

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache Bf., Wohnadresse, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Thomas Krankl, Lerchenfelder Straße 120/2/28, 1080 Wien, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 15.3.2017 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabenwesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 2.3.2017, MA 6/ARL - xxxx E, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 wurde die XY GmbH (vormals X GmbH) gegründet. Bis Datum2 vertrat der nunmehrige Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) die Firma als handelsrechtlicher Geschäftsführer, danach GF2.

Mit Beschluss des Landesgerichtes L vom Datum3 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenz- (Konkurs-)verfahren eröffnet, das mit Beschluss vom Datum4 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde.

Mit Vorhalt vom 7.12.2016 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass am Abgabenkonto ein Rückstand an Kommunalsteuer 2014 samt Säumniszuschlag in Höhe von € 6.962,86 und € 179,62 bestehe und, da der Bf., der bis Datum2 Geschäftsführer gewesen sei, die gesetzliche Voraussetzung für eine Haftung gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 in Verbindung mit § 80 BAO vorliege.

Es werde dem Bf. Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In der diesbezüglichen Stellungnahme vom 10.1.2017 wurde ausgeführt:

"Der Einschreiter war von 2003 bis zum Datum6 Geschäftsführer der XY GmbH. An diesem Tag wurden sämtliche Geschäftsanteile abgetreten und auch die Geschäftsführertätigkeit an Herrn GF2 abgegeben.

Der Einschreiter ist jedenfalls der Ansicht, dass er keine Pflichtenverletzung, die zu einer Haftung im Sinne des § 9 i.V.m. § 80 BAO führen würde, zu verantworten hat. Selbst wenn er eine Pflichtenverletzung begangen hätte, dann wären die Abgaben auch ohne die Pflichtenverletzung des Einschreiters uneinbringlich gewesen und kann der Einschreiter als Geschäftsführer nicht zur Haftung herangezogen werden.

Zunächst verweist der Einschreiter darauf, dass er auch die Höhe der Abgabenschuld, die im Schreiben der Finanzverwaltung vom 10.6.2016 angeführt ist, nicht nachvollziehen kann. Insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer für die Monate 10/2014 und 11/2014 sind für den Einschreiter insofern nicht nachvollziehbar, da es sich dabei um Holzstiegen und Holzgeländer der Firma Sa aus S. in B. handeln dürfte. Diese Produkte dieses Unternehmens waren so mangelhaft geliefert worden, dass die Ware von der XY GmbH nicht übernommen werden konnte und diesbezüglich auch eine Ersatzvornahme durchgeführt werden musste. Die Lieferung wurde auch wieder retourniert an die Firma Sa und war daher keine Einfuhrumsatzsteuer an das Finanzamt zu bezahlen.

Wie bereits eingangs ausgeführt, vertritt der Einschreiter jedoch jedenfalls die Rechtsansicht, dass er keine Pflichtenverletzung zu verantworten hat, da sich die Finanzsituation der XY GmbH Ende des Jahres 2014 extrem schlecht darstellte und es bis Ende Dezember 2014 zu massiven Zahlungsverzögerungen diverser Schuldner in Höhe von ca. € 1.126.000,00 gekommen ist.

So gab es ein großes Bauvorhaben, wie Bauprojekte In beiden Fällen sollten bis Ende Dezember 2014 Beträge von € 424.000,00 und € 353.000,00 an die XY GmbH bezahlt werden. Tatsächlich kam es jedoch im Juni 2014 zu einem Großbrand an der Baustelle in der Adresse2, welcher letztlich zur Folge hatte, dass sämtliche Zahlungen per 15.12.2014 eingestellt wurden und der Vertrag mit dem Unternehmen des Einschreiters aufgelöst wurde. Jegliche Außenstände und fallige Rechnungen wurden von der Auftraggeberin blockiert bzw. zurückgehalten.

Diesbezüglich übermittelt der Einschreiter das Schreiben des Rechtsvertreters des Auftraggebers, vom 15.12.2014. Der Vertragspartner der XY GmbH hat in diesem Fall versucht, diverse Pönalforderungen, Qualitätsabzüge, etc. alle zum gleichen Zeitpunkt gegen die XY GmbH geltend zu machen, um überhaupt keine Zahlungen mehr leisten zu müssen.

