an den Beschwerdeführer in keiner Weise berücksichtige;

b) auf Übermittlung eines Ausdruckes des Abgabenkontos der Firma G-2 (vormals G-1) über den gesamten Haftungszeitraum (ab 01.01.2007 bis zur Schließung des Abgabenkontos) zu Konto Nummer N-1 des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten; dies zur Erörterung, welche Beträge den Abgabenbehörden im fraglichen Zeitraum jeweils zugeflossen seien;

c) auf Übermittlung der Zustellnachweise der bezughabenden Abgabenbescheide bzw. Haftungsbescheide hinsichtlich der Lohnabgaben gegenüber der (vormaligen) Gemeinschuldnerin G-2 sowie des bezughabenden Betriebsprüfungsberichts (der regelmäßig die Bescheidbegründung darstelle); dies zum Beweis dafür, dass die Abgabenbescheide und der Prüfungsbericht erst nach Ausgleichseröffnung zugestellt worden seien und eine Zustellung an den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der (vormaligen) Gemeinschuldnerin nicht stattgefunden habe, sondern nur eine Zustellung an den Ausgleichsverwalter P-6, sowie

d) auf Übermittlung einer nachvollziehbaren (tabellarischen) Darstellung, aus der ersichtlich sei, für welche monatlichen Zuflüsse welche monatlichen Abgaben - Teilbeträge zu welchen Abgabenarten dem Haftungsverfahren zu Grunde gelegt würden, damit der Beschwerdeführer sodann in die Lage versetzt sei, darzustellen, dass die Abgabengläubigerin nicht ungünstiger behandelt worden sei als andere Gläubiger.

Eine weitere Stellungnahme (bzw. Vorhaltsbeantwortung) bleibe vorbehalten, bis die beantragten Informationen an die Kanzlei der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers übermittelt worden seien.

4. Aus Anlass des gegenständlichen Vorhalts hätten Nachforschungen des Beschwerdeführers bzw. des Beschwerdeführervertreters Folgendes ergeben:

Wie schon mehrfach thematisiert sei über das Vermögen der G-2 am D-3 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden. Die Jahresabschlüsse für 2007 und 2008 seien erst nach Ausgleichseröffnung dem Finanzamt am D-7 überreicht worden (der Beschwerdeführer gehe davon aus, dass hinsichtlich der Einreichung der Bilanzen 2007 und 2008 keine Mitwirkungspflicht bestehen werde, weil diese in den Akten der Abgabenbehörde aufliegen würden).

Unter einem übermittelt werde der Beschluss des LG *** vom D-8 im Ausgleichsverfahren sowie die Überweisungsliste des Ausgleichsverwalters P-6.

Hieraus ergebe sich Folgendes:

Im Ausgleichsverfahren der Gemeinschuldnerin sei ein Ausgleich angenommen und per D-9 gerichtlich bestätigt worden. Demnach würden die Gläubiger 40% ihrer Forderung in insgesamt 3 Quoten erhalten; 10% binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung sowie weitere jeweils 15% binnen eines Jahres bzw. binnen zwei Jahren. Nach der Überweisungsliste vom 04.11.2009 habe der Ausgleichsverwalter bei einem Gesamtbetrag der anerkannten Forderungen von € 428.293,35 im Ausgleichsverfahren diese 1. Quote von 10% (€ 42.823,84) im November 2009 zur Auszahlung gebracht. In der Überweisungsliste seien sämtliche Gläubiger aufgeführt, die damals Forderungen im Ausgleichsverfahren angemeldet hätten. Das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten sei in dieser Überweisungsliste nicht genannt, woraus sich im Umkehrschluss ergebe, dass bis zur rechtskräftigen Bestätigung des Ausgleiches im August 2009 die Abgabenbehörden die Abgabennachforderungen aus der Prüfung der Lohnabgaben durch P-5 im Ausgleichsverfahren der Primärschuldnerin gar nicht geltend gemacht/angemeldet hätten.

Die Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers nach den §§ 9, 80 ff BAO sei in mehrfacher Hinsicht subsidiär. Eine der Voraussetzungen der Haftung des Geschäftsführers sei, dass die Abgabenbehörden zunächst erfolglos versucht hätten, den Abgabebetrag bei der Primärschuldnerin einbringlich zu machen.

Aus der vorliegenden Überweisungsliste ergebe sich, dass die nunmehr in Haftung gezogene Abgabenschuld im Ausgleichsverfahren offenbar nie geltend gemacht worden sei. Eine bloß subsidiär zulässige Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers sei damit ausgeschlossen.

Grundsätzlich gehe die Rechtsvertretung des Beschwerdeführers davon aus, dass mit Vorlage der Überweisungsliste des Ausgleichsverwalters der Bescheinigungsobliegenheit ausreichend entsprochen worden sei. Sicherheitshalber werde der Antrag gestellt, der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers möge die Forderungsanmeldung des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten im Ausgleichsverfahren zu GZ N-2 des Landesgerichtes ***** in Kopie übermittelt werden.

5. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Abgabensachen gehe Konkursrecht dem Abgaben(verfahrens)recht vor. Nach der damals geltenden Fassung des § 156 der Konkursordnung sei der Gemeinschuldner durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich (und nicht etwa erst durch die Zahlung der Quote) befreit worden, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden würden, nachträglich zu ersetzen. Mit rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleiches (die gegenständlich mit Beschluss vom D-8 stattgefunden habe – siehe Beilage) sei die Forderung (auch) der Abgabengläubigerin grundsätzlich erloschen; ein Wiederaufleben der Forderung sei nur entsprechend § 156 Abs. 4 der Konkursordnung möglich (ein Verzug mit der Erfüllung des Ausgleiches, schriftliche Mahnung, 14-tägige Nachfristsetzung, etc).

Eine derartige Aufforderung nach § 156 Abs. 4 KO durch die Abgabenbehörden habe gegenständlich nach dem Informationsstand der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers nie stattgefunden. Die Bestimmungen über das Wiederaufleben von Forderungen würden sich gleichermaßen auf nicht angemeldete und auf angemeldete Forderungen beziehen (VwGH 2006/14/0029). Der Verwaltungsgerichtshof fordere auch „angesichts der besonderen Bedeutung der Mahnung nach der Vorschrift des § 156 Abs. 4 KO“, dass „die nach Ansicht des Gläubigers von der mangelhaften Erfüllung eines Ausgleiches betroffene Verbindlichkeit zweifelsfrei bezeichnet wird“ (VwGH 2006/14/0029 vom 26.07.2006). Aus dem Langtext der zitierten Entscheidung ergebe sich, dass dieses Erkenntnis gerade in einem Abgabenverfahren ergangen sei, sodass nach Ansicht der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers nicht der geringste Zweifel bestehen könne, dass auch die Abgabenbehörden dem Erfordernis der Zustellung einer qualifizierten Mahnung im Sinne des § 156 Abs. 4 der Konkursordnung unterworfen seien.

Da eine derartige qualifizierte Mahnung (jedenfalls nach dem Informationsstand der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers) nie ergangen sei, stelle sich die Frage des Wiederauflebens der Abgabeforderung nicht einmal gegenüber der Primärschuldnerin (der GmbH); in Ansehung der Subsidiarität der Haftungsinanspruchnahme nach den Grundsätzen der §§ 9, 80 ff BAO sei damit eine Haftung des Beschwerdeführers ausgeschlossen.

Um Kenntnisnahme werde höflich gebeten.

Unter einem bringe der Beschwerdeführer durch seine Rechtsvertreter nachstehende Urkunden in Vorlage:

- Auszug aus der schriftlichen Rechtfertigung vom 12.01.2015 samt Beilagen ./1 und ./2
- Beschluss des LG ***** zu GZ N-2 vom D-8
- Schreiben des Ausgleichsverwalters vom 04.11.2009 samt Überweisungsliste der Quotenzahlung vom 04.11.2009

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2015 wurde diese Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt und ersucht, über die darin enthaltenen Anträge im eigenen Wirkungsbereich zu entscheiden.

Mit Schreiben vom 26. November 2015 nahm das Finanzamt dazu Stellung und führte aus:

Zu 1)

Die von der Abgabenbehörde erstellte Tabelle sei nachvollziehbar. Es sei logisch, dass ein Sachbezug, der daraus resultiere, dass ein Dienstnehmer laufend einen Vorteil vom Dienstgeber erhalte und durch den GPLA-Prüfer als Jahresbetrag festgesetzt worden sei, nur aliquot zum Zeitraum des Vorteilserhalts in diesem Zeitraum aufgeteilt werden könne.

Die Sachbezüge würden die private Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges durch den Bf. und anderer Mitarbeiter betreffen. Es seien der Abgabenbehörde von der abgabepflichtigen Gesellschaft keine Unterlagen übermittelt worden, die den Erhalt dieses Vorteils – die Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges – genauer datieren würden. In der Lohnverrechnung sei grundsätzlich die monatliche Berücksichtigung eines derartigen Sachbezuges vorgesehen. Aus der Gesamtsumme des Jahresbetrages und den Monatsbeträgen sei ersichtlich, wie der Jahresbetrag aufgeteilt worden sei. Durch einfache Division sei der zwölfte Teil berechnet worden.

Ebenso sei betreffend den Zufluss der Bezahlung des GSVG-Betrages des Geschäftsführers vorgegangen worden, da der tatsächliche Zeitpunkt der Bezahlung durch die Gesellschaft aus dem vorliegenden Akt nicht ersichtlich sei. Die Neuberechnung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Jänner bis März 2007 aufgrund des Nichtvorliegens einer begünstigten Neugründung sei für den gesamten genannten Zeitraum erfolgt. Aus dem Arbeitsbogen sei nicht ersichtlich, wie sich die Beträge auf die einzelnen Monate aufteilten, sodass hier ebenfalls der berechnete Betrag auf drei Monate aufgeteilt worden sei. Ebenso sei aus dem Arbeitsbogen nicht ersichtlich, ob sich die Abfuhrdifferenzen 2007 und 2008 auf einzelne Monate oder, wie in der Aufstellung angenommen, auf alle zwölf Monate aliquot verteilen.

Zu den zusätzlichen Geschäftsführerbezügen 2007 und 2008 sei zu bemerken, dass der jeweilige Saldo des Verrechnungskontos vom damaligen steuerlichen Vertreter nach Absprache mit dem Bf. mit jeweils 31.12. des betroffenen Jahres als Aufwand (gewinnmindernd) an das Geschäftsführerkonto gebucht worden sei. Mit dieser Buchung als Geschäftsführerbezug und der Einstellung einer Rückstellung für die darauf anfallenden lohnabhängigen Abgaben seien die bisher abgeflossenen Beträge als dem Bf. zugeflossene Geschäftsführerbezüge angezeigt worden. Daher seien die Beträge erst mit 31.12.2007 bzw. 31.12.2008 als zugeflossen erachtet worden. Für den Fall, dass das Gericht die Beträge mit dem tatsächlichen Zufluss als dem Bf. als Bezug/Gehalt zugeflossen sehe, lege die Abgabenbehörde die entsprechende Aufteilung der lohnabhängigen Abgaben auf die einzelnen Monate vor.

Zu 2)

Folgende Stellungnahme sei zu den Punkten der schriftlichen Rechtfertigung des Bf. im Ermittlungsverfahren bei der Staatsanwaltschaft beim Landesgericht ***** abgegeben worden:

„Zu 3.:

Hier ist zu entgegnen, dass der Beschuldigte als Vertreter der abgabepflichtigen Kapitalgesellschaft gemäß § 132 BAO verpflichtet ist, die Bücher sieben Jahre lang, und falls ein Strafverfahren anhängig ist, dann bis zum Abschluss dieses Verfahrens, aufzubewahren.

Zu 4.:

Wenn es sich bei den über das Verrechnungskonto abgeflossenen Beträgen tatsächlich um Lohnzahlungen in bar handeln würde und diese ordnungsgemäß – wie behauptet – versteuert wurden, dann stellt sich die Frage, warum der fachkundige steuerliche Vertreter der Gesellschaft hier eine Rückstellung für nicht bezahlte lohnabhängige Abgaben in die Bilanz eingestellt hat. Wenn es sich um Aufwendungen betrieblicher Natur gehandelt hätte, dann wären richtigerweise diese in der Buchhaltung dokumentiert und auch die Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben wäre aus Lohnverrechnung und Buchhaltung ersichtlich. Wenn nun bare Lohnzahlungen behauptet werden, dann können es nur solche sein, die bisher noch nicht versteuert wurden, sonst wäre keine Rückstellung gebildet worden. Ebenso müssten, wenn der Beschuldigte zuerst Beträge von seinem privaten Konto in bar genommen hat, um Arbeiter zu bezahlen, und diese Beträge an ihn refundiert wurden, diese Vorgänge auch vom Privatkonto des Beschuldigten ersichtlich sein. Weiters müssten in der Buchhaltung der GmbH, bei ordnungsgemäßer Durchführung, diese Vorgänge abgebildet und als Lohnaufwand und nicht als Geschäftsführerbezug erfasst worden sein. Die vom Beschuldigten vorgelegten Beweise sind nicht geeignet, die von ihm behauptete Vorgangsweise nachzuweisen. Auf den vorgelegten Belegen seien keine Buchungsvermerke ersichtlich. Aconto-Zahlungen oder bare Lohnzahlungen waren in der Buchhaltung vorhanden und sind ordnungsgemäß der Lohnverrechnung gemeldet worden. Ob die vorgelegten Belege bereits verbuchte Lohnaufwendungen belegen und daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, kann nicht nachvollzogen werden.

