

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bw., vertreten durch YY, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 6. März 2013 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Haftungsbescheid insofern abgeändert, als die Haftungssumme von bisher 50.475,88 € um den Betrag von 47.332,18 € auf 3.143,70 € eingeschränkt wird. Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 9. Mai 2012 teilte das Finanzamt dem Bw. im Wesentlichen mit, dass auf dem Abgabekonto der Primärschuldnerin die im beiliegendem Rückstandsausweis angeführten Abgaben in Höhe von insgesamt 50.296,68 € uneinbringlich aushafteten. Aufgrund der Funktion des Bw. als das zur Vertretung der Gesellschaft berufene Organ habe ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen oblagen. Da die im Rückstandsausweis angeführten Abgabenbeträge während der Vertretungsperiode des Bw. fällig bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass der Bw. der ihm obliegenden Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft nicht ausreichend nachgekommen sei.

Vertreter von Kapitalgesellschaften hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für deren Abgaben, wenn sie an deren Nichtentrichtung ein Verschulden treffe, wobei hierfür bereits leichte Fahrlässigkeit genüge. Kein Verschulden bestünde beispielsweise, wenn alle anderen Gesellschaftsgläubiger gleich behandelt worden seien wie das Finanzamt. Die Pflichtverletzung müsse darüber hinaus in ursächlichem Zusammenhang mit der Nichtentrichtung stehen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse das Finanzamt somit bis zum Beweis des Gegenteiles von einer schuldenhaften und für den Abgabenausfall zudem

auch ursächlichen Verletzung der Pflicht des Bw. zur Entrichtung der fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln ausgehen. Sofern die Gesellschaft bereits zu den Fälligkeitszeitpunkten der betreffenden Abgaben nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, könne dieser Umstand durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen dargelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Anzugeben bzw. gegenüberzustellen seien zudem alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) und es sei die Verschuldenssituation umfassend darzustellen.

Der Haftungsvorhalt des Finanzamtes vom 9. Mai 2012 blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 6. März 2013 zog das Finanzamt den Bw. gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für in einem angeschlossenen Rückstandsausweis nach Abgabenart, Zeitraum, Fälligkeitstag und aushaftendem Betrag im Einzelnen aufgeschlüsselte Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von insgesamt 50.475,88 € heran.

In der fristgerecht am 2. April 2013 eingebrachten Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt. Begründend wurde vorgebracht, die Primärschuldnerin sei mit Gesellschaftsvertrag vom T.M.2009 gegründet und am T.M.2009 in das Firmenbuch eingetragen worden. Einziger Geschäftsführer während des Bestandes der Gesellschaft sei der Bw. gewesen. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2011, xxx, sei über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet worden. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2011, xxx, sei ein Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben worden. Am T.M.2012 sei die Löschung der Firma in Folge Vermögenslosigkeit (§ 40 FBG) in das Firmenbuch eingetragen worden.

Der Konkureröffnungsantrag sei von der Primärschuldnerin selbst eingebracht worden, nachdem intensive Sanierungsbemühungen, die sich insbesondere auf das Erreichen weiterer Eigenmittel erstreckt hätten, endgültig als gescheitert zu werten gewesen seien. Die Primärschuldnerin habe im Vorfeld der Konkureröffnung ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen können und habe ihre Mittel für die Abwicklung von Zug-um-Zug-Geschäften verwenden müssen. Eine inkongruente Befriedigung von Gläubigern sei nicht erfolgt.

§ 9 Abs. 1 BAO begründe für einen Geschäftsführer einer GmbH eine Haftung lediglich bei schuldhafter Pflichtverletzung. Es werde davon ausgegangen, dass die übrigen Tatbestandselemente des § 9 Abs. 1 BAO erfüllt seien, wobei festgehalten werde, dass die im Rückstandsausweis vom 04.12.2012 ausgewiesenen Positionen weitgehend nicht überprüfbar bzw. nicht nachvollziehbar seien.

Hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals "Verschulden" werde auf die Ausführungen bei Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 18ff, verwiesen. Entscheidend sei, dass die bloße Nichterfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen nicht als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO zu werten sei. Im Berufungsfall habe der Primärschuldnerin ab einem allenfalls noch zu bestimmenden Zeitpunkt im 2. Halbjahr 2010 die Liquidität zur Befriedigung der Gläubiger gefehlt und die Gesellschafter seien nicht bereit gewesen, weitere Eigenkapitalinstrumente zur Verfügung zu stellen. Das Fehlen von Liquidität per se sei nicht schuldhaft, die bloße Nichtbezahlung von Abgaben könne daher nicht als schuldhaftes Verhalten des Geschäftsführers gewertet werden. Nachdem andere Gläubiger der Primärschuldnerin nicht bevorzugt behandelt worden seien, treffe den Bw. kein Verschulden. Ab Eröffnung des Konkurses im Februar 2011 sei die Gesellschaft durch den Insolvenzverwalter vertreten worden, sodass dem Bw., mangels der objektiven Möglichkeit über Gesellschaftsvermögen zu verfügen, ab diesem Zeitpunkt kein schuldhaftes Verhalten angelastet werden könne. Nach Aufhebung des Konkursverfahrens sei die Gesellschaft völlig vermögenslos gewesen und habe deshalb ihre Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllen können. Auch dies könne dem Bw. im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO nicht vorgeworfen werden. Somit könne lediglich hinsichtlich der nachstehend aufgelisteten Abgaben ein Verschulden in Betracht kommen: Körperschaftsteuer für den Zeitraum 10-12/2010, Kammerumlage für den Zeitraum 10-12/2010, Dienstgeberbeiträge für die Zeiträume 08/2010, 09/2010 und 10/2010, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 08/2010, 09/2010 und 10/2010, Lohnsteuer für den Zeitraum 10/2010 sowie Umsatzsteuer für die Zeiträume 07/2010, 08/2010 und 09/2010. Hinsichtlich der im Rückstandsausweis ausgewiesenen Umsatzsteuer 2009 sei festzuhalten, dass eine im Akt der steuerlichen Vertreterin befindliche Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 eine Gutschrift in Höhe von 4.154,72 € ausweise. Der im Rückstandsausweis ausgewiesene Betrag an Umsatzsteuer 2009 könne somit nicht richtig sein.