Bei einem weiteren Bauvorhaben in der Adresse3, ebenfalls in Wien, verursachte ein Subunternehmer der XY GmbH, nämlich die Firma 3, einen massiven Schaden, der dazu führte, dass die XY GmbH im Herbst 2014 eine Schadenersatzzahlung in Höhe von € 60.000,00 zu leisten hatte. Im November 2014 wurde dann gegen die Firma 3 eine Mahnklage eingebracht. um sich bei dieser zu regressieren. Während der Geschäftsführertätigkeit des Einschreiters erfolgte jedoch keine Zahlung diesbezüglich.

Ein weiterer Zahlungsentgang, welcher zum damaligen Zeitpunkt aktuell war, war eine Forderung gegen die Firma 4 im Betrag von € 27.220,90, welche dann ebenfalls wegen eines Konkursverfahrens der Firma 4 GmbH mit der Adresse A4 uneinbringlich war.

Auch gegen die Firma 5 waren Kosten für Ersatzvornahme und

Pönalzahlung per Ende 2014 in Höhe von € 119.000,00 gefordert worden, wobei auch hinsichtlich dieses Unternehmens das Konkursverfahren eröffnet wurde und dann in weiterer Folge nichts einbringlich gemacht werden konnte.

Bereits aus diesen Aufzählungen ist ersichtlich, dass das Unternehmen der XY GmbH zum damaligen Zeitpunkt mit erheblichen Liquiditätsproblemen zu kämpfen hatte, da insgesamt offene Forderungen in Höhe von mehr als € 1,1 Mio. ausständig waren.

Zum Zeitpunkt der Geschäftsführertätigkeit des Einschreiters war es daher nicht möglich, zu den Fälligkeitszeitpunkten im Dezember 2014 bzw. Januar 2015 die beim Finanzamt fälligen Zahlungen zu leisten.

In weiterer Folge dürfte der spätere Geschäftsführer, Herr GF2, dann doch wieder Zahlungen von diversen Unternehmen erhalten haben, da er nach dem Informationsstand des Einschreiters im April 2015 alleine € 43.000,00 an die Bauarbeiterurlaubskasse überwiesen hat.

Nach Ansicht des Einschreiters ergibt sich daher ein massiver Beweis dahingehend, dass er nicht schuldhaft die Abgabenpflicht verletzt hat, sondern zu den angeführten Fälligkeitszeitpunkten im Dezember 2014 und im Januar 2015 damals keine Abgabenzahlungen leisten konnte.

Als Beweis wird diesbezüglich auch die persönliche Vernehmung des Einschreiters im Rechtshilfeweg vor einer Finanzbehörde in Wien beantragt.

Zum Beweis des obigen Vorbringens legt der Einschreiter folgende Urkunden vor:

- -;  
- --, sowie  
- ---, weiters  
- ---- sowie  
- -----, weiters eine  
- ----- sowie  
- -----

Es ergeben sich daher massive Beweise dahingehend, dass der Einschreiter aufgrund der schlechten Finanzsituation nicht in der Lage war, die Abgaben fristgerecht zu bezahlen. Im Übrigen erfolgte auch zur Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Einschreiters keine Benachteiligung der Finanzbehörde gegenüber anderen Gläubigern.

Der Einschreiter stellt sohin den Antrag, die Abgabenbehörde des Magistrates der Stadt Wien möge das Verfahren hinsichtlich einer Haftung gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz i.V.m. § 80 BAO gegen den Einschreiter einstellen".

\*\*\*\*

Mit einem weiteren Vorhalt vom 19.1.2017 forderte die belangte Behörde den Bf. auf, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Schreibens eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Jahreserklärungen (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) für den Zeitraum 2014, sowie eine Liquiditätsaufstellung für denselben Zeitraum vorzulegen.