Beträge, die hier dem Verdacht der Abgabenhinterziehung unterliegen, stammen ausschließlich von vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Daten des Verrechnungskontos. Die Buchhaltungsunterlagen wurden vom Steuerberater elektronisch dem GPLA-Prüfer zur Verfügung gestellt. Dieser spielte diese Daten in ACL (Prüfungssoftware) ein und generierte dann Excel-Tabellen. Nur so können die elektronischen Buchhaltungsdaten sichtbar und lesbar gemacht werden. Grundlage der Berechnung waren die Salden der übermittelten Verrechnungskonten, die der steuerliche Vertreter mit Abschlussbuchungen aufwandswirksam als Geschäftsführergehalt verbuchte. Diese Geschäftsführerbezüge wurden nicht versteuert, das heißt nicht über die Lohnverrechnung abgerechnet und die lohnabhängigen Abgaben nicht an das Finanzamt abgeführt, sondern es wurden für die anfallenden lohnabhängigen Abgaben in den betroffenen Jahren (außer 2009) eine Rückstellung gebildet. Die Höhe der Rückstellung berechnete der Steuerberater von diesen als Geschäftsführerentgelt aufwandswirksam verbuchten Beträgen. Die Beträge, die als Geschäftsführerbezug verbucht waren, wurden im Zuge der GPLA-Prüfung nachversteuert und bilden die Grundlage dieses Strafverfahrens.

Im Einzelnen wie folgt:

2007:

Der Saldo des Verrechnungskontos in Höhe von € 73.397,77 wurde vom steuerlichen Vertreter nach Absprache mit dem Beschuldigten (Niederschrift vom 23.7.2009) mit 31.12.2007 als Aufwand an das Konto Geschäftsführerbezug gebucht. Dieser Betrag wurde vom GPLA-Prüfer der Lohnverrechnung unterzogen.

2008:

Der Saldo des Verrechnungskontos in Höhe von € 140.190,82 wurde vom steuerlichen Vertreter nach Absprache mit dem Beschuldigten (Niederschrift vom 23.7.2009) mit 31.12.2007 als Aufwand an das Konto Geschäftsführerbezug gebucht. Dieser Betrag wurde vom GPLA-Prüfer der Lohnverrechnung unterzogen.

2009:

Der Saldo des Verrechnungskontos per 16.6.2009 in Höhe von € 27.195,74 wurde vom GPLA-Prüfer der Lohnverrechnung unterzogen, diese wurde mit dem steuerlichen Vertreter abgesprochen.

Diese Vorgänge sind auch aus den Saldenlisten nachvollziehbar.

Die jetzt vom Beschuldigten aufgestellt Behauptung, Lohnzahlungen an Mitarbeiter geleistet zu haben, kann aufgrund der vom Steuerberater damals getroffenen Vorgangsweise nicht nachvollzogen werden. Der Steuerberater hätte, wenn der Sachverhalt sich so, wie es der Beschuldigte behauptet, dargestellt hätte, Beschwerde gegen die aus der GPLA-Prüfung resultierenden Bescheide erheben müssen, nicht nur wegen der nicht korrekten Versteuerung durch den Prüfer, sondern auch deswegen, da sich für das Ausgleichsverfahren der Gesellschaft ein zu hoher bzw. falscher Betrag an Steuerschulden ergeben hätte.

Für die Finanzstrafbehörde ergibt sich daraus, dass der Beschuldigte hier bewusst falsche Aussagen tätigt.

Zu 5.:

Der Beschuldigte war im Prüfungsverfahren eingebunden (Aktenvermerk des Prüfers vom 17.7.2009). Er war bei der Schlussbesprechung anwesend (Niederschrift vom 23.7.2009). Er konnte sich mit dem steuerlichen Vertreter der GmbH über die Vorgangsweise und richtige Verbuchung und Versteuerung beraten. Bei der am 23.7.2009 durchgeführten Befragung beantworteten der Beschuldigte bzw. der steuerliche Vertreter der GmbH die Fragen betreffend die in der Buchhaltung dokumentierten Vorgänge sehr knapp und verweigerten die Unterschrift auf der aufgenommenen Niederschrift. Eines geht jedoch bei dieser Befragung hervor, dass der steuerliche Vertreter aufgrund Rücksprache mit dem Beschuldigten, der diese Beträge als zusätzlichen Geschäftsführerbezug titulierte, die Beträge aufwandswirksam als Geschäftsführerbezug umbuchte.

Die jetzt vom Beschuldigten abgegebene Stellungnahme ist nicht ganz nachvollziehbar, hätte der Beschuldigte zur Zeit der Prüfung mehrmals Gelegenheit gehabt, den Sachverhalt aufzuklären und die jetzt im Strafverfahren behaupteten Sachverhalte auch im Prüfungsverfahren abzusprechen und zu belegen. Die Prüfung dauerte einen Monat, sodass auch hier Zeit genug war, um die behaupteten betrieblichen Aufwendungen zu belegen, zumal der zeitliche Abstand zu den inkriminierten Zeiträumen relativ kurz war. Ebenso gab es die Möglichkeit, wie schon in Punkt 4. angesprochen, Beschwerde einzulegen.

Aus der in der Niederschrift vom 23.7.2009 festgehaltenen Aussage des Beschuldigten geht hervor, dass er bewusst den Saldo aus dem Verrechnungskonto als Geschäftsführerbezug wahrnahm und ihm bewusst war, dass diese Beträge der Lohnverrechnung unterzogen hätten werden müssen.

Zu 6.:

Wie schon in Punkt 4. ist hier entgegenzuhalten, dass die Beträge, die hier dem Verdacht der Abgabenhinterziehung unterliegen, ausschließlich aus vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Daten des Verrechnungskontos resultieren. Die Buchhaltungsunterlagen wurden vom Steuerberater elektronisch dem GPLA-Prüfer zur Verfügung gestellt. Dieser spielte diese Daten in ACL (Prüfungssoftware) ein und generierte dann Excel-Tabellen. Nur so können die elektronischen Buchhaltungsdaten sichtbar und lesbar gemacht werden. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beschriftete der Prüfer diese Excel-Tabellen. Der Prüfer verwendete alle Daten, die ihm vom steuerlichen Vertreter zur Verfügung gestellt wurden. Der Prüfer nahm keine Buchungen vor. Chronologische Fehler können durch das Filtern und Sortieren passieren, ändern die betroffenen Beträge jedoch nicht.

Buchungen bzw. Umbuchungen sind vom Beschuldigten aufzuklären, war er doch als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die ordnungsgemäße Führung der Bücher verantwortlich.

Da vom GPLA-Prüfer die Salden der Verrechnungskonten, die auch der steuerliche Vertreter in gleicher Höhe berechnete und für die Berechnung der rückgestellten Beträge heranzog, der Berechnung der hinterzogenen lohnabhängigen Abgaben zugrunde legte, ist den Ausführungen des Verteidigers in diesem Punkt nichts weiter zu entgegnen, als bereits zu Punkt 4. gesagt wurde.

Zu 7.:

Die Zahlung P-7 ändert nichts an der Tatsache, dass per 31.12.2008 ein Geschäftsführerbezug in Höhe von € 140.190,82 als Aufwand in der Buchhaltung der G-2 verbucht wurde.

Zu 8.:

Dem Vorwurf, dass der GPLA-Prüfer ‚Kraut und Rüben‘ vermischt haben sollte, wird entschieden entgegengetreten. Der Prüfer übernahm die Daten vom steuerlichen Vertreter und veränderte diese nicht. Er las sie nur in die Prüfungssoftware der Finanzbehörde ein und erstellte daraus Excel-Tabellen, die das übersichtliche Lesen der vom Steuerberater übermittelten Daten ermöglichten. Der Prüfer übernahm auch die vom Steuerberater berechneten Saldobeträge des Verrechnungskontos und vollzog die bisher unterlassene Versteuerung dieser zusätzlichen Geschäftsführerbezüge. Sind nun Beschuldigte und Verteidiger der Meinung, dass ‚Kraut und Rüben‘ vermischt wurden, dann können diese nur bei Dokumentation oder Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle oder bei Erstellung der Buchhaltung vermischt worden sein. Für alle diese Vorgänge ist letztlich der Beschuldigte als Geschäftsführer der G-2 verantwortlich.“

Zu 3)

Der Prüfungsbericht samt Arbeitsbogen, der Ausdruck des Abgabekontos der G-2 (vormals G-1) und die geforderten Zustellnachweise in Kopie würden dem Vertreter mit heutigem Datum übermittelt.

Zu 4)

Alle Abgabennachforderungen seien im Ausgleichsverfahren angemeldet worden. Die vom Verteidiger beantragten Kopien der Forderungsanmeldungen würden diesem mit heutigem Datum übermittelt.

Zu 5)

Den Ausführungen des Vertreters könne nicht gefolgt werden. Die gegenständlichen Abgaben seien im neuen Konkursverfahren (kein Anschlusskonkurs), das mit D-4 eröffnet worden sei, angemeldet und aufgenommen worden.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2015 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes und ersuchte nochmals um Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der Bf. Verrechnungskonten Personal und führte mit Schreiben vom 13. Jänner 2016 aus:

1.

Die von Seiten der Finanzbehörde bzw. des Bundesfinanzgerichtes übermittelten weiteren Unterlagen würden das Vorbringen des Bf. bestätigen: Übermittelt worden seien insgesamt drei „Anmeldungen nicht bevorrechteter Forderungen im Ausgleich“ mit einem dort ausgewiesenen Gesamtbetrag von € 441.393,63.

Keine der bei den Finanzbehörden verbliebenen Zweitschriften der Anmeldungsformulare zeige einen Eingangsstempel des Insolvenzgerichts, aus den Formularen sei nicht ersichtlich, dass diese dem Gericht übermittelt worden seien.

Nach jenen Urkunden, die zuletzt vom Bf. vorgelegt worden seien, habe der Masseverwalter die 10%ige erste Ausgleichsquote am 4.11.2009 zur Anweisung gebracht. Bereits zuletzt sei darauf hingewiesen worden, dass in der Überweisungsliste des Masseverwalters das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten nicht genannt sei.

Dieser Umstand korrespondiere lückenlos mit der Übermittlung des Abdruckes des bestehenden Abgabekontos. Auf diesem Abgabekonto scheine zwischen Anfang November und Ende Dezember 2009 (und auch danach) keine Ausgleichsquotenzahlung des Masseverwalters auf. In Ansehung der angemeldeten Forderungshöhe würde diese 10%ige Quote ca. € 44.193,00 betragen. Ein derartiger Betrag sei auf dem Abgabekonto nicht eingelangt. Die Zahlung vom 27.11.2009 sei eine Zahlung des Unternehmens mit

Verrechnungsweisungen auf Lohnabgaben sowie auf den Geschäftsfall „96“, das sei nach den üblichen Erläuterungen zur Kontonachricht der Abgabenbehörden der Widerruf einer Nachsicht.

Hieraus ergebe sich nach Ansicht der Rechtsvertretung des Bf. zwanglos, dass die Abgabenbehörde die Abgabeforderung im Ausgleichsverfahren nicht bzw. nicht ordnungsgemäß angemeldet haben dürfte und daher auch eine adäquate Zahlung des Masseverwalters auf die Quote nach dem Inhalt des Abgabenkontos nicht erfolgt sei. Letzteres ergebe sich schon daraus, dass nach jenen Unterlagen, die der damalige Gemeinschuldnervertreter vom Masseverwalter erhalten habe, der gesamte Auszahlungsbetrag der ersten Ausgleichsquote „nur“ € 42.823,84 für sämtliche Gläubiger betragen habe, sodass der Betrag von € 44.619,48 bzw. € 47.232,83 (Buchung auf dem Abgabenkonto vom 27.11.2009) darin nicht enthalten sein könne.

Es werde daher der Antrag auf Übermittlung einer Abschrift des Zahlungsbelegs der Überweisungen an die Finanzbehörden vom November und Dezember 2009 bzw. um Übermittlung jenes Zahlungsbeleges und eines Auszuges jenes Kontoblattes gestellt, wo der Zahlungseingang der ersten Ausgleichsquote ersichtlich/verbucht worden sei.

2.

Die übermittelten Unterlagen würden auch bestätigen, dass eine schriftliche Warnung iSd § 156 Abs. 4 KO, die zu einem Wiederaufleben angemeldeter (oder noch nicht angemeldeter) Forderungen geführt hätte, von Seiten der Finanzbehörden nicht veranlasst worden sei, jedenfalls sei eine derartige qualifizierte Mahnung bisher nicht übermittelt worden.

3.

Von Seiten der Abgabenbehörde sei der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers in insgesamt vier Teilbänden vorgelegt worden. Lediglich der Vollständigkeit halber werde bemerkt, dass die Journalisierung (Bezeichnung der Aktenseiten) der Formulare zur „Anmeldung der Abgabeforderungen im Ausgleich und Konkurs“ mit der Aktenbezeichnung in diesem Arbeitsbogen nicht übereinstimmen.

Der Rechtsvertreter des Bf. gehe im Übrigen davon aus, dass dieser Arbeitsbogen des Betriebsprüfers gleichermaßen dem Bundesfinanzgericht vorliege, sodass vorläufig von einer Übermittlung von Urkunden aus diesem Arbeitsbogen an das BFG durch die Rechtsvertretung des Bf. Abstand genommen werde. Sollte dies nicht der Fall sein, werde um Mitteilung gebeten.

4.

Band IV des Arbeitsbogens gebe Aufschluss darüber, dass der Vorwurf der Rechtsvertretung des Bf., der Prüfer habe „Kraut und Rüben vermischt“, gerechtfertigt sei. Band IV des Arbeitsbogens zeige auf den Aktenseiten 69, 69 verso sowie 70 das Verrechnungskonto 3660, welches dem Bf. zugeordnet werde. Die zwei letzten Buchungen auf AS 69 sowie die ersten zehn Buchungen auf AS 69 verso seien

Umbuchungen des Steuerberaters per 31.12.2007 mit einem Betrag von insgesamt fast € 52.000,00.

In der elften Zeile setze dieses Konto nahtlos fort mit dem Datum 1.4.2006 (unter Bruch der Chronologie), nach den Umbuchungen zum Jahresende 2006 (AS 70) würden noch – unter weiterem Bruch der Chronologie – sechs Umbuchungen zum Jahresende 2007 folgen. Enthalten seien auf dem Konto nach dem Wortlaut der Bezeichnung des Geschäftsfalles auch Korrekturen von Doppelbuchungen, Anpassungen zum Stammkapital, Zahlungen an das Finanzamt und weitere Vorgänge, bei welchen eine Abgabepflicht für Lohnabgaben nicht bestehe, jedenfalls nicht naheliege.