Von den vorstehend aufgelisteten Abgaben seien die ersten am 15.09.2010 fällig gewesen. Zu diesem Zeitpunkt und ab diesem Zeitpunkt hätten die liquiden Mittel zur Bedienung der Schulden der Primärschuldnerin nicht hingereicht. Ab diesem Zeitpunkt seien Gläubiger der Gesellschaft nicht mehr inkongruent befriedigt worden und hätten alle Gläubiger der Gesellschaft entsprechende Forderungsausfälle erlitten. Mangels Verschuldens sei die Haftungsanspruchnahme des Bw. rechtswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2013 wurde der Berufung insofern teilweise Folge gegeben, als die Haftungssumme von bisher 50.475,88 € auf 26.331,25 € eingeschränkt wurde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, infolge der Aufhebung des Konkurses nach Annahme eines Sanierungsplans zum Zweck der Fortführung des Unternehmens und der kurz darauf erfolgten unerwarteten Löschung der Firma wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG habe das Finanzamt von der Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten ausgehen können.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten - mit Ausnahme der während der Dauer des Insolvenzverfahrens fällig gewordenen Abgaben, bezüglich derer eine

Korrektur des Haftungsumfangs vorgenommen worden sei - seien im Zeitraum aufrechter Geschäftsführung des Bw. fällig geworden. Die Entrichtung dieser Abgaben hätte daher dem Bw. obliegen bzw. sei ihm deren Nichtabfuhr zuzurechnen.

Der Bw. beschränke sich trotz des ihm nachweislich zugestellten Haftungsvorhaltes mit ausführlicher Darlegung der erforderlichen Beweisunterlagen in seinem Berufungsvorbringen im Wesentlichen auf die Behauptung, keine ihm obliegenden Pflichten verletzt zu haben, ohne näher auf die Umstände der Nichtentrichtung einzugehen. So werde vorgebracht, dass der Bw. keine weiteren Eigenmittel lukrieren habe können und er die Mittel für die Abwicklung von Zug-um-Zug-Geschäften verwendet habe, ohne diese Gläubiger zu bevorzugen. Die erforderliche Genauigkeit der Ausführungen fehle ebenso wie stichhaltige Beweismittel für das Fehlen liquider Mittel. Dass die Primärschuldnerin nach Konkursaufhebung völlig vermögenslos gewesen sei, sei beispielsweise unwesentlich für die Abgabenschuldigkeiten bis zur Konkursöffnung. Die Haftung für nach Beendigung des Insolvenzverfahrens fällig gewordene Abgabenschuldigkeiten beschränke sich auf vorangemeldete Umsatzsteuern, die zwar einbehalten, aber nicht abgeführt worden seien. Diese Mittel hätten daher nach Beendigung des Insolvenzverfahrens konkret vorhanden sein müssen, sodass nicht mit Erfolg eingewendet werden könne, dass keine Mittel zur Verfügung gestanden seien.

In Ermangelung der mit Vorhalt angeforderten Liquiditätsdarstellung zu jedem der Fälligkeitszeitpunkte der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bzw. jedweder qualifizierten Mitwirkung des Bw., den die Beweislast dafür treffe, lasse sich seitens der Abgabenbehörde nicht nachvollziehen, dass die vorhandenen Mittel nicht zur vollständigen oder auch nur anteilmäßigen Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten ausgereicht hätten. Die bloße Behauptung dieses Umstandes sei nicht ausreichend.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 behaupte der Bw. eine unrichtige Umsatzsteuerfestsetzung, weil die abgegebene Umsatzsteuererklärung 2009 eine Gutschrift ausgewiesen habe. Diesbezüglich werde auf das von der Betriebsprüfung festgestellte Mehrergebnis betreffend Umsatzsteuer 2009 hingewiesen. Die Schlussbesprechung sei am 11.08.2011 im Beisein der steuerlichen Vertretung des Bw. erfolgt und die in diesem Rahmen angefertigte Niederschrift weise die Unterschriften des Bw. und dessen steuerlichen Vertreters aus.

Der Bw. habe es somit unterlassen, darzutun, inwieweit diese abgabenrechtlichen Pflichten nicht von ihm verletzt worden seien. Die Abgabenbehörde habe daher von einer schuldhafte Pflichtverletzung und damit verbunden von einem Kausalzusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit ausgehen dürfen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren aufrecht erhalten und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, ab September 2011 hätten weder der Bw. noch die von ihm vertretene Gesellschaft Zugang zu den im AA gelegenen Geschäftsräumlichkeiten der Gesellschaft gehabt. In diesen Geschäftsräumlichkeiten hätten sich sämtliche Geschäftsunterlagen

der Primärschuldnerin befunden. Der Vermieter der Geschäftsräumlichkeiten habe das Betreten der Geschäftsräumlichkeiten verhindert und zudem die Herausgabe der Geschäftsunterlagen (nebst persönlichen Unterlagen des Geschäftsführers) verweigert. Ab September 2011 habe der Geschäftsführer keine Verfügungen über das Vermögen der Gesellschaft mehr vorgenommen. Der Bw. habe auch keine Kenntnis davon, wer in weiterer Folge aufgrund welcher Berechtigung allenfalls im Namen oder allenfalls auf Rechnung der Primärschuldnerin Geschäfte getätigt habe. Jedenfalls habe der Geschäftsführer diesbezüglich keinerlei Aufträge erteilt oder Ermächtigungen eingeräumt. Von den tatsächlichen Geschehnissen habe der Geschäftsführer erst viel später Kenntnis erlangt. Tatsächlich habe auch kein Mitarbeiter der Primärschuldnerin Geschäfte im Namen und auf Rechnung der Gesellschaft abgewickelt. Es sei somit keinesfalls vom Geschäftsführer zu vertreten, wenn andere Personen geschäftliche Aktivitäten entfalten, die in weiterer Folge von wem immer der Primärschuldnerin zugeordnet würden. Diese Zuordnungen würden gegebenenfalls in Rechtsmitteln gegen die bezughabenden Abgaben- und Feststellungbescheide von Bedeutung sein.