\*\*\*

Mit Eingabe vom 23.2.2017 wurde folgende Stellungnahme eingebracht:

"Die Behörde verlangt nunmehr vom Einschreiter eine entsprechende Liquiditätsauflistung und ist es dem Einschreiter aufgrund seiner nicht mehr gegebenen Geschäftsführerbefugnis möglich, in entsprechende Geschäftsunterlagen des Unternehmens Einsicht zu nehmen.

Der Einschreiter hat entsprechende Urkunden über Zahlungsverweigerungen von den größten Bauprojekten vorgelegt und ergibt sich bereits daraus, dass das Unternehmen zum damaligen Zeitpunkt in keinster Weise liquid war und Zahlungen gegenüber Finanz und MA6 zu leisten.

Wie dem Einschreiter bekannt ist, wurde dann in weiterer Folge, nachdem der Einschreiter seine Geschäftsführertätigkeit zurückgelegt und das Insolvenzverfahren über das Unternehmen eröffnet und war Herr I. der zuständige Insolvenzverwalter.

Der Einschreiter beantragt diesbezüglich im Rechtshilfeweg die zeugenschaftliche Vernehmung des Insolvenzverwalter und möge der Insolvenzverwalter aufgefordert werden, der Magistratsabteilung 6 entsprechende Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum 2014 vorzulegen. Aus diesen Buchhaltungsunterlagen kann dann die Behörde selbst den Liquiditätsstand ermitteln.

Diesbezüglich werden auch noch die beiden Steuerberater Dr. S1 und Dr. S2 ebenfalls als Zeugen zu dem gleichen Beweisthema namhaft gemacht.

Herr Dr. S2 war dann nach Verkauf der Geschäftsanteile und Übernahme durch den neuen Geschäftsführer im Februar 2015 jener Steuerberater, der das Unternehmen weiterverfolgt hat. Dieser hat nach dem Wissensstand des Einschreiter auch entsprechende Buchungen hinsichtlich des Geschäftsbetriebes durchgeführt und ist dieser in der Lage, entsprechende Aussagen zu treffen bzw. der Behörde entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Der Einschreiter verweist darauf, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, und zwar dem Geschäftsführer eine entsprechende Behauptungs- und Beweispflicht trifft, dies jedoch dann nicht so weit gehen kann, dass die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden ist (VwGH 94/15/0127 vom 20.11.1996).

In diesem Sinne möge die Behörde die oben angeführten Beweise aufnehmen und auch im Zuge der Amtshilfe beim Finanzamt F. zum Abgabenkonto xxxx entsprechende

Akteneinsicht nehmen und dort ebenfalls entsprechende Erhebungen zur nicht mehr vorhandenen Liquidität der XY GmbH treffen.

Es wird weiter auch noch der spätere Geschäftsführer, Herr GF2, zum gleichen Beweisthema beantragt. Die Adresse des Zeugen GF2 ist Adresse4. Dem Einschreiter ist auch bekannt, dass Herr GF2 die entsprechenden Abgaben für das Jahr 2014 bereits entrichtet hat und auch diesbezüglich möge der Zeuge dazu befragt werden.

Der Einschreiter fordert daher die Behörde zu einer entsprechenden Ermittlungspflicht, so wie dies in der Verwaltungsgerichtshofjudikatur vorgesehen ist und beantragt die Aufnahme der entsprechenden Beweise.

\*\*\*

Mit Bescheid vom 2.3.2017 wurde der Bf. gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 für den Rückstand an Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2014 in Höhe von € 6.962,86 samt Nebengebühren (Säumniszuschlag) in Höhe von € 179,62 zur Haftung herangezogen.

Nach Zitierung der §§ 6a KommStG 1993 und 80 BAO wurde ausgeführt, dass mit Beschluss des Landesgerichtes L vom Datum3 über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet und dieses am Datum4 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben worden sei. Der Rückstand sei bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Bf. sei bis Datum5 im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er habe somit die ihm als Geschäftsführer der im Spruch genannten Gesellschaft auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht eingebbracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da der Rückstand nach der Aktenlage bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei.