5.

Die Argumentation der Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 26.11.2015, Punkt 8. überzeuge nach Ansicht des Rechtsvertreters des Bf. nicht (*„dann können diese nur bei Dokumentation oder Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle oder bei Erstellung der Buchhaltung vermischt worden sein und für alle diese Vorgänge ist letztendlich der Beschuldigte als Geschäftsführer der G-2 verantwortlich“*).

Zunächst dürfe festgehalten werden, dass der Bf. im gegenständlichen Verfahren nicht „Beschuldigter“ ist.

Von wesentlicher Bedeutung für das Haftungsverfahren sei, dass es rechtlich bedeutungslos sei, ob ein Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich für die Erstellung der Buchhaltung verantwortlich sei oder nicht. Gegenständlich gehe es vielmehr darum, mit der notwendigen Sicherheit festzustellen, dass lohnsteuerpflichtige Zuflüsse an den Bf. in jener Höhe, die dem Betriebsprüfungsbericht zugrunde gelegt worden sei, tatsächlich stattgefunden hätten und es sich nicht etwa bloß um irgendwelche Buchungsvorgänge gehandelt habe, die weder vom Prüfer noch vom Steuerberater aufgeklärt worden seien.

Nach den übermittelten Abschriften aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers ergebe sich, dass sich der Prüfer weder mit dem mehrfachen Bruch der Chronologie auf dem Verrechnungskonto 3660 noch mit einzelnen Buchungen auseinandergesetzt habe.

Gestellt werde daher der Antrag, zu den aufgeworfenen Fragestellungen das Prüfungsorgan P-5 zu der bereits beantragten mündlichen Verhandlung beim Bundesfinanzgericht zu laden und zeugenschaftlich zu befragen.

6.

Der Rechtsvertreter des Bf. habe zwischenzeitig von der steuerlichen Vertretung der früheren Gemeinschuldnerin eine Aufstellung des Personalverrechnungskontos für das Jahr 2007 erhalten. Hieraus ergebe sich, dass große Beträge (die in der Beilage ersichtlich gemacht worden seien) an Dienstnehmer in bar aus der Kassa akontiert worden seien. Der Rechtsvertreter des Bf. habe gegenständlich bereits früher darauf hingewiesen, dass der Bf. diese Auszahlungen an Dienstnehmer in bar gegen Erhalt einer Bestätigung vorgenommen habe, wodurch sich auch die vielen Geldzuflüsse an den Bf. aus der Kassa

erklären würden. Einige Nachweise dazu (Empfangsbestätigungen, Barauszahlungslisten) seien bereits zuletzt vorgelegt worden. Das Personalverrechnungskonto bestätige dieses Bild.

Aus dem damals durch den Betriebsprüfer vorgenommenen Prüfungsverfahren betreffend Lohnabgaben und auch aus dem Arbeitsbogen sei ersichtlich, dass diese Bar-Akontozahlungen an die zahlreichen Dienstnehmer der früheren Gemeinschuldnerin offenbar ordnungsgemäß den Lohnabgaben unterzogen worden seien.

7.

Aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers ergebe sich weiters, dass zahlreiche Dienstnehmer unmittelbar vor Ausgleichseröffnung nicht mehr bezahlt worden seien, sondern ihre Forderungen (die diesbezüglich vom Masseverwalter anerkannt worden seien) beim IESG-Fonds angemeldet hätten. Die hierauf entfallenden Abgabeforderungen (egal, ob sie vom Steuerberater gemeldet oder durch den Prüfer vorgeschrieben worden seien) bestünden nicht zu Recht und könne insoweit auch eine Gläubigerungleichbehandlung der Abgabenbehörde nicht vorliegen. Es gehe (zumindest; falls die Urkundensammlung des Betriebsprüfers im Arbeitsbogen vollständig sei) um (namentlich genannte) Mitarbeiter, Zeiträume und Beträge.

Zahlreiche weitere und betragsmäßig beträchtliche angemeldete Dienstnehmerforderungen zum IESG-Fonds würden sich im Arbeitsbogen finden. Nach dem vorliegenden Akteninhalt seien die angeführten Beträge (genannt seien jeweils die Bruttobeträge laut IESG-Anmeldung) den Lohnabgaben unterzogen worden, obwohl eine Auszahlung an die Dienstnehmer durch das Unternehmen der Gemeinschuldnerin nicht (mehr) erfolgt sei, sodass eine Haftung des Bf. insoweit nicht in Betracht komme.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Neuberechnung und Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben sowie um Stellungnahme zum vorstehenden Schreiben des Bf.

In Beantwortung des Vorhaltes führte das Finanzamt mit Schreiben vom 24. Februar 2016 aus:

Die Behauptung des Bf., dass das Finanzamt die Forderungen beim Ausgleichsverfahren nicht ordnungsgemäß angemeldet habe, sei schlichtweg erfunden und könne durch den Inhalt des Einbringungsaktes widerlegt werden.

Die Einzahlung iHv € 47.232,83, gebucht am 25.11.2009, stelle eine Quotenzahlung des Masseverwalters dar. Dieses sei auch aus dem Aktenvermerk vom 30.11.2009 im elektronischen Einbringungsakt (b-Verfahren) ersichtlich (dzt. S 13 und 14 des b-Verfahrens, siehe Anhang „AV 6.11. und 30.11. b-Verfahren zu Nummer*****“). Der Originalbeleg sei aus dem Keller beschafft worden (siehe Anhang „Beleg 25112009“).

Zum Beweis, dass es sich in diesem Fall um eine Quotenzahlung handle, könnte der Masseverwalter P-6 als Zeuge einvernommen werden.

Die Behauptung des Bf., dass es sich bei der Buchung „96“ um den Widerruf einer Nachsicht handle, sei falsch. Der Buchungscode „96“ bedeute, dass hier die Aussetzung der Einbringung widerrufen worden sei. Dieser Vorgang erfolge, wenn Quotenzahlungen auf den Abgabenrückstand im Ausgleichsverfahren getätigt würden und auch hier sei mit diesem Buchungscode die Aussetzung der Einbringung widerrufen worden.

Im Zuge der GPLA-Prüfung anlässlich eines Konkursverfahrens seien vom GPLA-Prüfer P-5 anhand der Daten der vorgelegten Lohnverrechnung die nicht ausbezahlten Bezüge bei der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben berücksichtigt worden. Der Prüfer habe festgestellt, welche Dienstnehmer welche Monate beim Insolvenzentgeltfonds (IESG-Fonds) angemeldet gehabt hätten und habe in diesen Monaten die lohnabhängigen Abgaben auf Null gesetzt (da die Steuerpflicht nur bei Zufluss entstehe). Dieses sei ersichtlich im Arbeitsbogen aus der Berechnungstabelle (Datei) „Berechnung Staff24.xls“, Tabellenblatt „Berechnung DB_LSt_2009“ (siehe Anhang „Berechnung Staff24.xls“). Darin sei ersichtlich, dass die lohnabhängigen Abgaben der Monate Mai und Juni auf Null seien. Aus der Datei „Betriebsakt_2009_07_07.xls“, Tabellenblatt „Berechnung_Bedingte“ (siehe Anhang „Betriebsakt_2009_07_07.xls“) sei die Anmeldung der Dienstnehmer beim IESG-Fonds ersichtlich. Daraus folge, dass nur von den tatsächlich ausbezahlten Gehältern/ Löhnen die lohnabhängigen Abgaben berechnet worden seien.

Die Aufteilung der Geschäftsführerbezüge pro Monat des Zeitraumes 1/2007 bis 6/2009 sei aus Anhang „Kopie von VerrKonto Bf. wg Fälligkeit BFG 301115.xls“ ersichtlich. Der Stellungnahme des Bf. in diesem Punkt sei zu entgegnen, dass es sich bei den hier abgeflossenen Bargeldebeträgen nicht um Akonto-Lohnzahlungen an Dienstnehmer aus der Kassa handeln könne. Die Zeugin P-8 sage im Finanzstrafverfahren aus, dass sie nicht beobachtet habe, dass der Gf Bf. Gelder aus der Kassa entnommen habe (siehe Anhang „Zeugenaussage P-8“):

„Frage: Wie lange waren Sie in der G-2 (vormals G-1) angestellt?“

Antwort: Ich glaube, ich war auf alle Fälle mehr als 3 Jahre angestellt, weil ich dort gelernt habe und dann noch 2 oder 3 Monate länger.

Auf die Frage, welchen Zeitraum das betrifft: Das war von 2006 bis November 2009

Frage: Welche Aufgaben hatten Sie im Unternehmen?

Antwort: Ich saß beim Empfang, Telefon, Aufnahme von Gesprächen, also Bewerbungsgespräche und alles was so angefallen ist, z.B. Stundenzettel angenommen und kontrolliert und nachgerechnet, oder Urlaubsanträge ausgefüllt. Alle Bewerbungsdaten, die in einem Lebenslauf stehen, habe ich in das Programm eingegeben und Angebote und Aufträge geschrieben, wenn das der Personalberater vorgegeben hat.

Auf die Frage, wer der Personalberater war: Das waren mehrere, da war ein ständiger Wechsel, z.B. P-9, P-10, P-11, P-12, P-13.

Frage: Welche Aufgaben hatte Herr Bf. im Unternehmen? Was hat er gearbeitet?

Antwort: Das war unser Geschäftsführer, der machte alles. Eine richtige Einsicht habe ich nicht gehabt, denn er hatte sein eigenes Büro.

Frage: Wer hat im Unternehmen die Lohnverrechnung und die Buchhaltung erledigt?

Antwort: Das war ausgelagert. Das hat G-3 gemacht.

Frage: Haben Sie Vorarbeiten für die Lohnverrechnung erledigt?

Antwort: Ja, ich habe die Stunden in das Programm eingegeben und an die G-3 übermittelt. Da sind die fertigen Lohnzettel von der G-3 gekommen. Als Lehrling habe ich immer mitgeholfen und war dann erst das letzte halbe Jahr dafür verantwortlich.

Frage: Wer war noch in diesem Bereich tätig?

Antwort: Frau P-14, an den Vornamen kann ich mich jetzt nicht mehr erinnern.

Frage: Wer hat die Anweisungen zur Eingabe gegeben?

Antwort: Vom Chef (Bf.) aus und die Kolleginnen, Frau P-14 und P-15.

Frage: Haben Sie auch in der Buchhaltung bei der Verbuchung oder beim Vorbereiten von Buchungen geholfen?

Antwort: Nein. Buchhaltung war ganz G-3 und Bf. Sache.

Frage: Wer im Unternehmen hatte Kontakt mit dem Steuerberater?

Antwort: Wir schon auch, da ist es nur um die Lohnverrechnung gegangen, ansonsten nur der Herr Bf., der immer hingefahren ist, wenn etwas war.

Frage: Was meinten sie mit ‚wenn etwas war‘? Können Sie sich an einen Vorfall erinnern?

Antwort: Nein. Ich kann mich nur erinnern, dass er immer sagte, er muss jetzt schnell zum Steuerberater fahren.

Frage: Waren Sie auch bei Gesprächen mit dem Steuerberater betreffend die Bilanzierung der Jahre 2007 und 2008 dabei?

Antwort: Nein.

Frage. Können Sie jemanden nennen, der dabei war?

Antwort: Nein. Das hat immer der Herr Bf. alleine gemacht: Ich kann mich nicht erinnern, dass jemand dabei war.

Frage: Können Sie sich erinnern, was über die Verbuchung von zusätzlichen Geschäftsführerbezügen gesprochen wurde?

Antwort: Nein.

Frage: Wer im Unternehmen konnte vom Geschäfts-Firmenkonto Geld beheben, d.h. wer war zeichnungsberechtigt bei der Bank?

Antwort: Nein, das weiß ich nicht. Ich schätze, der Herr Bf..

Frage: Wer hat tatsächlich Geld behoben?

Antwort: Da weiß ich nichts.

Frage: Gab es im Unternehmen eine Kasse mit Bargeld? Wer hatte Zugriff zu dieser?

Antwort: Ja. Das waren die Frau P-15 und die Frau P-14 und zuletzt ich dann.

Frage: Hat Herr Bf. Bargeld aus dieser Kassa genommen?

Antwort: Nein. Er hatte keinen Schlüssel. Die Kassa war im Trolley verwahrt und die Schlüssel hatten wir selbst mit.

Frage: Hat Herr Bf. Bargeld bekommen, indem er bei ihnen um dieses ersucht hatte? Ist das vorgekommen?

Antwort: Er hätte nur Geld bekommen, wenn er einen Beleg gehabt hätte. Wir haben ja das Kassabuch führen müssen. Ich kann mich nicht erinnern, ob das vorgekommen ist.

Frage: Welche Werbeleistungen hat Herr Bf. für die G-2 (vormals G-1) erbracht?

*Antwort: Er war Hauptsponsor beim G-4 in OrtX*** und bei G-5 auf den Banden.*

Auf die Frage, ob Herr Bf. Werbeleistungen für die Firma erbracht hat: Da fällt mir nichts ein.

Frage: Wer hat die Buchungen der Zahlungen an Herrn Bf. am 7650 Konto (Werbeleistungen Bf.) veranlasst?

Antwort: Dazu weiß ich gar nichts.

Frage: Können Sie jemanden nennen, der über Verbuchungen der Werbeleistungen oder überhaupt über die Buchhaltung Bescheid wissen könnte?