Somit könne im Ergebnis jedenfalls festgehalten werden, dass der Bw. ab September 2011 keine Pflichtverletzungen begangen habe, weil er keine neuen Verpflichtungen mehr eingegangen sei und keine Gläubiger bevorzugt habe. Die fehlende Liquidität sei ohnehin evident und das Finanzamt verfüge diesbezüglich über die erforderlichen Informationen aus der Betriebsprüfung. Gegebenenfalls müssten die Geschäftsunterlagen der Gesellschaft im Wege des Vermieters beigeschafft werden.

Hinsichtlich der vor September 2011 fällig gewordenen Abgaben sei ebenfalls darauf zu verweisen, dass die zur Bezahlung erforderlichen liquiden Mittel nicht vorhanden gewesen seien. Dies sei ebenfalls aus den Bankkonten evident und der Abgabenbehörde bekannt. Im Übrigen sei festzuhalten, dass die Umsatzsteuer 2009 beträglich unrichtig sei. Eine ausgearbeitete, bisher allerdings mangels Zahlung offener Honorarnoten von der steuerlichen Vertreterin nicht eingereichte Umsatzsteuererklärung 2009 weise für die Umsatzsteuer 2009 anstelle einer Restschuld von 10.284,94 € ein Guthaben in Höhe von 4.154,72 € aus. Die Richtigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 sei somit ernsthaft in Zweifel zu ziehen und der Umsatzsteuerbescheid 2009 sei für den Bw. mangels vorliegender Unterlagen nicht überprüfbar.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Bw. aufgetragen, Nachweise über seine aktuelle Einkommens- und Vermögenssituation beizubringen.

In der mündlichen Verhandlung verwies der anwesende steuerliche Vertreter des Bw. auf die zwischenzeitliche Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Bw., welches bereits wieder aufgehoben worden sei. Der vom steuerlichen Vertreter kontaktierte Masseverwalter habe die Höhe der in diesem Verfahren seitens des Finanzamtes angemeldeten Forderungen mit 20.000,00 € beziffert. Nach Rechtsauffassung des steuerlichen Vertreters wäre zu prüfen, ob das Finanzamt die Haftungsschulden in diesem Verfahren angemeldet habe. Sofern dies nicht geschehen sei, könne die Haftungsinanspruchnahme des Bw. schon deshalb nicht mehr aufrecht

erhalten werden. Über weitere Informationen zur derzeitigen Einkommens- und Vermögenssituation des Bw. verfüge er nicht.

Seitens des BFG wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. zur Kenntnis gebracht, dass aus der Sicht des Gerichts zumindest bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2011 deshalb nicht von einer gänzlichen Mittellosigkeit der Primärschuldnerin auszugehen sei, weil auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin für das Jahr 2010 ein Zahlungseingang von 10.979,13 € ausgewiesen sei und für das Jahr 2011 ein solcher von 8.579,95 €. Darüber hinaus habe die Primärschuldnerin laut eigenem Vorbringen über finanzielle Mittel verfügt, welche sie für die Abwicklung von Zug-um-Zug-Geschäften verwendet habe.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass die zur Aufrechterhaltung der Geschäfte erforderlichen Zahlungen, die Zug um Zug gegen Erhalt einer Leistung geleistet würden, zu keiner inkongruenten Denkung des Leistenden führten. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung liege daher nicht vor.

Der steuerliche Vertreter stellt den Antrag, das Haftungsverfahren solange auszusetzen, bis über die Beschwerden gegen die in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten entschieden wurde.

Der steuerliche Vertreter stellt weiters einen Antrag auf Einvernahme des ehemaligen Hauptgesellschafters der Primärschuldnerin, BB. Beweisthema ist die Herausgabe der Unterlagen der Primärschuldnerin, soweit sie noch vorhanden sind, bzw. die Richtigkeit des Zutrittsverweigerungsrechtes.

Der steuerliche Vertreter stellt weiters einen Antrag auf Öffnung der Bankkonten der Primärschuldnerin zwecks Feststellung der Liquiditätsentwicklung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO.

1. Sachverhalt

Die Primärschuldnerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom T.M.2009 gegründet und T.M.2009 in das Firmenbuch eingetragen. Unternehmensgegenstand war laut Nachtrag vom T.M.2009 zum Gesellschaftsvertrag vom T.M.2009 das Management, die Projektierung und die Durchführung von Veranstaltungen im Tourismusbereich, die Vermietung von Veranstaltungsräumlichkeiten und Festsälen sowie das begleitende

Eventmanagement und die Vermarktung von Produkten aller Art. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2011, xxx, wurde auf Antrag der Primärschuldnerin über ihr Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet. Nach Abschluss eines Sanierungsplans, wonach die Insolvenzgläubigern auf ihre Forderungen eine Quote von 35% erhalten, wurde mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2011, xxx, der Konkurs aufgehoben.

Der Bw. wurde mit Gesellschafterbeschluss vom T.M.2009 zum alleinigen selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Die Geschäftsführerfunktion hatte der Bw. laut dem gegenständlichen Gesellschafterbeschluss ab Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch (T.M.2009) bis zu seinem Rücktritt mit 17.11.2011 inne. Der Rücktritt erfolgte nachweislich aufgrund der Weisung des Hauptgesellschafters der Primärschuldnerin, ab sofort jede weitere Tätigkeit im Zusammenhang mit durchzuführenden Veranstaltungen zu unterlassen sowie infolge des Aussperrens des Bw. aus den Räumlichkeiten der Gesellschaft.

Weder für das Jahr 2009 noch für die Jahre 2010 und 2011 wurden Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen eingereicht. Die Abgabenbehörde hat daher die Einkünfte aus dem Betrieb der Primärschuldnerin ebenso wie die von ihr erzielten Umsätze für 2010 und 2011 geschätzt. Für das Jahr 2009 wurden im Rahmen einer Betriebsprüfung Entgelte in Höhe von 131.644,31 € festgestellt, erklärt wurden solche in Höhe von 63.890,00 €. Der Umsatzsteuer- und die Körperschaftsteuerveranlagung 2009 wurden die Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung zugrundegelegt, wodurch sich eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 10.284,94 € ergab.

Aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ist weiters ersichtlich, dass die Primärschuldnerin im Jahr 2010 Überweisungen in Höhe von insgesamt 10.979,13 € an das Finanzamt getätigt hat. Für das Jahr 2011 ist auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ein Zahlungseingang von 8.579,95 € zu ersehen, die letzte Zahlung erfolgte am 19.09.2011 (2012 wurden keine Zahlungen geleistet).

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Unterlagen sowie auf seitens des BFG vorgenommene Recherchen im Firmenbuch und im Abgabeninformationssystem.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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 § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für eine Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Im Berufungsfall wurde die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuernachforderung für 2009 in Höhe von 10.284,94 € bestritten, nicht aber die Uneinbringlichkeit dieser Nachforderung sowie der weiteren in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin, zumal diese mit T.M.2012 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde. Der Bw. stellt auch nicht in Abrede, dass er im haftungsgegenständlichen Zeitraum alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin war. Der Bw. bestreitet allerdings auch das Vorliegen einer schulhaften Pflichtverletzung.

Hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der mit Bescheid vom 13. September 2011 festgesetzten Umsatzsteuernachforderung 2009 in Höhe von 10.284,94 € ist festzuhalten, dass eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 iVm § 80 BAO nicht voraussetzt, dass gegenüber der Primärschuldnerin rechtsrichtige Bescheide erlassen wurden. Ist - wie gegenständlich - ein Bescheid erlassen worden - kann der Haftungspflichtige im Haftungsverfahren nicht mit Erfolg Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabe erheben. Sein Rechtsschutzinteresse ist aber deshalb gewahrt, weil ihm § 248 BAO das Recht einräumt, auch gegen die Abgabenanspruchsbescheide Beschwerde einzulegen. Da dieses Beschwerderecht die Kenntnis der zur Festsetzung der Abgabenansprüche führenden Grundlagen voraussetzt, hat die Behörde dem Haftungspflichtigen auf Antrag Grund und Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bekannt zu geben. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung bzw. Ablichtung der maßgeblichen Bescheide über die Abgabenansprüche, allenfalls durch Mitteilung der Bescheidinhalte zu erfolgen.

Dem Bw. wurde vor Erlassung des Haftungsbescheides mit Haftungsvorhalt vom 9. Mai 2012 seitens des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht, dass ihm bei Bedarf auf Antrag Ablichtungen der der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide übermittelt werden. Dieses Angebot hat der Bw. nicht in Anspruch genommen. In diesem Zusammenhang ist weiters festzuhalten, dass die Umsatzsteuernachforderung 2009 auf Feststellungen einer abgabenrechtlichen Prüfung basiert und dass der Bw. - wie ihm bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2013 vorgehalten wurde - ebenso wie der nunmehr für den Bw. einschreitende steuerliche Vertreter bei der Schlussbesprechung nachweislich anwesend waren. Der im Vorlageantrag vorgebrachte Einwand, die Richtigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 kann mangels vorliegender Unterlagen nicht überprüft werden, ist somit für das BFG nicht nachvollziehbar.

Dem in der mündlichen Verhandlung seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. gestellten Antrag auf Aussetzung des Haftungsverfahrens bis zur Entscheidung über die Beschwerden gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat (siehe dazu zB VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258; 29.9.2011, 2011/16/0085; 9.11.2011, 2011/16/0070) ist bei Einbringung von Bescheidbeschwerden sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche zunächst deshalb über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis des Haftungspflichtigen gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche abhängt (Ritz, BAO⁶, § 248 Tz 16).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehört unter anderem, für die Entrichtung der Abgaben sowie für die rechtzeitige und richtige Einreichung der gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen Sorge zu tragen (siehe dazu die in Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 9 E 79ff angeführte Judikatur, beispielsweise VwGH 26.06.1989, 88/15/0065, 89/15/0037; VwGH 29.05.2001, 2001/14/0006). Diese Pflichten hat der Bw. schon deshalb verletzt, weil für die Jahre 2010 und 2011 keine Erklärungen eingereicht wurden und infolgedessen die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden mussten. Zudem wurden die folgenden in Haftung gezogenen Abgaben nicht an den jeweiligen Fälligkeitstagen entrichtet:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	07/2011	15.09.2011	3.846,64 €
Umsatzsteuer	01/2011	15.03.2011	5.223,83 €
Umsatzsteuer	08/2011	17.10.2011	1.799,42 €
Umsatzsteuer	01/2011	15.03.2011	3.710,52 €
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	130,34 €
Körperschaftsteuer	10-12/2011	15.11.2011	1.342,00 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.11.2011	76,93 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.11.2011	74,21 €
Körperschaftsteuer	10-12/2010	15.11.2010	138,00 €
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	136,00 €
Kammerumlage	10-12/2010	15.02.2011	132,38 €
Dienstgeberbeitrag	08/2010	15.09.2010	182,58 €
Dienstgeberbeitrag	09/2010	15.10.2010	179,86 €
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	124,09 €
Körperschaftsteuer	2010	23.01.2012	875,00 €

Umsatzsteuer	09/10/2011	15.12.2011	8.960,00 €
Säumniszuschlag 2	2011	17.02.2012	58,56 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.02.2012	179,20 €
Säumniszuschlag 3	2011	18.05.2012	58,56 €
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	10.284,94 €
Umsatzsteuer	07/2010	15.09.2010	2.619,92 €
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	726,70 €
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	6.485,49 €
Umsatzsteuer	12/2010	15.02.2011	444,05 €
Umsatzsteuer	01/2011	15.03.2011	685,81 €
Lohnsteuer	10/2010	15.11.2010	37,82 €
Lohnsteuer	02/2011	15.03.2011	252,73 €
Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	224,33 €
Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	126,82 €
Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	131,45 €
Dienstgeberbeitrag	02/2011	15.03.2011	389,49 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	15.09.2010	15,80 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	15.10.2010	15,58 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	19,43 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	10,98 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	11,39 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/2011	15.03.2011	33,76 €
Pfändungsgebühr	2010	26.11.2010	20,00 €
Stundungszinsen	2011	16.03.2011	91,09 €
Säumniszuschlag 1	2010	17.01.2011	303,87 €
Säumniszuschlag 1	2011	17.10.2011	137,11 €
Säumniszuschlag 2	2011	18.07.2012	89,60 €
Säumniszuschlag 3	2011	17.10.2012	89,60 €
			50.475,88 €

Zu beachten ist allerdings, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides folgende Abgaben nicht mehr auf dem Abgabenkonto aushafteten:

Die Körperschaftsteuer 10-12/2010 in Höhe von 138,00 €, die Körperschaftsteuer 01-03/2011 in Höhe von 136,00 €, die Kammerumlage 10-12/2010 in Höhe von 132,38 €, der Dienstgeberbeitrag 08/2010 in Höhe von 182,58 € sowie der Dienstgeberbeitrag 09/2010 in Höhe von 179,86 €. Dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend verringert sich somit die Haftungsschuld von 50.475,88 € um den Betrag von 768,82 € auf 49.707,06 €.