Der Rückstand setze sich laut Abgabenkonto wie folgt zusammen:

Kommunalsteuer 2014 € 6.962,86

Säumniszuschlag € 179,62

Summe € 7.142,48

Der Bf. sei im Haftungszeitraum der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer der XY GmbH gewesen. Gemäß § 18 Abs 1 GmbHG werde die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werde auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer habe insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwalte, entrichtet würden.

Nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz habe der Vertreter vorhandene Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden, er dürfe allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger; er dürfe also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabenschulden erfüllen. Seien zwar Geldmittel vorhanden, reichten sie aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten aus, müssten - damit dem Gleichheitsgrundsatz entsprochen werde - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (VwGH vom 8.6.1982, 81/14/0171, 82/14/0070-0072).

Der Bf. sei mit Schreiben vom 19. Jänner 2017 aufgefordert worden, zum Nachweis dafür, dass er den Abgabengläubiger nicht benachteiligt habe, eine monatliche Liquiditätsaufstellung vorzulegen. Dieser Aufforderung sei er jedoch nicht nachgekommen.

Die Einvernahme des ehemaligen Insolvenzverwalters und der Steuerberater sowie die weiteren Beweisanträge seien nicht geeignet eine Liquiditätsaufstellung zu ersetzen.

Stehe die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge bei der Primärschuldnerin fest, sei es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe. Es habe nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichten die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so habe der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien.

Unterbleibe der Nachweis, könne die Behörde von einer schulhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH vom 16.9.2003, 2000/14/0162).

Die ausschließliche Ausarbeitung einer Liquiditätsaufstellung auf den Buchhaltungsunterlagen der Primärschuldnerin durch die Behörde würde einen unzulässigen Erkundungsbeweis darstellen. Den Haftungspflichtigen treffe hinsichtlich des Nachweises der anteiligen Befriedigung sämtlicher Gläubiger durch die Primärschuldnerin eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, der keinesfalls dadurch entsprochen werde, dass der Behörde bloß mitgeteilt werde, wo sich bestimmte Buchhaltungsunterlagen befänden. Im gegenständlichen Fall seien laut Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt worden, die damit fälligen Abgaben seien jedoch nicht entrichtet worden. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers habe der Haftungspflichtige somit seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt.

\*\*\*\*

Mit der dagegen mit Eingabe vom 15.3.2017 eingebrachten Beschwerde wurde der Haftungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften seinem ganzen Inhalt nach angefochten.

Der Bf. habe bereits in seinen Stellungnahme vom 10.1.2017 und 23.2.2017 eine Haftung bestritten und habe der Behörde nachgewiesen, dass die von ihm geführte GmbH im Jahr 2014 massive Zahlungsausfälle gehabt habe, die dazu geführt hätten, dass die Baugesellschaft nicht mehr die Zahlungen leisten habe können.

Der Bf. habe der Behörde diesbezüglich nicht nur eine genaue Auflistung sämtlicher Zahlungsausfälle, sondern auch entsprechende Korrespondenz vorgelegt, aus denen sich dies ergebe.

Nachdem die Behörde den Bf. angewiesen habe, eine Liquiditätsauflistung durchzuführen, habe der Bf. entsprechende Anträge in seiner Stellungnahme vom 23.2.2017 gestellt. So fänden sich keinerlei Buchhaltungsunterlagen mehr im Besitz des Bf. und habe er diesbezüglich die zeugenschaftliche Vernehmung der beiden mit der Buchhaltung befassten Steuerberater S1+2 beantragt. Beide Steuerberater hätten zu dem Liquiditätsstand eindeutige Aussagen treffen können. Auch der Insolvenzverwalter I hätte als Insolvenzverwalter ebenfalls

dazu entsprechend beitragen können. Obwohl der Bf. auch in seiner letzten Stellungnahme darauf verwiesen habe, dass nach der ständigen Judikatur des VwGH zwar den Geschäftsführer eine entsprechende Behauptung und Beweispflicht treffe, dies jedoch nicht soweit gehen könne, dass die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden sei (VwGH 94/15/0127 vom 20.11.1996) habe die MA6 als bescheiderlassende Behörde jegliche Ermittlungspflicht vernachlässigt und sämtliche Beweisanträge, so auch die Beischauffung des Abgabenkontos der Finanzbehörde und die Vernehmung der Steuerberater, des Insolvenzverwalters und des früheren Geschäftsführers in absurder Weise als „Erkundungsbeweis“ qualifiziert.