Antwort: Nein, nur die G-3.“

Weiter sei zu bemerken, dass der Steuerberater die Beträge, die am Verrechnungskonto ausgehaftet hätten, mit 4% verzinst und für die aushafteten Beträge die lohnabhängigen Abgaben berechnet und für diese eine Rückstellung gebildet habe. Das deute darauf hin, dass es sich hier um Geschäftsführerbezüge handle. Wenn es sich wie behauptet um Lohn-Akontozahlungen gehandelt hätte, wäre keine Verzinsung am Verrechnungskonto durchgeführt und keine gewinnmindernde Buchung als Geschäftsführerbezug auf das Geschäftsführerkonto durchgeführt und keine Rückstellung für darauf anfallende lohnabhängige Abgaben gebildet worden. Die Lohnverrechnung hätte hingegen richtig gestellt werden müssen, um diese Lohnzahlungen ordnungsgemäß der Sozialversicherung und der lohnabhängigen Abgaben zu unterziehen. Das sei nicht passiert. Im Strafverfahren sei der damalige Steuerberater der G-2 vom Bf. nicht von

seiner Verschwiegenheit entbunden worden, sodass dieser als Zeuge dazu nicht habe befragt werden können.

Es liege der Abgabenbehörde noch keine Information vor, ob das Personalverrechnungskonto für die Jahre 2008 und 2009 vom Bf. vorgelegt werde. Sobald die Verrechnungskonten vorliegen würden, würden diese an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 16. März 2016 übermittelte der Bf. die Konten 2300 (Lohn- und Gehaltsvorschüsse) und 3700 (Verrechnungskonten Personal) der G-2.

Die Auszahlungen von (insbesondere) Bar-Aconti an Dienstnehmer seien im Jahr 2008 offensichtlich über das Konto Lohn- und Gehaltsvorschüsse (Kontonummer 2300) geführt worden. Insgesamt seien Gehaltsvorschüsse in einer Größenordnung von mehr als € 100.000,00 im Jahr 2008 an Dienstnehmer ausbezahlt worden, überwiegend als Bar-Aconti. Ebenfalls vorgelegt werde das Konto 3700 (Verrechnungskonto Personal). Im Gegensatz zum Jahr 2007 würden darüber aber augenscheinlich im Jahr 2008 keine Aconti mehr geführt, sondern „nur“ die regelmäßigen Lohn- und Gehaltsüberweisungen.

Ebenso übermittelt würden verschiedene Lohn- und Gehaltsabrechnungen, die der Bf. selbst noch bei seinen Unterlagen aufgefunden habe. Die darin ausgewiesenen Aconti seien jeweils auch auf dem Konto Lohn- und Gehaltsvorschüsse ersichtlich, sodass (auch) vor diesem Hintergrund davon auszugehen sei, dass diese Aconti, die der Bf. an Dienstnehmer ausbezahlt habe, ordnungsgemäß den Lohnabgaben unterzogen worden seien.

Die Beschaffung der Konten für das Jahr 2009 sei (trotz Kontaktaufnahme des Rechtsvertreters des Bf. mit dem früheren Steuerberater) nicht (mehr) möglich gewesen. An der Gepflogenheit der umfangreichen Bar-Aconti an Dienstnehmer habe sich aber nichts geändert; dies mit Ausnahme der Monate vor Konkurseröffnung; hierüber sei vom Rechtsvertreter des Bf. bereits ausgeführt und auf die Anmeldungen zum IESG-Fonds verwiesen worden.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2016 wurde dem Bf. seitens des Bundesfinanzgerichtes das Schreiben des Finanzamtes vom 24. Februar 2016 samt Beilagen zur Kenntnis übermittelt.

Mit Vorhalt vom 29. August 2016 gab das Bundesfinanzgericht dem Bf. letztmalig Gelegenheit, einen Gleichbehandlungsnachweis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zu erbringen. In den nachstehend aufgegliederten Abgaben seien keine Lohnsteuern enthalten, da diese der Gleichbehandlung nicht unterlägen, sondern gemäß § 78 Abs. 3 EStG jedenfalls (gegebenenfalls gekürzt) zu entrichten seien. Außerdem seien die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2007-2009

herausgenommen, da diese seitens des Finanzamtes nicht zweifelsfrei auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume hätten aufgegliedert werden können. Dies gelte jedoch nicht für die Lohnsteuern 2007-2009, da hier mangels Gleichbehandlung eine Aufgliederung nicht erforderlich sei.

Informativ wurde darauf hingewiesen, dass entgegen der Rechtsansicht des Bf. eine weitere mündliche Verhandlung nicht stattfinden werde, da diese bereits am 24.9.2013 durchgeführt und somit seinem Antrag entsprochen worden sei.

Mit Schreiben vom 29.11.2016 beantwortete der Bf. den Vorhalt und führte aus:

1. Zunächst werde dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht, dass eine weitere Urkundenvorlage unter Bezug auf das gegenständliche beim Bundesfinanzgericht anhängige Haftungsverfahren direkt bei der Abgabenbehörde erster Instanz erfolgt sei. Diese Urkundenvorlage (samt den damals vorgelegten Urkunden) werde zur Information des Bundesfinanzgerichts an dieses übermittelt und auf das Vorbringen in diesem Schriftsatz vom 16.03.2016 verwiesen.
2. Die Kritik des Finanzamtes in der Eingabe vom 24.02.2016 an das Bundesfinanzgericht, wonach *„die Behauptung des Beschwerdeführers, dass das Finanzamt die Forderungen beim Ausgleichsverfahren nicht ordnungsgemäß angemeldet habe, (...) schlichtweg erfunden“* sei, scheine der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers doch etwas zu streng zu sein:

Der Beschwerdeführer habe durch seine Rechtsvertretung mit Vorhaltsbeantwortung vom 07.10.2015 die der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers vorliegende Überweisungsliste des Ausgleichsverwalters vom 04.11.2009 vorgelegt, die ein Quotenerfordernis von € 134.102,87 ausweise und keine „anerkannte Forderung“ der Abgabenbehörde und auch keinen Auszahlungsbetrag an das Finanzamt enthalte. Aus den vom Finanzamt St. Pölten mit Schreiben vom 24.02.2016 vorgelegten Unterlagen, konkret dem elektronischen Aktenvermerk für die Zeit zwischen 11.06.2009 und 30.11.2009, ergebe sich Folgendes:

Am 22.10.2009 habe ein Mitarbeiter der Finanzverwaltung offenbar mit dem Ausgleichsverwalter telefoniert, der mitgeteilt habe, dass *„die Ausgleichsquote hinterlegt (worden sei), jedoch ohne Krankenkasse und Finanzamt - da gestundet“*. Der elektronische Aktenvermerk enthalte sodann den Eintrag: *„Daher sofort Rekurs veranlassen“*. Aus dem Aktenvermerk des Finanzamtes sei zunächst nicht ersichtlich, ob dieser Rekurs tatsächlich eingebracht und (allenfalls) welche gerichtliche Entscheidung darüber gefällt worden sei. Aus dem Aktenvermerk ergebe sich allerdings, dass (auch) der Masseverwalter damals die Ansicht vertreten habe, dass die hinterlegte Ausgleichsquote die Finanzamtsforderung nicht enthalte.

Der vorgelegte Zahlungsbeleg über € 47.232,83 weise als Auftraggeberin nicht den Ausgleichsverwalter, sondern die G-1 aus; der Zahlungsgrund sei zwar mit „Quote

Ausgleich“ angeführt, dem zuvor beschriebenen Aktenvermerk zufolge sei diese Zahlung aber offenbar gerade nicht durch den Ausgleichsverwalter vorgenommen worden und habe die beim Ausgleichsverwalter hinterlegte Ausgleichsquote auch die Forderung des Finanzamtes nicht mitumfasst.

Gestellt werde der Antrag auf Beischaffung des Anmeldeverzeichnisses im Ausgleichsverfahren zu Geschäftszahl N-2 des LG ****, aus dem sich ergebe, dass die Abgabenschuld von der Finanzbehörde erster Instanz ordnungsgemäß angemeldet worden sei.

3. Mit Verständigung des Bundesfinanzgerichts vom 29.08.2016 habe das Bundesfinanzgericht informativ bekanntgegeben, dass *„entgegen Ihrer Rechtsansicht eine weitere mündliche Verhandlung nicht mehr stattfinden wird, da diese bereits am 24.09.2013 (demnach vor mehr als 3 Jahren) durchgeführt und somit Ihrem Antrag entsprochen wurde“*.

Der Beschwerdeführer halte diese Rechtsansicht für nicht korrekt: Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Vorlageantrag (§ 264 BAO) vom 06.03.2012 wörtlich den Antrag „auf Abführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz“ gestellt habe; dies insbesondere zur Einvernahme des Beschwerdeführers. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sei demnach fristgerecht gestellt (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO). Darüber hinaus sei eine mündliche Berufungsverhandlung stets dann durchzuführen, wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich halte oder es der Senat auf Antrag eines Mitgliedes beschließe (§ 274 Abs. 2 BAO).

Dem Beschwerdeführer sei ein Teil der maßgeblichen Rechtsmittelinformation erst im Zuge des Verfahrens zugänglich geworden, unter anderem wegen des parallel vor dem Landesgericht **** geführten Finanzstrafverfahrens, in welchem der Beschwerdeführer zwischenzeitig rechtskräftig freigesprochen worden sei.

Der Beschwerdeführer habe mit Vorhaltsbeantwortung vom 07.10.2015 (Beantwortung des Vorhaltes vom 13.08.2015 samt Beweisanträgen und Urkundenvorlage) den wesentlichen Inhalt der Argumentation im Finanzstrafverfahren vorgelegt; dies einschließlich verschiedener Urkunden. Der Beschwerdeführer habe diese Argumentation auch zum integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Abgabenhaftungsverfahrens gemacht. Das entsprechende Vorbringen werde unter einem nochmals wiederholt:

Der Beschuldigte verfüge kaum noch über Unterlagen der Firma G-2, habe aber in Ansehung des Ermittlungsverfahrens noch umfangreiche Nachforschungen angestellt. Er bringe durch seinen Verteidiger nachstehende Urkunden in Vorlage:

- Konvolut Kassaausgang vom 06.11.2008, 10.09.2008, 12.01.2009, 17.10.2008 und 06.06.2008 Beilage./1
- Barauszahlungsliste Dienstnehmer vom Mai 2008 Beilage./2

Hieraus ergebe sich Folgendes:

Die G-2 habe in jedem Monat einen Teil ihrer Dienstnehmer bar ausbezahlt; dies einerseits deshalb, weil einige der ausländischen Dienstnehmer in Österreich über gar keine Kontoverbindung verfügt hätten; andere hätten aus persönlichen Gründen die Übergabe von Bargeld (anstatt einer Überweisung) verlangt. Für Mai 2008 sei ein Betrag in Höhe von € 2.570,63 in bar übergeben worden; die jeweiligen Dienstnehmer seien einschließlich ihrer Personalnummer im Unternehmen der Firma G-2 persönlich angeführt. Die jeweiligen Beträge (monatlich in einer Größenordnung zwischen € 500,00 und € 5.000,00) der Barzahlungsliste seien in Ort***** bar ausgehändigt worden. Selbstverständlich seien die ausbezahlten Beträge ordnungsgemäß beim jeweiligen Dienstnehmer der Lohnsteuer und den weiteren Lohnabgaben unterzogen worden.

Darüber hinaus habe der Beschuldigte in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der G-2 auch „auswärts“ Lohnanteile und Lohnvorschüsse ausbezahlt:

Die auf den Kassaausgängen angeführten Personen (P-1, P-2, P-3 und P-4) seien jeweils polnische Haustechniker gewesen, die überwiegend bei Beschäftigterbetrieben in Oberösterreich eingesetzt gewesen seien. Hier sei es regelmäßig so, dass der Beschuldigte mit Bargeld zu den jeweiligen Beschäftigterbetrieben oder Baustellen gefahren sei und dort den Mitarbeitern das Geld bzw. die Lohnvorschüsse in bar ausgehändigt habe und sich die Übergabe des Geldes durch Unterschriftsleistung habe bestätigen lassen. (Wenn beim Datum jeweils stehe „Ort*****, Datum“, so liege das daran, dass diese Kassaausgänge im Betrieb in Ort***** ausgedruckt worden seien. Unterschrieben worden seien sie aber jeweils am Sitz des Beschäftigterbetriebes.) Darüber hinaus sei es auch so gewesen, dass sich oft erst vor Ort gezeigt habe, dass noch weiteren Mitarbeitern Lohnbestandteile oder Akonti in bar ausgezahlt werden müssten. In all diesen Fällen habe der Beschuldigte die Auszahlungen entweder jeweils von seinem Privatgeld vorgenommen und sich anschließend vom Betrieb refundieren lassen oder aus dem Betrieb einen größeren Bargeldbetrag entnommen, vor Ort die Mitarbeiter ausbezahlt und den verbleibenden Geldbetrag wieder eingelegt.

Die genannten Zahlungen an Mitarbeiter seien jeweils ausnahmslos ordnungsgemäß den Lohnabgaben unterzogen worden.

Die genannten Vorgänge seien von der steuerlichen Vertretung über das Verrechnungskonto des Beschuldigten geführt worden (überwiegend unter der inhaltlich falschen Bezeichnung Privatentnahme/Privateinlage/Bareinlage). Sie hätten mit einem un versteuerten Geschäftsführerbezug nicht das Geringste zu tun.

Die anzeigende Finanzstrafbehörde treffe Ausführungen zur inneren Tatseite. Wörtlich werde ausgeführt: *„Für die Finanzstrafbehörde ergibt sich dadurch der Beweis, dass dem Beschuldigten spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bewusst war, dass diese von ihm erhaltenen Gelder Geschäftsführerbezüge darstellen und dass von diesen Bezügen lohnabhängige Abgaben abzuführen sind, sonst hätte er nicht zugelassen, dass eine Rückstellung betreffend diese lohnabhängigen Abgaben in die Bilanz eingestellt wird. Er*

wusste dadurch auch, dass die Lohnkonten seine Person betreffend nicht ordnungsgemäß geführt werden“. Diese Darstellung sei unrichtig:

Das Ausgleichsverfahren sei am D-3 eröffnet worden. Der Jahresabschluss 2007 sei entsprechend dem Eingangsstempel des Finanzamtes am D-7 - demnach 9 Tage nach Ausgleichseröffnung – überreicht worden. Unmittelbar vor Insolvenzeröffnung sei zwischen der rechtlichen und der steuerlichen Vertretung der Firma G-2 auch der hohe Stand des Verrechnungskontos des Beschuldigten erörtert worden; aus ökonomischen Gründen sei dann aber von einer Erfassung und richtigen Zuordnung jeder einzelnen Buchung abgesehen worden. Der steuerliche Vertreter habe damals darauf hingewiesen, dass in diesem Fall das Risiko bestehe, dass die Abgabenbehörden den Stand des Verrechnungskontos den Lohnabgaben unterziehen könnten, weshalb in der Bilanz eine entsprechende Rückstellung gebildet worden sei (zumal sich die Lohnabgaben im Insolvenzverfahren ohnehin nur mit der Quote auswirken könnten). Mangels rechtlicher und steuerrechtlicher Kenntnisse habe der Beschuldigte die Vorgangsweise damals akzeptiert; niemals könne ihm mit der Bildung der Rückstellung Wissenslichkeit vorgeworfen werden.