Hinsichtlich der verbleibenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 49.707,06 € ist auszuführen, dass die Pflichtverletzung ihrer Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nur dann haftungsbegründend ist, wenn sie sich als ursächlich für die Uneinbringlichkeit erweist. Gelingt dem Vertreter der Beweis, dass der Primärschuldnerin zu den Fälligkeitszeitpunkten oder danach keine Mittel mehr zur Verfügung standen, wird er haftungsfrei. Waren in diesem Zeitraum noch Gesellschaftsmittel vorhanden, reichten diese aber nicht zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden aus, ist dem Vertreter dann keine haftungsbegründende Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er belegt, dass die vorhanden gewesenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Gesellschaftsverbindlichkeiten behandelt wurden (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233). Wurden die Gesellschaftsverbindlichkeiten aus den vorhandenen Mitteln zwar nicht anteilig bedient, wird aber der Nachweis erbracht, welcher Betrag bei anteilmäßiger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger abzuführen gewesen wäre, ist die Haftung auf die Differenz zwischen diesem Betrag und der tatsächlich erfolgten Abgabenzahlung einzuschränken (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 26.6.2000, 95/17/0613).

In diesem Zusammenhang ist auch auf die in den mündlichen Verhandlung geäußerte Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. einzugehen, wonach die zur Aufrechterhaltung der Geschäfte erforderlichen Zahlungen, die Zug um Zug gegen Erhalt einer Leistung geleistet werden, zu keiner inkongruenten Denkung des Leistenden führen und deshalb auch bei ausschließlicher Verwendung der finanziellen Mittel für solche Geschäfte kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung vorliegt.

Zutreffend ist, dass bei einem Zug-um-Zug-Geschäft aufgrund zeitgleicher Erfüllung das Entstehen einer (insolvenzrechtlichen) Gläubigerstellung ausgeschlossen ist (beispielsweise bei einem Bargeschäft), weshalb solche Geschäfte nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung nicht anfechtbar sind. Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist jedoch nicht bedeutsam, ob oder inwieweit vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (siehe dazu VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128, sowie die weiteren in Ritz, BAO⁶, unter Rz 11 ff zu § 9 aufgelisteten höchstgerichtlichen Judikate). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich daher nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Vertreterhaftung des § 9 BAO (siehe dazu zB VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111; 18.10.2007, 2006/15/0073;

29.4.2010, 2008/15/0085; 22.12.2015, Ra 2015/16/0128) nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die Primärschuldnerin die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde oder zu welchem Zeitpunkt der Abgabepflichtige die Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Abgabe erkannt hat. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie der Körperschaftsteuer ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10 sowie die dort angeführte Judikatur).

Die in Haftung gezogenen Abgaben hatten die folgenden Fälligkeitstage: Die Umsatzsteuern der Jahre 2009 und 2010 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 und Abs. 5 UStG 1994 den 15.02.2010 und den 15.02.2011, die Umsatzsteuern 07/2010, 08/2010, 09/2010, 12/2010, 01/2011, 02/2011, 07/2011, 08/2011 und 09-10/2011 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 21 Abs. 1 UStG 1994 den 15.09.2010, den 15.10.2010, den 15.11.2010, den 15.02.2011, den 15.03.2011, den 15.04.2011, den 15.09.2011, den 17.10.2011 und den 15.12.2011, die Körperschaftsteuerabschlusszahlung für 2010 gemäß § 210 Abs. 1 BAO den 23.01.2012, die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 10-12/2011 gemäß § 24 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 3 EStG 1988 den 15.11.2011, die Lohnsteuern 10/2010 und 02/2011 gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 79 EStG 1988 den 15.11.2010 und den 15.03.2011, die Dienstgeberbeiträge 10/2010, 12/2010, 01/2011 und 02/2011 sowie die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 08/2010, 09/2010, 10/2010, 12/2010, 01/2011 und 02/2011 gemäß § 210 Abs. 1 iVm § 43 Abs. 1 FLAG den 15.09.2010, den 15.10.2010, den 15.11.2010, den 17.01.2011, den 15.02.2011 und den 15.03.2011, die Pfändungsgebühr 2010 gemäß § 26 Abs. 5 AbgEO den 26.11.2010, sowie die Nebengebühren (erste Säumniszuschläge 2010 und 2011, Stundungszinsen, zweite Säumniszuschläge 2011 und dritte Säumniszuschläge 2011) gemäß § 210 Abs. 1 den 16.03.2011, den 17.10.2011, den 17.11.2011, den 17.01.2012, den 17.02.2012, den 18.05.2012, den 18.07.2012 und den 17.10.2012.

Dass die Primärschuldnerin spätestens ab dem T.M.2012 völlig mittellos war, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass mit diesem Tag die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit erfolgte. Überdies war der Bw. ab diesem Zeitpunkt auch nicht mehr Vertreter der Primärschuldnerin. Somit waren sämtliche in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten mit Fälligkeitstag ab dem T.M.2012 aus der Haftung auszuscheiden.

Zutreffend ist überdies das Beschwerdevorbringen, wonach der Bw. im Zeitraum zwischen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (T.M.2011) bis zur Aufhebung

des Konkurses nach Abschluss eines Sanierungsplans (T.M.2011) nicht über das Vermögen der Primärschuldnerin verfügen konnte. Soweit daher in Haftung gezogene Abgabenschuldigkeiten in diesem Zeitraum fällig wurden, kann dem Bw. ihre Nichtentrichtung am Fälligkeitstag nicht vorgeworfen werden.