Dies bedeute, dass die Behörde zwar davon ausgehe, dass die Primärschuldnerin zahlungsunfähig sei, jedoch ihrer Mitwirkungspflicht in keiner Weise bei Feststellung des Sachverhaltes nachkommen möchte, in dem sie weder Zeugenvernehmungen, noch Akten im Rechtshilfsweg anfordern möchte und stattdessen derartige Bemühungen als Erkundungsbeweis bezeichne, der die Behörde in keiner Weise nachkommen möchte.

Es sei geradezu absurd, dass Erkundungen über den Liquiditätsstand bei den jeweiligen Fachpersonen und die Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen bzw. die Vernehmung der Steuerberater und des früheren Geschäftsführers als unzulässige Erkundungsbeweise abqualifiziert würden, obwohl diese Personen ja wohl die einzigen seien, die entsprechende Auskünfte erteilen könnten. Nach Ansicht des Bf. sei er seiner entsprechenden Behauptungs- und Nachweispflicht entsprechend nachgekommen, während die Abgabenbehörde in keiner Weise ihrer Ermittlungspflicht nachgekommen sei, sondern sich einfach darauf zurückziehe, dass sie keine Ermittlungen tätigen möchte.

Der Bf. verweise nochmals darauf, dass er der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt habe und selbst wenn dem Bf. eine Pflichtenverletzung zur Last gelegt werden würde, die Abgabe auch ohne der Pflichtenverletzung des Bf. uneinbringlich gewesen wäre. Der Bf. gehe jedenfalls davon aus, dass bereits die von ihm

vorgelegten Urkunden eine entsprechende nicht gegebene Liquidität bewiesen hätten und die noch zu tätigen Zeugenvernehmungen auch eine entsprechende nicht gegebene Liquidität ebenfalls unter Beweis gestellt hätten. Auch zusammen mit der Beischaffung des Abgabekontos beim Finanzamt L hätten sich daher genügend Beweise ergeben, die dem Geschäftsführer auferlegte Beweispflicht erfüllt hätte. In diesem Zusammenhang stelle sich daher für den Bf. die Frage, wie die Behörde ihrer vom VwGH vorgesehenen Ermittlungspflicht nachgekommen sei, dies ist für den Bf. nur so zu beantworten, dass diese eben überhaupt keine Ermittlungstätigkeit durchgeführt habe.

Hätte die Behörde eine entsprechende Ermittlungstätigkeit durchgeführt, so wäre sie jedenfalls zum Schluss gekommen, dass dem Bf. keine wie immer geartete Pflichtenverletzung zur Last zu legen sei oder dass bei tatsächlich vorliegender Pflichtenverletzung dennoch eine Uneinbringlichkeit gegeben gewesen wäre. Entgegen den Ausführungen der Behörde sei es nie zu einer Gläubiger-Bevorzugung gekommen.

\*\*\*\*

Mit einer weiteren Vorhalt vom 26.4.2017 wurde der Bf. durch die belangte Behörde neuerlich eingeladen, eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Jahreserklärungen (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) für den Zeitraum 2014, sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für denselben Zeitraum vorzulegen.

Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Widrigfalls hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH vom 17.12.2002, 2002/17/0151).

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verstösse ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichte, gegen die Gleichbehandlungspflicht dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stünden, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandle und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfülle; insoweit sei das Ausmaß der Haftung bestimmt.

Dies setze allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht habe (VwGH vom 17. Dezember 2002, ZI. 2002/17/0151).

Der Vertreter habe den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermöge er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen (VwGH 27.12.2012, 2009/16/0181).

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.6.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Den Einwendungen in der Beschwerde wurde entgegengehalten, dass der Bf. von Datum7 bis Datum2 alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen sei.

Gemäß § 18 Abs 1 GmbHG werde die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werde auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer habe insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltete, entrichtet würden.

Nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz habe der Vertreter vorhandene Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden, er dürfe allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger; er dürfe also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabenschulden erfüllen. Seien zwar Geldmittel vorhanden, reichten sie aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten aus, müssten - damit dem Gleichheitsgrundsatz entsprochen werde - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (VwGH vom 8.6.1982, 81/14/0171, 82/14/0070-0072).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln des Vertretenen zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Der Vertreter hafte für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl.

etwa das Erkenntnis vom 26.1.2011, 2007/13/0063). Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. das Erkenntnis vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Im gegenständlichen Fall seien laut Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt worden, die damit fälligen Abgaben seien jedoch nicht entrichtet worden. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers habe der Bf. somit seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verstosse ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichte, gegen die Gleichbehandlungspflicht dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stünden, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandle und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfülle; insoweit sei auch das Ausmaß der Haftung bestimmt.

Dies setze allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht habe (VwGH vom 17.12.2002, 2002/17/0151).

In der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 10. Jänner 2017, die sich auf eine Haftung nach § 9 i.V.m. § 80 BAO und Einfuhrumsatzsteuer und offensichtlich teilweise auf ein entsprechendes Haftungsverfahren beim Finanzamt beziehe, würde angeführt, dass der Bf. nicht in der Lage gewesen sei, die Abgaben fristgerecht zu bezahlen.

Der Bf. sei daher mit Schreiben vom 19. Jänner 2017 aufgefordert worden, zum Nachweis dafür, dass er den Abgabengläubiger nicht benachteiligt habe, eine monatliche Liquiditätsaufstellung vorzulegen. Dieser Aufforderung sei er jedoch nicht nachgekommen. Mit Schreiben vom 23. Februar 2017 fordere der Bf. die Abgabenbehörde jedoch auf, ihrer Ermittlungspflicht nachzukommen.

Die Einvernahme der Steuerberater, des ehemaligen Insolvenzverwalters sowie die Einsichtnahme in das Abgabenkonto des Finanzamtes könnten jedoch die geforderte Liquiditätsaufstellung nicht ersetzen.

Der Vertreter habe nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen.

Vermöge er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen

- etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen (VwGH vom 27.9.2012, 2009/16/0181).

Mit Schreiben vom 26. April 2017 sei der Bf. daher neuerlich aufgefordert worden, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen. Dieses Schreiben sei jedoch unbeantwortet geblieben. Der Beschwerdeführer habe in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen wäre.

Die Pflichtverletzung des Bf. ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Bf. hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde.

Auf Grund dieser Tatsachen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

\*\*\*\*\*

Mit Eingabe vom 26.6.2017 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Der Bf. halte sein bisheriges Beschwerdevorbringen vollinhaltlich aufrecht.

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

*Gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG) haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.*

*Die Kommunalsteuer wird für jeden Kalendermonat am 15. des darauffolgenden Kalendermonats fällig (§ 11 Abs. 2 KommStG).*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Gemäß § 3 Abs. 1 BAO sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes u.a. die Nebenansprüche aller Art. Nach § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.*

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt,

für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6a KommStG gilt nichts anderes (vgl. VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Unbestritten ist, dass der Bf. bis Datum2 alleiniger Geschäftsführer der GmbH war sowie dass die Abgabenschuldigkeiten nach wie vor unberichtigt aushaften und bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

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 ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. das erwähnte Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, mwN).

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, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0263).

Wird der Nachweis der Gleichbehandlung nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Unbestritten ist, dass der Bf. der belangten Behörde trotz entsprechender Aufforderung keine Liquiditätsrechnung vorgelegt hat.

Der Bf. wirft der belangten Behörde vor, sie sei seinen Beweisanträgen, nämlich die zeugenschaftliche Einvernehmung der mit der Buchhaltung befassten Steuerberater S1+2 sowie des Masseverwalters, die zum Liquiditätsstand hätten Aussagen treffen können, nicht nachgekommen. Die belangte Behörde habe es auch unterlassen, Einsicht in das Finanzamtskonto und in die beim Masseverwalter befindlichen Buchhaltungsunterlagen zu nehmen. Aus den Buchhaltungsunterlagen könne die Behörde selbst den Liquiditätsstand ermitteln.