Die Kontoblätter, die zu den finanzstrafrechtlich relevierten Nachforderungen geführt hätten, seien nicht durch einen Buchhalter oder Steuerberater erstellt worden, sondern handle es sich hier um Excel Tabellen, die vom Lohnsteuerprüfer erstellt worden seien. Dies ergebe sich aus der Kopf- und Fußzeile.

Hieraus ergebe sich wiederum Folgendes:

Zunächst weise der Verteidiger darauf hin, dass die Journalisierung nicht chronologisch sei, die AS 64 („Konto 6300 und 6301 für 2007“) gehöre nämlich nicht zu den drei Blättern „Konto 3660 (Jahr 2007)“ von AS 59 bis AS 63. Aus den drei Blättern „Konto 3660 (Jahr 2007)“ ergebe sich wiederum, dass hier zwei Jahre „bunt vermischt“ würden, weil die AS 59 und die ersten 11 Zeilen der AS 59 verso das Jahr 2007 beträfen; danach - und chronologisch sinnlos - werde nach dem 31.12.2007 mit dem ersten April 2006 fortgesetzt, das sei der Zeitpunkt der Gründung des Unternehmens. Abgesehen vom geschilderten Bruch der Chronologie und des Umstandes, dass die Excel Tabelle, die mit Jahr 2007 überschrieben sei, auch alle (?) Buchungen für das Jahr 2006 enthalte, könnten diese Buchungen schon grundsätzlich nicht finanzstrafrechtlich releviert werden. Aus den Kontoblättern sei etwa ersichtlich, dass es sich bei Sollbuchungen in einer Größenordnung von rund € 50.000,00 (!) um reine Umbuchungen des Steuerberaters mit demselben Datum (dem Bilanzierungsstichtag 31.12.2007) und dem Vermerk UB (für Umbuchung) und einem Bezug zum Konto 9900 (einen buchhalterischen Verrechnungskonto) gehandelt habe.

Der Verteidiger habe keine Ahnung, wie es zu diesen Umbuchungen gekommen sei; klar scheine aber zu sein, dass diesen bilanziellen Um- und Nachbuchungen kein Geldfluss zu Grunde liege, jedenfalls aber ein derartiger Geldfluss mit der im Strafverfahren notwendigen Sicherheit niemals erwiesen werden könne.

Sehe man sich die Buchungen des Jahres 2006 an - die strafrechtlich niemals dem Beschuldigten zur Last gelegt werden könnten - so sei ersichtlich, dass zunächst nur Habenbuchungen getätigt würden (also Einlagen aus der Sicht des Beschuldigten). Dies sei nach dem Erinnerungsstand des Beschuldigten für die ersten 3 Buchungen glaublich zutreffend, weil der Beschuldigte zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit kurzfristig eigene Geldmittel als Darlehen in den Betrieb eingebracht habe. Der Beschuldigte sei sich allerdings sicher, dass er am 03.05.2006 keine € 21.000,00 in die Kassa eingelegt habe, weil er über derartige Geldmittel zum damaligen Zeitpunkt nicht verfügt habe.

Zahlreiche weitere Buchungen seien aufklärungsbedürftig, etwa jene mit dem Gegenkonto 30**** über - € 46.449,71 vom 31.07.2006. Nach der Kontobezeichnung handle es sich hier um ein Debitoren- oder Kreditorenkonto, also grundsätzlich Geld, das ein Kunde bezahle oder ein Lieferant bekomme. Warum dieser Betrag als „negative Buchung im Soll“ dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet werde, sei wohl nur dadurch zu erklären, dass die steuerliche Vertretung alle unklaren Buchungen stets zu Lasten des Verrechnungskontos des Beschuldigten verbucht habe, ohne zu diesem Zeitpunkt (bei Konkurseröffnung) die betriebliche Veranlassung oder die Richtigkeit der Buchung zu hinterfragen.

Der Beschuldigte könne auch nicht mehr sagen, was der Betrag von € 26.300,88 (mit dem Wortlaut „Übertragung von Herrn Bf. Finanzamt²⁹“) vom 30.09.2006 gewesen sein könne. Wenn zumindest die Bezeichnung der Buchung korrekt wäre, müsste es sich um eine Rückzahlung des Finanzamtes für oder zu Gunsten des Beschuldigten handeln, die selbstverständlich selbst dann, wenn man sie über ein Verrechnungskonto buche, niemals den Lohnabgaben unterzogen werden dürfte.

Der oben beschriebene Bruch der Chronologie setze sich dann auf der dritten Seite (AS 63) fort, weil nach den Umbuchungen zum 31.12.2006 (bezeichnet mit „Anpassung Stammkapital“ über € 17.500,00 - auch dieser Vorgang könne keine Lohnabgaben auslösen) lückenlos zum 31.12.2007 mit weiteren Buchungen fortgesetzt werde. Den Betrag der letzten Buchungszeile auf AS 63 (€ 73.397,77) habe der Prüfer dann einfach den Lohnabgaben hinzugerechnet (siehe Prüfungsbericht Seite 4 von 10; fälschlicherweise unter Bezugnahme auf das Konto 6300; richtig sei Konto 3660).

Letztlich habe damit der Lohnsteuerprüfer nichts anderes gemacht als ein chronologisch mehrfach durchbrochenes Sammelsurium aus Buchungen von zwei Jahren inklusive aller Um- und Nachbuchungen des Steuerberaters und inklusive aller Bewegungen über Kunden- und Lieferantenkonten, die von vornherein mit Lohnsteuerpflicht nichts zu tun haben könnten, den Lohnabgaben zu unterwerfen. Der Prüfungsbericht sei ganz offensichtlich für den Masseverwalter erstellt worden, der das Ergebnis unhinterfragt akzeptiert habe (wie dies Masseverwalter häufig tun würden, weil der Aufwand der Nachforschung und Rechtsmittelerhebung weitaus größer sei, als der „Quotenverlust“ in der Insolvenz).

Die zuvor beschriebene Kritik ließe sich noch endlos fortsetzen: Bemerkenswert sei etwa auch, dass für 31.12.2008 mit einem Bezug zu Kontonummer 6300 (das sei ganz offensichtlich ein betriebliches Aufwandskonto) ein Betrag von € 140.190,82 eingestellt worden sei. Darüber (mit Datum vom 31.12.2008) sehe man einen Betrag von € 4.000,00 mit dem Vermerk Zahlung P-7 07 (vorletzte Zeile in AS 65 verso). P-7 sei ein Kunde des Unternehmens gewesen, der Geld bezahle, nicht aber Geld erhalten habe. Der Beschuldigte wisse heute nicht mehr, ob er allenfalls einmal eine Barzahlung des Kunden P-7 entgegen genommen habe; niemals aber habe er eine betriebliche Barzahlung „in die eigene Tasche gesteckt“; Derartiges zu tun, gleichzeitig aber über das eigene Verrechnungskonto auszubuchen, wäre ein in mehrfacher Hinsicht sträflicher Unfug.

Insgesamt gehe der Verteidiger davon aus, dass bei den Buchungen zur Bilanzerstellung 2007, die zeitnahe zur Insolvenzeröffnung erfolgt sei, einfach „Kraut und Rüben vermischt“ worden seien, der Lohnsteuerprüfer diese Vermischungen bedenkenlos abgabenrechtlichen Feststellungen zugrunde gelegt und der Steuerberater vorsichtshalber eine entsprechende Rückstellung gebildet habe, anschließend die Abgabenbescheide an den Masseverwalter zugestellt worden seien, den das Ganze (aus reinen Praktikabilitätserwägungen) nicht mehr interessiert habe.

Niemals könnten derartige Feststellungen mit der im Strafverfahren notwendigen Sicherheit zu Grunde gelegt werden.

Das Finanzstrafverfahren werde daher einzustellen sein.

Im Abgabenhaftungsverfahren bestehe keine „Eventualmaxime“; der Beschwerdeführer sei nicht verpflichtet, jedes Vorbringen sofort und in der Berufung zu erstatten. Die Abgabenbehörden seien vielmehr verpflichtet, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien (§ 115 Abs. 1 BAO). Dieser Amtswegigkeitsgrundsatz bestehe auch im Haftungsverfahren nach den §§ 9, 80 ff. BAO. Den Parteien sei zu jeder Zeit Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben; die Abgabenbehörden seien verpflichtet, die Angaben der Abgabepflichtigen (auch: Haftungspflichtigen) zu deren Gunsten zu prüfen und zu würdigen.

Solange die Abgabenbehörden noch nicht entschieden hätten, müssten sie vorgebrachte Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse selbst dann prüfen und würdigen, wenn diese Angaben „nach Ablauf einer Frist“ erstattet worden wären (§ 115 Abs. 4 BAO); für das Vorbringen des Beschwerdeführers und seine Beweisanträge im Haftungsverfahren bestehe allerdings keine Fristgebundenheit, sodass der Beschwerdeführer auch keine Frist verletzt haben könne.

Das oben angeführte weitere Vorbringen des Beschwerdeführers sei ohne Fortsetzung der mündlichen Verhandlung niemals überprüfbar.

Der Beschwerdeführer stelle bzw. wiederhole den Antrag, ihn im Rahmen einer weiteren mündlichen Verhandlung (eigentlich: im Rahmen einer fortgesetzten Tagsatzung zu

der am 24.09.2013 begonnenen mündlichen Verhandlung) als Partei zu befragen. Dies insbesondere zum Beweis für die Tatsache, dass

- die über das Verrechnungskonto des Beschwerdeführers geführten Beträge mit einem un versteuerten Geschäftsführerbezug nichts zu tun hätten, sondern
- der Beschwerdeführer damit sowohl betriebliche Ausgaben bestritten habe als auch Barauszahlungen gegenüber Dienstnehmern, aber
- die zugrunde liegenden Vorgänge wegen der Insolvenz der G-2 nicht mehr aufgeklärt worden seien, sondern
- (vor allem) beleglose oder nicht (mehr) eindeutig zuordenbare Beträge, die im Wege der steuerlichen Vertretung interimistisch über das Geschäftsführerkonto verbucht worden seien, in der Insolvenz des Unternehmens nicht mehr aufgeklärt worden seien, sondern pauschal als „Geschäftsführerbezug“ gewidmet worden seien, weil
- Insolvenzverfahren einem Grundsatz der ökonomischen Abwicklung folgen würden; dies insbesondere mit der Konsequenz, dass von Ausgleichs- oder Masseverwaltern Steuerbescheide regelmäßig dann nicht bekämpft würden, wenn der voraussichtliche Aufwand für die steuerrechtliche und rechtliche Klärung und Verfahrensführung höher sei als der in der Insolvenz zu erwartende „Quotennachteil“.

Beantragt werde weiters die Ladung und Einvernahme des abgabenbehördlichen Prüfers P-5, pA Finanzamt St. Pölten; dies zum Beweis dafür, dass

- der Prüfer im Abgabenfestsetzungsverfahren „Kraut und Rüben vermischt“ habe und
- in den von ihm den Feststellungen zu Grunde gelegten Excel Tabellen zahlreiche Beträge enthalten seien, die schon definitionsgemäß niemals steuerpflichtig sein könnten und in den Excel Tabellen die Chronologie mehrfach durchbrochen sei; dies weiters zum Beweis dafür, dass
- der Prüfer diese Excel Tabellen zwar nicht selbst erstellt habe (sondern diese im Wege der steuerlichen Vertretung zur Verfügung gestellt worden seien), sich aber der Prüfer die Richtigkeit dieser Tabellen nicht angesehen bzw. diese nicht überprüft habe.

Nach Ansicht des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers seien diese Excel Tabellen eindeutig unrichtig, zumindest aber „überschießend“. Zusätzlich sei noch zu berücksichtigen, dass im Haftungsverfahren die Lohnabgaben erst ab dem Jahr 2007 relevant seien, aber die dem Prüfungsergebnis zu Grunde liegende Excel Tabelle auch zahlreiche Vorgänge enthalte, die auf das Jahr 2006 entfallen würden.

Insgesamt werde daher der Antrag gestellt, den erstinstanzlichen Haftungsbescheid aufzuheben und das gegenständliche Verfahren nach §§ 9, 80 ff. BAO zur Gänze einzustellen.

Der Vorhalt des BFG vom 29.8.2016 sowie die Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 29.11.2016 wurde dem Finanzamt zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In der am 20.2.2019 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

Parteienvertreter (PV):

„Der BF wurde in der Zwischenzeit bereits am 17.10.2016 vom Gericht mangels Verschuldens freigesprochen. Auch die Finanzstrafbehörde hat das Finanzstrafverfahren eingestellt. Ich verweise deshalb darauf, weil auch im Haftungsverfahren eine Schuldhafteigkeit vorausgesetzt ist. Im Strafverfahren wurde zwar nicht über die gesamten haftungsgegenständlichen Abgaben abgesprochen, aber über einen wesentlichen Teil. Außerdem wurden dem Beschwerdeführer (BF) die Lohnsteuerbescheide nicht mit dem Haftungsbescheid übermittelt.“

Amtsbeauftragter (AB):

„Aktenkundig sind ein Rückschein mit dem Vermerk ‚EH 1 v. 27.9.2010 + Bescheide‘ und ein Aktenvermerk, dass die Abgabenbescheide dem HB in Kopie beizulegen sind.“

PV:

„Auf dem Durchschlag des Haftungsbescheides ist ein Vermerk vom 29.09.2010 angeführt, der die Anweisung erteilt, auf der Durchschrift des Haftungsbescheides die Übermittlung der Abgabenbescheide zu vermerken. Der Haftungsbescheid enthält jedoch entgegen dieser Anordnung keinen derartigen Vermerk. Aus dem heute eingesehenen Rückscheinabschnitt ergibt sich, dass der gesamte vom Finanzamt für die Zustellverfügung vorausgefüllte Bereich (Name des Beschwerdeführers, Hinweis Haftender der G-2, Adresse, Geschäftszahl des Bescheides und Steuernummer, Art des Bescheides und Datum) mit einem einheitlichen Stift (Faserschreiber oder Tintenroller) beschrieben wurde. Nur der Vermerk ‚+ Bescheide‘ ist nachträglich mit Kugelschreiber angeführt. Daraus ergibt sich, dass die Bescheide niemals beigezeichnet waren.