Für den Zeitraum nach Konkursaufhebung (T.M.2011) bis September 2011 spricht der Umstand, dass auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin am 29.06.2011, am 18.08.2011 und am 26.09.2011 Zahlungseingänge von insgesamt 5.327,08 € ausgewiesen sind, gegen eine gänzliche Mittellosigkeit der Primärschuldnerin. Auch zeigt die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für 08/2011, dass die Primärschuldnerin bis zu diesem Zeitpunkt unternehmerisch tätig war. Aufgrund der kurzen Dauer der Unternehmensstätigkeit der Primärschuldnerin nach der Konkursaufhebung (nur 3 Monate) und insbesondere dem baldigen Scheitern des Sanierungsplans (es wurde nur eine einzige Quote in Höhe von 640,46 € bezahlt, nicht aber die restlichen 7 Teilquoten in Höhe von jeweils 1.683,00 €) geht das BFG aber in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die der Primärschuldnerin in diesen 3 Monaten zur Verfügung stehenden Mittel nicht maßgeblich höher waren als jene 5.327,08 €, die das Finanzamt letztlich erhalten hat.

Aufgrund der obigen Ausführungen kommt somit nur hinsichtlich der nachfolgenden Abgabenschuldigkeiten eine Haftungsinanspruchnahme in Betracht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	124,09 €
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	10.284,94 €
Umsatzsteuer	07/2010	15.09.2010	2.619,92 €
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	726,70 €
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	6.485,49 €
Umsatzsteuer	12/2010	15.02.2011	444,05 €
Lohnsteuer	10/2010	15.11.2010	37,82 €
Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	224,33 €
Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	126,82 €
Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	131,45 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	15.09.2010	15,80 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	15.10.2010	15,58 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	19,43 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	10,98 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	11,39 €
Pfändungsgebühr	2010	26.11.2010	20,00 €

			21.298,79 €
--	--	--	-------------

Aus den Akten geht überdies hervor, dass der Bw. für die Primärschuldnerin am 21. Dezember 2010 ein Ratenzahlungsansuchen eingebracht hat. In diesem wurde begehrt, den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Rückstand in Höhe von 15.373,71 € neben der Abfuhr der laufenden Abgaben in monatlichen Raten zu je 2.000,00 € beginnend ab 10. Jänner 2011 abdecken zu können. Begründet wurde dieses Ansuchen mit Vorinvestitionen für Infrastruktur und EDV-Terminverwaltung, einer Personalaufstockung (Weihnachtsgeld), einer Veranstaltungsvorleistung für Jänner 2011 und Februar 2011 sowie einer falschen Liquiditätsplanung. Zudem wurde telefonisch zugesichert, dass die Lohnsteuer für 10/2010 und 11/2010 in Höhe von insgesamt 228,70 € umgehend überwiesen wird. Das Finanzamt bewilligte mit Bescheid vom 21. Dezember 2010 die Entrichtung des Rückstandes in vier Raten, wobei Fälligkeitstermin der ersten Rate in Höhe von 2.000,00 € der 15.01.2011 war, Fälligkeitstermin der zweiten Rate in Höhe von 3.136,00 € der 15.02.2011 war, Fälligkeitstermin der dritten Rate in Höhe von 4.000,00 € der 15.03.2011 war und Fälligkeitstermin der vierten Rate in Höhe von 5.371,14 € der 15.04.2011 war.

Die Ratenvereinbarung wurde insofern nicht eingehalten, als bereits die erste Rate nicht termingerecht entrichtet wurde (am 27.01.2011 anstatt am 15.03.2011). Zu einer zweiten Ratenzahlung kam es deshalb nicht, weil bereits am T.M.2011 das Insolvenzverfahrens eröffnet wurde.

Soweit die haftungsgegenständlichen Abgaben bereits vor Einbringung des Ratenansuchens am 21. Dezember 2010 fällig wurden (Umsatzsteuer 2009, Umsatzsteuer 07/2010, Umsatzsteuer 08/2010, Umsatzsteuer 09/2010, Lohnsteuer 10/2010, Dienstgeberbeitrag 10/2010, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 08/2010, 09/2010 und 10/2010 sowie Pfändungsgebühr 2010) ändert das nach Eintritt der Fälligkeit dieser Abgaben eingebrachte Ratenansuchen nichts daran, dass die Unterlassung der Zahlung einen Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabenentrichtung darstellt (vgl. VwGH 21.12.2005, 2001/14/0154). Eine zeitlich später erfolgte Genehmigung von Ratenzahlungen steht daher der Annahme, dass die Entrichtung bei Eintritt der Fälligkeit auf Grund schuldhaften Pflichtverletzung unterblieben ist, nicht entgegen.

Wenn für später uneinbringlich gewordene Abgaben vor deren Fälligkeit tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, kann dies jedoch eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausschließen. Keinesfalls entschuldigt es den Geschäftsführer aber, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Hat er doch dann eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, das das Gesetz - § 212 Abs. 1 BAO - aus gutem Grund normiert: Das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe soll durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden. Für eine "gefährdete Abgabe" kommt daher eine Zahlungserleichterung

nicht in Betracht, sie ist sofort zu entrichten bzw. ist dem Abgabengläubiger - durch Verweigerung der Zahlungserleichterung - die Möglichkeit zu sofortigen Einbringungsmaßnahmen zu wahren. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann hat der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten (vgl. VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Dafür, dass die gänzliche Einbringlichkeit der Abgaben zum Zeitpunkt der Einbringung des Ratenzahlungsantrages auch ohne Zahlungsaufschub bereits gefährdet war, spricht der Umstand, dass bereits eineinhalb Monate danach ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Der Bw. musste derart zeitnah zu dem von ihm selbst im Namen der Primärschuldnerin gestellten Insolvenzantrag bereits wissen, dass ihm eine vollständige Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten nicht mehr möglich war. Weil er dennoch eine Zahlungserleichterung bewirkt hat und dem Finanzamt dadurch die Möglichkeit zur Setzung sofortiger Einbringungsmaßnahmen genommen hat, hat er - unter der Voraussetzung, dass der Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt noch Mittel zur zumindest anteilmäßigen Befriedigung der Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung standen - nicht nur die Uneinbringlichkeit der von der Ratenvereinbarung umfassten, in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten zu verantworten, sondern auch die Uneinbringlichkeit der zwischen dem T.M.2010 und dem T.M.2011 fällig gewordenen Abgaben.