Damit übersieht der Beschwerdeführer, dass ihm vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage die Behauptungslast und auch die Beweislast für die

Gläubigergleichbehandlung zu den einzelnen Fälligkeitsterminen der einzelnen Abgaben oblägen wäre. Dass er allenfalls fachlich nicht dazu in der Lage gewesen sein mag, oder dass er die dazu erforderlichen Unterlagen nicht mehr zur Verfügung gehabt hätte, ändert daran nichts.

Des Weiteren erstattet der Bf. kein konkretes Vorbringen dahingehend, dass es ihm selbst nicht möglich gewesen sei, Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen und in die Konkursakten zu nehmen (VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081).

Wie der steuerliche Vertreter des Bf. zutreffend ausführt, bedeutet die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers zwar nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Geschäftsführer nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0151). Das gegenständliche Vorbringen ist zu wenig konkretisiert, weil es jede zahlenmäßige Festlegung unterlässt und sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgebehauptung erschöpft.

Die belangte Behörde hat den Bf. im Vorhalt vom 26.4.2017 dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass die Einvernahme von Personen eine Liquiditätsrechnung nicht ersetzen kann und hat den Bf. nochmals aufgefordert, eine solche Berechnung vorzulegen. Damit hat die belangte Behörde ihrer amtsweigigen Ermittlungspflicht jedenfalls entsprochen.

Unterlagen, aus denen die Liquidität zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der Abgabenschuld entnommen hätte werden können, wurden vom Bf. in der Folge nicht vorgelegt.

Zur Aufnahme von Erkundungsbeweisen ist die Abgabenbehörde - wie der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Haftung von Geschäftsführern bereits wiederholt ausgeführt hat - nicht verpflichtet (vgl. die Erkenntnisse vom 30.10.2001, 98/14/0082, vom 19.2.2002, 2001/14/0207).

Davon abgesehen ist die Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte zum Beweis der Liquiditätsprobleme der GmbH die Steuerberater dieser Gesellschaft vernehmen müssen, - abgesehen davon, dass diese nicht die Vorlage einer Liquiditätsrechnung ersetzen kann - nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist die Frage des Verschuldens des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft für die abgabenrechtliche Haftung nicht von Bedeutung (VwGH 22.12.1998, 94/08/0270, VwGH 18.11.1991, 90/15/0176). Im Übrigen hat der Bf. nicht dargetan, inwieweit sich aus den Aussagen der Steuerberater Fälligkeitstag bezogene Informationen im Bezug auf die Höhe der vorhandenen liquiden Mittel und das prozentuelle Verhältnis der Abgabenschulden zu den übrigen Verbindlichkeiten gewinnen lassen. Die Einvernahme

der Steuerberater wäre nur dann zweckdienlich, wenn die GmbH überhaupt keine liquiden Mittel hatte. Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschaft im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht völlig vermögenslos war, somit über keinerlei liquide Mittel verfügte, liegen jedoch nicht vor, da die Gesellschaft gemäß dem vorliegenden Akte der belangten Behörde im Jahr 2014 mehr als € 20.000,00 an Abgabenschuldigkeiten entrichtet wurden.

Die vom Bf. mit Schreiben vom 17.1.2017 vorgelegten Urkunden sind zwar Indizien für die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH Ende des Jahres 2014, geben jedoch keinen Hinweis auf die liquiden Mittel zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben, geschweige denn auf die Gleichbehandlung der Gläubiger.

Aus dem Steuerakt können lediglich die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin gegenüber dem Finanzamt ersichtlich sein, der Akt kann jedoch nicht einmal ansatzweise Aufschlüsse zur Gleichbehandlung der Gläubiger liefern.

Die belangte Behörde ist daher mit Recht davon ausgegangen, dass der als Grundlage für die behördliche Feststellung der Gleichbehandlung der Gläubiger erforderliche Liquiditätsnachweis vom Beschwerdeführer nicht erbracht worden ist. Eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung kam daher nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Auf die zitierten Erkenntnisse wird verwiesen.

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

Wien, am 26. Februar 2019