Außerdem hatte der BF im Ausgleichsverfahren keine Eigenverwaltung. Mit Sicherheit wurde P-6 als Ausgleichsverwalter bestellt.“

BF:

„Meines Wissens nach bestand keine Eigenverwaltung. Dies ergibt sich schon daraus, dass dem Ausgleichsverwalter wegen des Sperrvermerkes sämtliche Poststücke zugestellt wurden.“

AB:

„Dem wird widersprochen, ich kann aber dazu keine Belege vorweisen, da in der Ediktsdatei infolge Zeitablaufs keine Eintragung mehr ersichtlich ist. Vor der Insolvenzrechtsnovelle 2010 hat es Ausgleichsverfahren nur mit Eigenverwaltung gegeben, weshalb die gegenständlichen Lohnsteuerbescheide vom 24.07.2009 an die damalige G-1 adressiert wurden.“

Auf den Hinweis der Richterin, dass das Gericht gemäß § 29 Abs. 1 AO bei Eröffnung eines Ausgleichsverfahrens einen Ausgleichsverwalter zu bestellen hat, wurde eingewendet:

AB:

„Nur im Falle eines Zwangsausgleiches hätten die Zustellungen an den Ausgleichsverwalter zu erfolgen, nicht jedoch in einem Ausgleichsverfahren. Ab der Novelle 2010 gibt es Sanierungsverfahren mit und ohne Eigenverwaltung. Dabei entspricht das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung dem damaligen Ausgleichsverfahren und das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung dem damaligen Zwangsausgleich.“

PV:

"Es ergibt keinen Sinn, wenn im Falle eines Ausgleichsverfahrens die Bescheide trotz Bestellung eines Ausgleichsverwalters nach wie vor an den Gemeinschuldner zugestellt würden. Ich bin sicher, dass die Frage der Postzustellung und der Postsperre mit der Differenzierung zwischen Ausgleich und Zwangsausgleich nichts zu tun hat.

Außerdem hätte der Haftungsbescheid nicht durch Hinterlegung zugestellt werden dürfen, da der BF eventuell ortsabwesend war. Ich bezweifle, dass der Haftungsbescheid überhaupt zugestellt wurde, da sich darauf keine Übernahmebestätigung des BF befindet. Ich konzedere jedoch, dass der Bescheid vom BF innerhalb der Berufungsfrist abgeholt wurde.“

Vor Befragung des Betriebsprüfers (BP) wurde eingewendet:

PV:

„Ich ersuche um Einvernahme des Betriebsprüfers als Zeuge unter Wahrheitspflicht.“

Es erging der Beschluss, dass der BP als Bediensteter des Finanzamtes Teil der belangten Behörde ist und daher nicht als Zeuge vernommen wird.

PV:

„Was sagt die Judikatur zu diesem Thema? Über die Frage der Haftung oder Nicht-Haftung des BF wird derzeit in zweiter Instanz in einem gerichtlichen Verfahren abgesprochen, das dem grundrechtlichen Standard eines Verfahrens vor einem Tribunal im Sinne der MRK entsprechen muss, zumal es sich um einen sehr weitreichenden Grundrechtseingriff, nämlich des Eigentums des BF in einer Größenordnung von rund € 400.000,00 handelt. Es verletzt meiner Ansicht nach diese Rechte, wenn jenes Organ, das damals die Ermittlungen geführt hat, außerhalb einer gerichtlich sanktionierbaren Wahrheitspflicht bloß als Informant und damit als Partei befragt wird, jedenfalls nicht als Zeuge. Es wäre sowohl in einem Verfahren vor einem Zivilgericht als auch in einem Verfahren vor einem Strafgericht undenkbar, dass ein Ermittlungsorgan nicht als Zeuge über historische Wahrnehmungen befragt wird, zumal das abgabenrechtliche Prüfungsorgan auch keine Sachverständigenfunktion hat. Selbst für Sachverständige gilt, dass diese nach § 288 StBG unter strafrechtlicher Wahrheitspflicht stehen.“

BP:

„Die Hinzurechnungen basieren auf den Einzahlungen und Behebungen auf dem Verrechnungskonto des BF, die am Jahresende vom damaligen Steuerberater dem Konto 6300, dem Konto für Geschäftsführerbezüge, zugerechnet wurden. Es hat mehr Auszahlungen als Einzahlungen gegeben. Mit 01.01.2007 hatte dieses Konto einen Saldo von € 20.089,18 zugunsten des BF. Im Jahr 2006 hatte er mehr Einlagen getätigt als Entnahmen. Im Jahr 2007 wurde in den ersten drei Monaten dieses Guthaben durch mehr Entnahmen aufgebraucht und ab März 2007 wurden monatlich bis Juli mehr Entnahmen getätigt als Einlagen und auch im Dezember. Mit 31.12.2007 verblieb auf diesem Konto 3660 ein Saldo von € 73.397,77, der vom Steuerberater oder einem seiner Mitarbeiter auf das Konto 6300 umgebucht wurde. Beim Konto 3660 war somit Soll und Haben - Gleichheit gegeben. Aufgrund meiner Berechnung der Jahresabgabe Lohnsteuer, DB und DZ habe ich einen durchschnittlichen Prozentsatz mit Lohnsteuer für das Jahr 2007 ermittelt in Höhe von 46,8539 Prozent und habe diesen Prozentsatz auf die jeweiligen Monatssalden angewendet. Der Prozentsatz bei der Berechnung DB und DZ ist ein fixer und nicht variabler von 4,5 Prozent und 0,42 Prozent. Das gleiche Verfahren habe ich nachträglich auch für die Jahre 2008 und 2009 angewendet, wobei angemerkt wird, dass der Saldo per 31.12.2008 in Höhe von € 140.190,82 ebenfalls auf das Konto 6300 umgebucht wurde. Für die Monate Jänner bis Juni 2009 wurde noch keine Umbuchung auf das Konto 6300 von der steuerlichen Vertretung durchgeführt. Dazu lege ich Unterlagen über die Berechnung der Lohnabgaben betreffend die Summe der Einnahmen nach Abzug der Einlagen am Verrechnungskonto vor.“

PV:

„Ich beziehe mich bei den Fragen auf meine Vorhaltsbeantwortung vom 13.01.2016, geschrieben nach einer Einsicht des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung. Da dieser heute nicht aufliegt, lege ich Kontoblätter vor, die aus dem Strafakt des BF, basierend auf den vom Betriebsprüfer selbst erstellten Excel-Tabellen der Konten 3660 und 6300, stammen.

Zu den beiden Lohnsteuerprüfungsberichten halte ich fest, dass die angeblichen Privatnutzungen von Firmen-PKW's seitens des BF nicht stattfanden, da im Gegenteil sogar mit dem Privat-PKW betriebliche Fahrten unternommen wurden.“

BF:

„Das entspricht den Tatsachen, aber auch die Firmenangestellten nutzten die betrieblichen PKW's nicht privat, da diese Fahrzeuge abends nach Büroschluss am Firmenparkplatz verblieben sind.“

BP:

„Die Frage der Privatnutzung war während der Prüfung Thema. Es konnten allerdings keine Fahrtenbücher vorgelegt und damit auch kein Nachweis für eine ausschließliche betriebliche Nutzung erbracht werden.“

PV:

„Haben Sie mit den betreffenden Mitarbeitern darüber Rücksprache gehalten?“

BP:

„Nein, eine Bestätigung über eventuelle Privatfahrten habe ich nicht erhalten.“

Auf die Frage der Richterin, ob ein Gleichbehandlungsnachweis erbracht werden kann, erklärte der

PV:

„Es ist mir nach wie vor mangels vorhandener Unterlagen infolge der lange verstrichenen Zeit nicht möglich, einen Gleichbehandlungsnachweis erbringen zu können.“

Ich beantrage, das Prüfungsergebnis mangels Verschuldens des BF nicht der Haftung zu unterziehen.

Außerdem hat der BF im Zeitpunkt der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit mit einer Altlast von ca. € 75.000,00 begonnen, zu deren Entrichtung er meines Erachtens nicht verpflichtet gewesen wäre, jedenfalls trifft ihn aber an der Nichtentrichtung dieser historischen Altschuld kein schuldhaftes Fehlverhalten, welches aber im Haftungsverfahren notwendig ist.

Darüber hinaus haben die im März 2009 in Höhe von ca. € 44.000,00 erfolgten Zahlungen, daher innerhalb von drei Monaten vor Ausgleichseröffnung, keine Berücksichtigung gefunden. Dem BF ist aber zugute zu halten, dass er noch in der Zeit vor Ausgleichseröffnung an die Abgabengläubigerin einen Betrag dieser Größenordnung überwiesen hat. Schon wegen meiner Lebenserfahrung ist auszuschließen, dass andere Gesellschaftsgläubiger in den letzten drei Monaten vor der Ausgleichseröffnung vom D-3 in dieser Größenordnung bedient worden sind, die in etwa 40 - 45 Prozent des Haftungsbetrages ausmacht.

Weiters wurden in den letzten Monaten vor Ausgleichseröffnung die auf die Dienstnehmerbezüge entfallenden Lohnabgaben noch voll dem Finanzamt gemeldet, obwohl die Löhne nicht mehr oder nicht mehr vollständig bezahlt wurden. Aus den Anmeldungen von rückständigen Löhnen beim IESG Fonds durch die Dienstnehmer ergibt sich, dass die Löhne zumindest ab April 2009, bei zahlreichen Dienstnehmern bereits ab Jänner 2009 nicht mehr bezahlt wurden.“

BP:

„Diese zu viel gemeldeten Lohnabgaben gehen aus meinem Lohnsteuerprüfungsbericht vom 24.07.2009 hervor.“

PV:

„Nach den exzessiven Zahlungen des Unternehmens zwischen Oktober und November 2008 in einer Höhe von rund € 115.000,00 gab es zum Zeitpunkt 17.11.2008 nur noch einen minimalen Rückstand von € 517,00, also fast null. Die Anrechnung der Zahlungen von rund € 44.000,00 im März 2009 ohne Verrechnungsweisung auf die älteste Abgabenschuld muss demnach - aus meiner Sicht - zwingend zur Folge haben, dass

sich der Haftungsbetrag reduziert, weil es ja vor einem Fälligkeitszeitpunkt 17.11.2008 überhaupt keinen weiteren historischen und daher abzudeckenden Rückstand gegeben hat. Ebenso die Zahlungen vom August und September 2009 und die weiteren Zahlungen ab Oktober 2009, soweit diese (und das ist die Mehrzahl) ohne Verrechnungsweisung erfolgt sind.

Außerdem wurde die Zahlung vom 25.11.2009 über rund € 47.000,00 nicht berücksichtigt.“

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 eingebracht werden können.

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

Unbestritten ist, dass dem Bf. als Geschäftsführer der G-2 (bis D-2 G-1) die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft vom D-10 bis D-3 (Ausgleichseröffnung) sowie vom D-1 (Aufhebung des Ausgleiches) bis D-4 (Konkurseröffnung) oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Dem Einwand des Bf., dass er im Zeitpunkt der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit mit einer Altlast von ca. € 75.000,00 begonnen habe, zu deren Entrichtung er nicht verpflichtet gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass am D-10 auf dem Abgabenkonto ein Rückstand von € 32.090,00 bestand, der vom Bf. zu entrichten war, da sich ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Vertretertätigkeit darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0079), weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Darüber hinaus wurde der Bf. für die am D-10 ausstehenden Abgaben ohnedies nicht zur Haftung herangezogen, da diese mit den Zahlungen vom 27.7. und 1.8.2007 entrichtet wurden.

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 in nachfolgend zu bestimmender Höhe fest, da m it Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom D-1 das über das Vermögen der G-1 am D-3 eröffnete Ausgleichsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Ausgleiches (40%, davon entrichtet 10%) aufgehoben und mit weiterem Beschluss vom D-5 das am D-4 über das Vermögen der G-2 eröffnete Konkursverfahren nach Schlussverteilung (0,3%) aufgehoben wurde.

Der Einwand des Bf., dass das Finanzamt seine Forderungen im Ausgleichsverfahren nicht angemeldet habe, da dieses in der Überweisungsliste der Quotenzahlung nicht aufscheine, geht ins Leere, weil das Finanzamt am 23.7.2009, 29.7.2009 und 5.8.2009 Forderungen in Höhe von € 286.794,86, € 144.265,21 sowie € 10.897,56, in denen die bis dahin fälligen haftungsgegenständlichen Abgaben enthalten sind, im Ausgleichsverfahren der Gemeinschuldnerin anmeldete.

Der Einwand des Bf., dass auf den ihm übermittelten Anmeldungsformularen kein Eingangstempel des Insolvenzgerichtes ersichtlich sei, weshalb an der tatsächlichen Forderungsanmeldung gezweifelt werden müsse, ist vollkommen unberechtigt, da sich ein solcher mangels persönlicher Einreichung bei Gericht nicht darauf befinden kann und nicht ernsthaft in Erwägung gezogen werden kann, dass die Abgabenbehörde eine Forderungsanmeldung vortäuscht.