Im Zeitraum vom 15.02.2010 (Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2009, der ältesten in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeit) bis zum 15.02.2011 (Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2010, der Umsatzsteuer 12/2010, des Dienstgeberbeitrages 01/2011 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 01/2011, den jüngsten verbliebenen, in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten) standen der Primärschuldnerin nach eigenen Angaben finanzielle Mittel zur Abwicklung von Zug-um-Zug-Geschäften zur Verfügung. Gegen eine gänzliche Mittellosigkeit der Primärschuldnerin für den genannten Zeitraum spricht zudem auch der Umstand, dass auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin für das Jahr 2010 ein Zahlungseingang von 10.979,13 € ausgewiesen ist und für das Jahr 2011 ein solcher von 8.579,95 €. Überdies war die Primärschuldnerin zumindest bis August 2011 operativ tätig und hat - wie aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ersichtlich ist - auch Erlöse erzielt. Zudem geht aus dem Insolvenzakt hervor, dass bei einer Veräußerung des Anlagevermögens der Primärschuldnerin mit einem Erlös zwischen 3.000,00 € bis 5.000,00 € zu rechnen war.

Dem Bw. wurde die ihn treffende qualifizierte Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung sowohl mit Vorhalt vom 9. Mai 2012 als auch mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2013 zur Kenntnis gebracht. Dennoch hat der Bw. weder Nachweise über die Höhe der ihm zur Abgabenentrichtung an den jeweiligen Fälligkeitstagen zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel vorgelegt (wozu neben Bankguthaben auch Kassenbestände und sonstiges Vermögen gehören), noch hat

er sämtliche zu diesen Zeitpunkten bestehenden Verbindlichkeiten (Alt- und Neuschulden inklusive Steuern) sowie die auf die Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen offengelegt.

Das erst im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, der Vermieter, der gleichzeitig auch Hauptgesellschafter der Primärschuldnerin war, hätte dem Bw. den Zutritt zu den Geschäftsräumlichkeiten sowie die Herausgabe der Geschäftsunterlagen verweigert, wird vom BFG deshalb als glaubwürdig erachtet, weil in der dem Gericht vorliegenden, mit 17.11.2011 datierten Rücktrittserklärung des Bw. von der Geschäftsführerposition explizit auf das Aussperren des Bw. aus den Räumlichkeiten der Gesellschaft Bezug genommen wird. Der vom steuerlichen Vertreter des Bw. beantragten Einvernahme des ehemaligen Vermieters bzw. Hauptgesellschafter der Primärschuldnerin zwecks Feststellung, ob dieser dem Bw. tatsächlich den Zutritt zu den Räumlichkeiten der Gesellschaft und die Herausgabe der Geschäftsunterlagen verweigert hat, war daher gemäß § 183 BAO nicht zu entsprechen.

Das BFG teilt auch nicht die Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass das Gericht verpflichtet ist, diese Unterlagen bei Bedarf herbeizuschaffen. Denn nach Auffassung des BFG muss sich der Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger jene Informationen sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen. Der Bw. hätte daher entsprechende rechtliche Schritte zur Herausgabe der Geschäftsunterlagen unternehmen müssen. Dass er dies verabsäumt hat und deshalb seiner Beweisvorsorgepflicht nicht nachkommen kann, ist dem Bw. zumindest als fahrlässiges Verhalten anzulasten. Für eine Haftungsinanspruchnahme ist bereits leichte Fahrlässigkeit ausreichend. Daher war auch der Antrag des steuerlichen Vertreters auf Herbeischaffung der Unterlagen der Primärschuldnerin, soweit sie noch vorhanden sind, abzuweisen.

Der Antrag des steuerlichen Vertreters des Bw. auf Öffnung der Bankkonten der Primärschuldnerin zwecks Feststellung der Liquiditätsentwicklung ist insofern nicht ausreichend präzisiert, als aus den Akten nicht vorgeht, bei welchem Bankinstitut(en) die Primärschuldnerin Konten hatte. Mangels Vorliegens eines ordnungsgemäßen Beweisantrages konnte somit dem gegenständlichen Antrag nicht entsprochen werden (siehe dazu VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 28.9.2004, 2002/14/0021; 2.9.2009, 2008/15/0057).

Bezüglich der Lohnsteuer ergibt sich aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, dass der Geschäftsführer für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer ausreichen, nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen darf, sodass die davon einzubehaltende Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer

schuldenhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht nämlich hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (VwGH 25. 2. 2003, 97/14/0164).

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass den Bw. hinsichtlich der obig angeführten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 21.298,79 € schuldhafte Pflichtverletzungen treffen, die auch als ursächlich für die Uneinbringlichkeit zu werten sind.

Zu prüfen verbleibt, ob das mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2014 über das Vermögen des Bw. eröffnete Konkursverfahren, welches nach rechtskräftiger Bestätigung eines Zahlungsplanes (zu zahlen ist eine Quote von 14,76%, zahlbar in 84 monatlichen Teilquoten) mit Beschluss des Landesgerichtes X vom T.M.2014 aufgehoben wurde, eine Einschränkung der Haftungssumme auf die im Konkursverfahren vereinbarte Quote zur Folge hatte.

Die Haftungsinanspruchnahme begründet nach § 7 Abs. 1 BAO iVm § 224 Abs. 1 BAO erst durch die Erlassung des Haftungsbescheides dem davor nur potenziell Haftungspflichtigen gegenüber konstitutiv die Entstehung der Haftungsschuld (siehe dazu zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0038). Liegt der Entstehungszeitpunkt der Haftungsschuld vor dem Eröffnungszeitpunkt des Schuldenregulierungsverfahrens, handelt es sich bei der mit Haftungsbescheid festgesetzten Haftungsschuld um eine Konkursforderung. Dies hat zur Folge, dass hinsichtlich der Haftungsschuld eine Restschuldbefreiung eintritt. Sofern der Entstehungszeitpunkt der Haftungsschuld nach dem Eröffnungszeitpunkt des Schuldenregulierungsverfahrens liegt, ist die Haftungsschuld keine Konkursforderung und es tritt keine Restschuldbefreiung ein.

Im Beschwerdefall wurde der Bw. bereits vor Eröffnung des Konkursverfahrens zur Haftung herangezogen. Somit handelt es sich um Konkursforderungen und es ist im Beschwerdefall auf die im Zahlungsplan festgelegte Quote Bedacht zu nehmen.

Diese Rechtsauffassung wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. nur insofern geteilt, als nachweislich eine Anmeldung der Haftungsschulden im Insolvenzverfahren des Bw. erfolgt ist. Hat die Abgabenbehörde die Anmeldung der gegenständlichen Haftungsschulden im Insolvenzverfahren des Bw. verabsäumt, hätte dies aus der Sicht des steuerlichen Vertreters des Bw. eine nachträgliche gänzliche Unzulässigkeit einer Haftungsinanspruchnahme des Bw. durch die Abgabenbehörde zur Folge.

Aus dem dem BFG vorliegenden Insolvenzakt des Bw. ist ersichtlich, dass das Finanzamt die Haftungsschulden des Bw. nicht angemeldet hat.

Gemäß § 156 Abs. 1 IO hat ein rechtskräftig bestätigter Sanierungsplan die Rechtswirkung, dass betreffend allen im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits gegenüber dem Gemeinschuldner bestandenen vermögensrechtlichen Ansprüchen - unabhängig davon, ob sie im Insolvenzverfahren von den Insolvenzgläubigern angemeldet wurden oder nicht - eine Restschuldbefreiung hinsichtlich der die Sanierungsplanquote übersteigenden Forderungsteile eintritt. Eine Ausnahme besteht

gemäß § 156 Abs. 4 IO nur insofern, als Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, haben die Gläubiger Anspruch auf gänzliche Bezahlung ihrer Forderung.

Infolge der Rechtsverweisung in § 193 Abs. 1 zweiter Satz IO gilt § 156 IO auch für den Zahlungsplan.

Die Rechtsauffassung des steuerlichen Vertreters des Bw., wonach die Nichtanmeldung von als Konkursforderungen zu wertenden Haftungsschulden im Insolvenzverfahren des Bw. eine nachträgliche Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme des Bw. nach sich ziehen würde, findet somit in der Insolvenzordnung keine Deckung.

Auswirkungen hat die nicht auf einem alleinigen Verschulden des Bw. basierende Verabsäumung der Anmeldung der Haftungsschulden im Insolvenzverfahren (in den, dem BFG vorliegenden Akten findet sich kein Hinweis für ein Verschulden des Bw. an der Nichtanmeldung der Haftungsschulden) allerdings insofern, als der Abgabenbehörde gemäß § 197 IO eine Einbringung der Haftungsschulden im Exekutionsweg nur möglich ist, wenn die Einkommens- und Vermögenslage des Bw. eine solche Quotenzahlung zulässt. Ob die zu zahlende Quote der gegenständlichen Haftungsschulden der Einkommens- und Vermögenslage des Bw. entspricht, hat gemäß § 197 Abs. 2 KO das Insolvenzgericht auf Antrag zu entscheiden (siehe dazu zB ecolex 2015/232; OGH 18.8.2010, 8 Ob 146/09t; OGH 18.3.2015, 3 Ob 189/14m; OGH 8 Ob 17/16g; UFS 28.9.2007, RV/2875-W/06)

Die Heranziehung zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung, die im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Bw. beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde. Unter dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist das "öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben" zu verstehen.

Der Bw. hat trotz eines Ersuchens des BFG in der Ladung zur mündlichen Verhandlung keine Nachweise über seine aktuelle Einkommens- und Vermögenssituations vorgelegt. Wie Ermittlungen des BFG im Abgabeninformationssystem und im Grundbuch ergeben haben, hat der Bw. derzeit mehrere Arbeitsverhältnisse und bezieht einen Bruttojahreslohn von insgesamt 55.452,95 €. Allerdings hat der Bw. noch bis 10.08.2012 aufgrund des im Konkursverfahren bestätigten Zahlungsplans monatlich 500,00 € an seine Gläubiger (zu denen auch die Abgabenbehörde gehört) zu entrichten. Aufgrund der Höhe des derzeitigen Einkommens geht das BFG dennoch nicht von einer Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld aus. Hinzu kommt, dass der zulässige Umfang einer Haftungsinanspruchnahme nicht mit der Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt ist (vgl. VwGH 25. 6. 1990, 89/15/0067; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128; VwGH 28.11.2002, 97/13/0177). Dies ist

gegenständlich schon deshalb von Bedeutung, weil der am xxxx geborene Bw. noch im erwerbsfähigen Alter steht und aus den Akten auch keine Anhaltspunkte für eine Erwerbsunfähigkeit ersichtlich sind.

Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt vor allem darin, dass nur durch diese Maßnahme überhaupt eine zumindest teilweise Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben gegeben ist, und nur so dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung nachgekommen werden kann. Gesamthaft war daher in Ausübung des freien Ermessens dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, der Vorzug zu geben.

Die Haftungsschulden errechnen sich somit wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Haftungsbetrag (Quote von 14,76%)
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	124,09 €	18,32 €
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	10.284,94 €	1.518,06 €
Umsatzsteuer	07/2010	15.09.2010	2.619,92 €	386,70 €
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	726,70 €	107,26 €
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	6.485,49 €	957,26 €
Umsatzsteuer	12/2010	15.02.2011	444,05 €	65,54 €
Lohnsteuer	10/2010	15.11.2010	37,82 €	5,58 €
Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	224,33 €	33,11 €
Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	126,82 €	18,72 €
Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	131,45 €	19,40 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2010	15.09.2010	15,80 €	2,33 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2010	15.10.2010	15,58 €	2,30 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2010	15.11.2010	19,43 €	2,87 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2010	17.01.2011	10,98 €	1,62 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2011	15.02.2011	11,39 €	1,86 €
Pfändungsgebühr	2010	26.11.2010	20,00 €	2,95 €
			21.298,79 €	3.143,70 €

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da den im gegenständlichen Verfahren zu klarenden Rechtsfragen keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz und damit keine erhebliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukam bzw. die Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das gegenständliche Erkenntnis nicht abweicht, geklärt sind.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. April 2018