Ebenso wie der Bf. bestritt, dass es sich bei der am 25.11.2009 erfolgten Zahlung von € 47.232,83 um die Quotenzahlung handelte, da diese nicht vom Masseverwalter, sondern der Gemeinschuldnerin geleistet worden sei.

Diese Zahlung wurde mit den Masseforderungen Lohnabgaben 10/2009 sowie in Höhe von € 44.619,48 als Quotenzahlung mit den von der Einbringung ausgesetzten Ausgleichsforderungen verrechnet (Geschäftsfall „96“).

Mit dem Vorbringen, dass gemäß § 156 KO für die Gemeinschuldnerin durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich eine Restschuldbefreiung eingetreten sei, ist der Bf. grundsätzlich im Recht. Allerdings lässt daraus nichts gewinnen, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diese Restschuldbefreiung nur für die Gemeinschuldnerin Wirksamkeit entfaltet, nicht aber für etwaige Haftungspflichtige:

Nach Abschluss eines Ausgleichs ist - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - anzunehmen, dass der in der Ausgleichsquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabenforderung uneinbringlich sein wird. Eine rechtskräftige Bestätigung eines Ausgleichs des Primärschuldners steht der Geltendmachung der Haftung nach den §§ 80 ff. BAO auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Die Frage eines vereinbarten Wiederauflebens im Falle der Nichteinhaltung der Quoten stellt sich daher gar nicht. Deshalb ist es im gegenständlichen Fall auch unerheblich,

ob eine (qualifizierte) Mahnung erging, weil diese lediglich im Verfahren gegen den Primärschuldner vorausgesetzt ist, nicht aber im Haftungsverfahren, weil auch im Falle einer vollständigen Erfüllung des Ausgleiches die restlichen Schulden nicht untergehen, sondern für einen Haftungsschuldner zur Zahlung verbleiben.

Da aber lediglich die erste Rate von 10% entrichtet wurde, gelten (vorerst vor Abzug der Konkursquote) 90% der Forderungen als uneinbringlich.

Die Quotenzahlungen waren nicht auf die älteste Abgabenschuld zu verrechnen, sondern aliquot auf die Ausgleichs- bzw. Konkursforderungen. Entgegen der Berufungsvorentscheidung waren allerdings (vorerst) keine Abgabenschuldigkeiten aus der Haftung zu nehmen, weil die Verpflichtung zur Entrichtung der Ausgleichsforderungen bereits vor der Ausgleichseröffnung bzw. für die ab 15.7.2009 fälligen Abgaben als Masseforderungen im Ausgleichsverfahren bzw. zwischen der Beendigung des Ausgleichsverfahrens und der Konkurseröffnung als weiterhin zu entrichtende Abgabenschulden für den Bf. bestand.

Aus dem Vorbringen des Bf., ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben wäre erst während des Insolvenzverfahrens festgestellt worden, lässt sich nichts gewinnen, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Dem Einwand des Bf., dass die Bescheide vom 24.7.2009 nicht wirksam ergangen seien, da diese im Ausgleichsverfahren dem vom Gericht bestellten Ausgleichsverwalter P-6 hätten zugestellt werden müssen, ist zu entgegnen, dass es vor der Insolvenzrechtsnovelle 2010 nur für das Konkurs- und Zwangsausgleichsverfahren eine Postsperre gemäß § 78 KO gab, nicht jedoch für das Ausgleichsverfahren nach der AO. Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass das damalige Zwangsausgleichsverfahren dem nunmehrigen Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung entspricht, jedoch das damalige Ausgleichsverfahren dem nunmehrigen Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung.

Die aufgrund der ersten Lohnsteuerprüfung am 24.7.2009 erlassenen Bescheide wurden daher ordnungsgemäß der damals in einem Ausgleichsverfahren befindlichen GmbH zugestellt.

Die Behauptung des Bf., dass die Abgabenfestsetzungsbescheide ihm nicht spätestens mit dem Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht worden seien, was sich auch daraus ergebe, dass der Haftungsbescheid beigelegte Bescheide nicht ausgewiesen habe und

der Vermerk „+ *Bescheide*“ auf dem Zustellnachweis mit einem anderen Schreibstift angebracht sei, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zutreffend.

Aus der Gesamtschau ergibt sich nämlich, dass der Haftungsbescheid vom 27.9.2010 datiert und einen Vermerk der Finanzamtsvorständin vom 29.9.2010 trägt, wonach die Abgabenbescheide in Kopie beizulegen seien und dies auf der Durchschrift des Haftungsbescheides bzw. am Rückschein zu vermerken sei. Die Verwendung eines anderen Schreibstiftes kann schlüssig so erklärt werden, dass zunächst zugleich mit dem Haftungsbescheid auch der Rückschein angefertigt wurde und der Vermerk „+ *Bescheide*“ erst nach der Anweisung der Vorständin angebracht wurde. Dass der Haftungsbescheid zu diesem Zeitpunkt noch nicht versandt war, ergibt sich auch aus dem erst am 11.10.2010 erfolgten Zustellversuch durch die Post. Es kann auch den Bediensteten des Finanzamtes nicht ernsthaft unterstellt werden, durch Anbringung des Vermerkes ohne tatsächliche Beilegung der Abgabenbescheide die öffentliche Urkunde des Zustellnachweises gefälscht und damit eine strafbare Handlung begangen zu haben.

Auch das Vorbringen des Bf., dass der Haftungsbescheid nicht ordnungsgemäß zugestellt worden sei, da er lediglich hinterlegt worden und eine Ortsabwesenheit möglich gewesen sei, geht ins Leere, da der Bf. den Haftungsbescheid offensichtlich behob und durch die Einbringung der dagegen erhobenen Berufung ein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel dann nicht möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß reagiert wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer „Heilung durch Einlassung“ gekommen ist (vgl. OGH 30.7.2007, 8 Ob 69/07s, VwGH 20.1.2015, Ro 2014/09/0059).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Dem Vorbringen des Bf. hinsichtlich der in den beiden Lohnsteuerprüfungen getroffenen Feststellungen muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Da jedoch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208) ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen kann, war das diesbezügliche Vorbringen des Bf. dennoch zu würdigen. Dabei können allerdings die in den Lohnsteuerprüfungsberichten getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Haftungsverfahren nicht angefochten werden, da die Behörde daran gebunden ist und sich in der Entscheidung über die Heranziehung

zur Haftung grundsätzlich an einen Abgabenbescheid zu halten hat, wenn einem Haftungsbescheid ein solcher vorangeht (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Dem Vorbringen des Bf., dass er nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt hätte, kann nicht gefolgt werden, weil nach den Feststellungen der Betriebsprüfung der Bf. im Jahr 2007 eine Neugründung des Unternehmens zu Unrecht annahm, obwohl sämtliche gesetzliche Voraussetzungen dafür nicht vorlagen. Weiters unterließ er die Versteuerung (Lohnabgaben) seiner Vergütungen als Geschäftsführer der GmbH und berechnete keinen Sachbezug für private Fahrten mit firmeneigenen PKW's.

Aus dem Einwand des Bf., dass weder er noch seine Mitarbeiter betriebliche Fahrzeuge privat genutzt hätten, lässt sich nichts gewinnen, weil diese aufgrund des Fehlens von verpflichtend zu führenden Fahrtenbüchern vom Lohnsteuerprüfer getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Haftungsverfahren nicht in Zweifel gezogen werden können.

Gemäß § 53 Abs. 1 FinStrG ist das Gericht zur Ahndung von Finanzvergehen zuständig, wenn das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde und der maßgebliche Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet (strafbestimmender Wertbetrag), 100.000 Euro übersteigt oder wenn die Summe der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 100.000 Euro übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen. Zusammentreffen können nur Finanzvergehen, über die noch nicht rechtskräftig entschieden wurde.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre (...) verstrichen sind.

Auch geht der Hinweis des Bf., dass er bereits am 17.10.2016 vom Gericht mangels Verschuldens freigesprochen worden sei und auch die Finanzstrafbehörde das Finanzstrafverfahren eingestellt habe, ins Leere, da weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung noch ein freisprechendes Urteil des Strafgerichtes eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken könnte (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040), zumal das Strafgericht gemäß § 53 Abs. 1 FinStrG nur für vorsätzlich begangene Straftaten zuständig ist, hingegen zur Haftungsinanspruchnahme auch leichte Fahrlässigkeit berechtigt (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137), und das Finanzstrafverfahren mit Bescheid vom 1.8.2018 nicht mangels Verschuldens, sondern

lediglich infolge Eintritts der absoluten Verjährung gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG eingestellt wurde.

Den Bf. vermag auch sein Vorbringen, dass es sich bei den Abschlussbuchungen nicht um einen zusätzlichen Geschäftsführerbezug gehandelt habe, sondern um Barauszahlungen an Dienstnehmer, die ausnahmslos ordnungsgemäß den Lohnabgaben unterzogen worden seien, sowie um Umbuchungen zum Jahresabschluss, denen kein Geldfluss zugrunde gelegen sei, nicht zu exkulpieren.

Dazu legte er seine schriftliche Rechtfertigung vom 10.1.2015 als Beschuldigter in einem wegen Hinterziehung der gegenständlichen Lohnabgaben betreffend die angeblich nicht versteuerten zusätzlichen Geschäftsführerbezüge geführten gerichtlichen Strafverfahren vor, worin er die auch im Haftungsverfahren erhobenen Einwendungen ausführlich darlegte.

Zum Verschulden wurde darin vorgebracht, dass die damalige steuerliche Vertretung der Gesellschaft anlässlich der Erstellung der Jahresabschlüsse aus ökonomischen Gründen von einer Erfassung und richtigen Zuordnung jeder einzelnen Buchung abgesehen und dafür ein unrichtig bezeichnetes Aufwandskonto zu Unrecht mit dem gesamten Betrag belastet habe. Aus dem Protokollvermerk vom 17.10.2016, dem dann auch die verkürzte Urteilsausfertigung des Freispruches folgte, sagte der als Sachverständiger befragte Steuerberater vor Gericht aus, dass die Verantwortung des Bf., dass er in die Entscheidung seines Steuerberaters über die Vornahme der inkriminierten Umbuchungen nicht eingebunden gewesen sei, wegen des Zeitdruckes der Bilanzerstellung zwar zutreffen könnte, jedoch der Überhang an Entnahmen aus dem Verrechnungskonto gegen den Einlagen entweder unversteuerte Geschäftsführerbezüge oder unverzinste Darlehen darstellten, die darüber hinaus im Falle der Uneinbringlichkeit als verdeckte Gewinnausschüttung ebenfalls zu versteuern seien.

Dazu weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass der bloße Umstand, einen Steuerberater mit den steuerlichen Agenden der Gesellschaft betraut zu haben, ein Verschulden des Geschäftsführers der Gesellschaft an der Uneinbringlichkeit der Abgaben der Gesellschaft nicht ausschließt (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu auch in der gegenständlichen Haftungsangelegenheit judiziert, dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung im Übrigen noch nicht dargetan (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Nach seiner strafrechtlichen Rechtfertigung wandte der Bf. ein, dass der damalige steuerliche Vertreter ihn darauf hingewiesen habe, dass bei den vorgenommenen Pauschalumbuchungen das Risiko bestehe, dass die Abgabenbehörden den Stand des Verrechnungskontos den Lohnabgaben unterziehen könnte, weshalb eine entsprechende

Rückstellung gebildet worden sei, und er diese vom Steuerberater vorgeschlagene Vorgangsweise mangels steuerrechtlicher Kenntnisse akzeptiert habe.

Nach der Rechtsprechung kann die Betrauung eines Steuerbersaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten den Geschftsfrhrer jedoch nur dann entschuldigen, wenn dieser im Haftungsverfahren Sachverhalte vortrgt, aus denen sich ableiten lsst, dass er dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem ber die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allflligen Fehler des Steuerbersaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhngige eigene Fehlhandlungen des Geschftsfrhrrs vorgelegen wrren (VwGH 28.6.2012, 2010/16/0264).

Dadurch dass der Steuerberater offenbar selbst von der Wahrscheinlichkeit der Steuerpflicht der Salden des Verrechnungskontos wegen der Einstellung von Rckstellungen ausging, ist ein entschuldbarer Rechtsirrtum des Bf. dabei auszuschlieen, zumal Unkenntnis einen Vertreter ohnehin nicht zu exkulpieren vermag (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246).

Dem Bf. ist daher die schuldhafte Pflichtverletzung der nicht ordnungsgemssen Meldung im geprften Zeitraum sowie der daraus folgenden unvollstndigen Entrichtung der Lohnsteuer zum Flligkeitstag vorzuwerfen.

Dem Antrag des Bf. auf zeugenschaftliche Einvernahme des Lohnsteuerprfers in der mndlichen Verhandlung war deshalb nicht nachzukommen, weil dieser aufgrund der Bindung an die von ihm im Lohnsteuerprfungsverfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen lediglich Auskunft ber die vorgenommene monatliche Aufgliederung der nur jahresweise festgesetzten Lohnabgaben 2007-2009 geben sollte, da der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 22.4.2015, 2013/16/0208, die Unzulssigkeit dieser Jahressteuern wegen der Unmglichkeit eines zu den jeweiligen Flligkeitstagen zu berechnenden Gleichbehandlungsnachweises feststellte.

Da das Finanzamt die Aufgliederung der Lohnabgaben anhand der in der Lohnsteuerprfung getroffenen Feststellungen schlssig und zweifelsfrei darlegen konnte, werden diese Berechnungen der Haftungsinanspruchnahme zugrunde gelegt und die in Hhe von 10% entrichtete Ausgleichsquote sowie die Konkursquote von 0,3% abgezogen (Tabelle untenstehend). Darber hinaus wird darauf hingewiesen, dass der Frage der exakten monatlichen Aufteilung der Lohnabgaben aufgrund der vom Bf. eingewendeten Unmglichkeit der Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises mangels vorhandener Unterlagen ohnehin keine Bedeutung zukommt.

Diebrigen haftungsgegenstndlichen Selbstbemessungsabgaben betreffen ebenfalls Flligkeiten vor dem Ausgleichsverfahren oder zwischen Ausgleichs- und Konkursverfahren und wurden zwar vom Bf. selbst gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

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).

Aus dem Einwand des Bf., dass das Finanzamt im Wege eines Ermittlungsverfahrens hätte feststellen müssen, in welchem Ausmaß eine Quotenverschlechterung anzunehmen wäre und eine Beweislastumkehr nur dann gelte, wenn die Gläubigergleichbehandlung tatsächlich nicht eingehalten worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es Sache des Geschäftsführers ist, 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).

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 Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger 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).

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 geforderten Liquiditätsstatus hat der Bf. jedoch trotz wiederholter Aufforderung seitens des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes nicht aufgestellt.

Der Hinweis, dass er keinen Zugriff mehr auf die geschäftlichen Unterlagen hätte, vermag den Bf. nicht zu exkulpieren, weil es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Der Hinweis des Bf. auf den im Wesentlichen unveränderten Verbindlichkeitenstand zwischen Ausgleichs- und nachfolgendem Konkursverfahren, geht ins Leere, 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 Abgabensforderungen 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 ist dieser Umstand ohnehin nicht aussagekräftig für das Vorhandensein von liquiden Mitteln vor dem Ausgleichsverfahren.

Das Gleichbehandlungsgebot gilt jedoch ohnehin nicht für die Lohnsteuer, da für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (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.

Auch sein Vorbringen, dass noch im März 2009 Zahlungen von rund € 44.000,00 an das Finanzamt geleistet worden seien, weshalb er die Abgabenbehörde nicht schlechter gestellt habe als die übrigen Gläubiger, kann mangels Nachweises der Gläubigergleichbehandlung keine Berücksichtigung finden.

Zum Einwand des Bf., dass zwischen Oktober und November 2008 Zahlungen auf das Abgabenkonto in Höhe von rund € 115.000,00 erfolgt seien und dieses daher zum Zeitpunkt der ältesten Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben 17.11.2008 lediglich einen minimalen Rückstand von rund € 517,00 aufgewiesen habe, weshalb die Zahlungen vom März 2009 die haftungsgegenständlichen Abgaben reduzieren müssten, wird darauf hingewiesen, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem

Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO auszutragen sind (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; VwGH 24.2.2010, 2007/13/0093).

Informativ wird festgestellt, dass die monierten Zahlungen Abgabenrückstände der Gesellschaft verminderten, die ansonsten ebenfalls haftungsgegenständlich wären.

Dem Einwand des Bf., dass zahlreiche Dienstnehmer einige Monate vor Ausgleichseröffnung nicht mehr bezahlt worden seien, weshalb die hierauf entfallenden Abgabenforderungen nicht zu Recht bestünden, ist beizupflichten, da auch die am 24.7.2009 abgeschlossene erste Lohnsteuerprüfung zu viel gemeldete Lohnabgaben feststellte:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 05/2009	- 9.989,73
Dienstgeberbeitrag 05/2009	- 4.742,20
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	- 389,14

Dieser Überhang wird auf die im Haftungsbescheid enthaltenen (gemeldeten) Lohnabgaben 05/2009 sowie auf den gemeldeten Dienstgeberbeitrag 04/2009 verrechnet:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag lt. Haftungs- bescheid</i>	<i>verbleibt</i>
Lohnsteuer 05/2009	11.330,76	1.341,03
Dienstgeberbeitrag 05/2009	4.334,18	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	394,89	5,75
Dienstgeberbeitrag 04/2009	3.988,50	3.590,48

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die Haftungsschuld wie folgt zu verringern:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag lt. Haftungs- bescheid</i>	<i>aushaftender Betrag</i>
Umsatzsteuer 11/2008	256,00	0,00
Umsatzsteuer 02/2009	3.540,57	2.359,08
Säumniszuschlag 2007	844,34	0,00
Säumniszuschlag 2008	4.142,09	0,00

Säumniszuschlag 2008	989,20	0,00
Säumniszuschlag 2009	3.555,70	0,00
Säumniszuschlag 2009	515,83	0,00
Aussetzungszinsen 2008	115,38	0,00
Pfändungsgebühr 2009	104,21	0,00

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 vom Bf. geltend gemachten „Billigkeitsgründe“, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine angespannten wirtschaftlichen Verhältnisse, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit der Bf. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

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 G-2 im Ausmaß von nunmehr € 370.472,71 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich 10 % Ausgleichs-quote</i>	<i>Abzüglich 0,3 % Konkurs-quote</i>
Lohnsteuer 01/2007	15. 02. 2007	424,95	382,46	381,31
Dienstgeberbeitrag 01/2007	15. 02. 2007	2.927,44	2.634,70	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2007	15. 02. 2007	273,23	245,91	245,17

Lohnsteuer 02/2007	15. 03. 2007	424,95	382,46	381,31
Dienstgeberbeitrag 02/2007	15. 03. 2007	2.927,44	2.634,70	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2007	15. 03. 2007	273,23	245,91	245,17
Lohnsteuer 03/2007	16. 04. 2007	424,95	382,46	381,31
Dienstgeberbeitrag 03/2007	16. 04. 2007	2.927,44	2.634,70	2.626,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2007	16. 04. 2007	273,23	245,91	245,17
Lohnsteuer 04/2007	15. 05. 2007	424,95	382,46	381,31
Dienstgeberbeitrag 04/2007	15. 05. 2007	47,93	43,14	43,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2007	15. 05. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 05/2007	15. 06. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 05/2007	15. 06. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2007	15. 06. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 06/2007	16. 07. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 06/2007	16. 07. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2007	16. 07. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 07/2007	16. 08. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 07/2007	16. 08. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2007	16. 08. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 08/2007	17. 09. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 08/2007	17. 09. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2007	17. 09. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 09/2007	15. 10. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 09/2007	15. 10. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2007	15. 10. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 10/2007	15. 11. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 10/2007	15. 11. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2007	15. 11. 2007	3,32	2,99	2,98
Lohnsteuer 11/2007	17. 12. 2007	307,94	277,15	276,31
Dienstgeberbeitrag 11/2007	17. 12. 2007	35,56	32,00	31,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2007	17. 12. 2007	3,32	2,99	2,98

Lohnsteuer 12/2007	15. 01. 2008	34.697,66	31.227,89	31.134,21
Dienstgeberbeitrag 12/2007	15. 01. 2008	3.338,46	3.004,61	2.995,60
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2007	15. 01. 2008	311,59	280,40	279,56
Lohnsteuer 01/2008	15. 02. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 01/2008	15. 02. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2008	15. 02. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 02/2008	17. 03. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 02/2008	17. 03. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2008	17. 03. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 03/2008	15. 04. 2008	3.839,89	3.455,90	3.445,53
Dienstgeberbeitrag 03/2008	15. 04. 2008	356,20	320,58	319,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2008	15. 04. 2008	33,24	29,92	29,83
Lohnsteuer 04/2008	15. 05. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 04/2008	15. 05. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2008	15. 05. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 05/2008	16. 06. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 05/2008	16. 06. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2008	16. 06. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 06/2008	15. 07. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 06/2008	15. 07. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2008	15. 07. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 07/2008	18. 08. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 07/2008	18. 08. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2008	18. 08. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 08/2008	15. 09. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 08/2008	15. 09. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2008	15. 09. 2008	4,02	3,62	3,61
Lohnsteuer 09/2008	15. 10. 2008	361,09	324,98	324,01
Dienstgeberbeitrag 09/2008	15. 10. 2008	43,11	38,80	38,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2008	15. 10. 2008	4,02	3,62	3,61

Kammerumlage 07-09/2008	17. 11. 2008	77,62	69,86	69,65
Lohnsteuer 10/2008	17. 11. 2008	361,09	324,98	324,01
Lohnsteuer 10/2008	17. 11. 2008	27.537,01	24.783,31	24.708,96
Dienstgeberbeitrag 10/2008	17. 11. 2008	43,11	38,80	38,68
Dienstgeberbeitrag 10/2008	17. 11. 2008	11.708,39	10.537,55	10.505,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	17. 11. 2008	4,02	3,62	3,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2008	17. 11. 2008	1.092,78	983,50	980,55
Körperschaftsteuer 10-12/2008	17. 11. 2008	410,72	369,65	368,54
Lohnsteuer 11/2008	15. 12. 2008	361,09	324,98	324,01
Lohnsteuer 11/2008	15. 12. 2008	22.197,77	19.977,99	19.918,06
Dienstgeberbeitrag 11/2008	15. 12. 2008	43,11	38,80	38,68
Dienstgeberbeitrag 11/2008	15. 12. 2008	14.379,98	12.941,98	12.903,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	15. 12. 2008	4,02	3,62	3,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2008	15. 12. 2008	1.342,13	1.207,92	1.204,29
Lohnsteuer 12/2008	15. 01. 2009	68.145,37	61.330,83	61.146,84
Lohnsteuer 12/2008	15. 01. 2009	20.705,35	18.634,82	18.578,91
Dienstgeberbeitrag 12/2008	15. 01. 2009	6.351,70	5.416,53	5.699,38
Dienstgeberbeitrag 12/2008	15. 01. 2009	8.922,63	8.030,37	8.006,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	15. 01. 2009	592,82	533,54	531,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008	15. 01. 2009	832,78	749,50	747,25
Lohnsteuer 01/2009	16. 02. 2009	299,68	269,71	268,90
Dienstgeberbeitrag 01/2009	16. 02. 2009	27,12	24,41	24,33
Dienstgeberbeitrag 01/2009	16. 02. 2009	4.220,21	3.798,19	3.786,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	16. 02. 2009	2,47	2,22	2,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/2009	16. 02. 2009	517,40	465,66	464,26
Lohnsteuer 02/2009	16. 03. 2009	2.238,41	2.014,57	2.008,53
Lohnsteuer 02/2009	16. 03. 2009	9.806,97	8.826,27	8.799,79
Dienstgeberbeitrag 02/2009	16. 03. 2009	214,22	192,80	192,22
Dienstgeberbeitrag 02/2009	16. 03. 2009	5.037,69	4.533,92	4.520,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	16. 03. 2009	19,48	17,53	17,48

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2009	16. 03. 2009	458,99	413,09	411,85
Umsatzsteuer 02/2009	15. 04. 2009	2.359,08	2.123,17	2.116,80
Lohnsteuer 03/2009	15. 04. 2009	276,67	249,00	248,26
Lohnsteuer 03/2009	15. 04. 2009	10.743,44	9.669,10	9.640,09
Dienstgeberbeitrag 03/2009	15. 04. 2009	24,90	22,41	22,34
Dienstgeberbeitrag 03/2009	15. 04. 2009	5.023,62	4.521,26	4.507,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	15. 04. 2009	2,27	2,04	2,03
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2009	15. 04. 2009	457,71	411,94	410,70
Umsatzsteuer 03/2009	15. 05. 2009	1.877,62	1.689,86	1.684,79
Lohnsteuer 04/2009	15. 05. 2009	15.068,69	13.561,82	13.521,14
Lohnsteuer 04/2009	15. 05. 2009	6.547,25	5.892,53	5.874,85
Dienstgeberbeitrag 04/2009	15. 05. 2009	1.452,40	1.307,16	1.303,24
Dienstgeberbeitrag 04/2009	15. 05. 2009	3.590,48	3.231,43	3.221,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	15. 05. 2009	132,01	117,81	118,45
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 04/2009	15. 05. 2009	363,40	327,06	326,08
Körperschaftsteuer 04-06/2009	15. 05. 2009	437,00	393,30	392,12
Umsatzsteuer 04/2009	15. 06. 2009	6.728,47	6.055,62	6.037,46
Lohnsteuer 05/2009	15. 06. 2009	611,11	550,00	548,35
Lohnsteuer 05/2009	15. 06. 2009	1.341,03	1.206,93	1.203,31
Dienstgeberbeitrag 05/2009	15. 06. 2009	57,18	51,462	51,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	15. 06. 2009	5,20	4,68	4,67
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 05/2009	15. 06. 2009	5,75	5,18	5,16
Umsatzsteuer 05/2009	15. 07. 2009	36.290,67	---	36.181,80
Lohnsteuer 06/2009	15. 07. 2009	509,82	---	508,29
Dienstgeberbeitrag 06/2009	15. 07. 2009	47,40	---	47,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 06/2009	15. 07. 2009	4,32	---	4,31
Lohnsteuer 07/2009	17. 08. 2009	907,02	---	904,30
Dienstgeberbeitrag 07/2009	17. 08. 2009	96,47	---	96,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 07/2009	17. 08. 2009	8,78	---	8,75
Lohnsteuer 08/2009	15. 09. 2009	956,16	---	953,29

Dienstgeberbeitrag 08/2009	15. 09. 2009	102,90	---	102,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2009	15. 09. 2009	9,37	---	9,34
Lohnsteuer 09/2009	15. 10. 2009	1.011,30	---	1.008,27
Dienstgeberbeitrag 09/2009	15. 10. 2009	109,33	---	109,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 09/2009	15. 10. 2009	9,95	---	9,92
Lohnsteuer 10/2009	16. 11. 2009	1.011,30	---	1.008,27
Dienstgeberbeitrag 10/2009	16. 11. 2009	109,33	---	109,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2009	16. 11. 2009	9,95	---	9,92
Umsatzsteuer 10/2009	15. 12. 2009	10.386,32	---	10.355,16
Lohnsteuer 11/2009	15. 12. 2009	1.138,32	---	1.134,91
Dienstgeberbeitrag 11/2009	15. 12. 2009	124,99	---	124,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2009	15. 12. 2009	11,38	---	11,35
Umsatzsteuer 11/2009	15. 01. 2010	10.746,79	---	10.714,55
Lohnsteuer 12/2009	15. 01. 2010	1.138,32	---	1.134,91
Dienstgeberbeitrag 12/2009	15. 01. 2010	153,88	---	153,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2009	15. 01. 2010	14,01	---	13,97
Umsatzsteuer 12/2009	15. 02. 2010	13.713,59	---	13.672,45
Umsatzsteuer 12/2009	15. 02. 2010	749,26	---	747,01

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 25. Februar 2019

