

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R1, den Richter R2 und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin D. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Woditschka & Picher Wirtschaftstreuhand GmbH, Bahnstraße 26/I, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 1. Juni 2012 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 BAO des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 04. Mai 2012, vertreten durch S., nach der am 23. Oktober 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 9.912,60, statt bisher € 13.216,76, eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	06/2010	16.08.2010	383,85
Umsatzsteuer	07/2010	15.09.2010	273,39
Pfändungsgebühr	2010	22.09.2010	28,58
Barauslagenersatz	2010	22.09.2010	0,41
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	564,30
Körperschaftsteuer	10-12/2010	15.11.2010	329,25
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	672,68
Umsatzsteuer	10/2010	15.12.2010	279,36
Pfändungsgebühr	2011	12.01.2011	42,56
Barauslagenersatz	2011	12.11.2011	0,41
Umsatzsteuer	11/2010	17.01.2011	632,12
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	327,75
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	641,63
Pfändungsgebühr	2011	09.03.2011	42,99

Barauslagenersatz	2011	09.03.2011	0,41
Umsatzsteuer	01/2011	15.03.2011	544,52
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	131,48
Pfändungsgebühr	2011	11.05.2011	66,20
Barauslagenersatz	2011	11.05.2011	0,47
Körperschaftsteuer	04-06/2011	16.05.2011	327,75
Körperschaftsteuer	07-09/2011	16.08.2011	327,75
Körperschaftsteuer	10-12/2011	15.11.2011	329,25
Umsatzsteuer	09/2011	15.11.2011	355,25
Stundungszinsen	2011	16.12.2011	102,06
Umsatzsteuer	11/2011	16.01.2012	288,89
Körperschaftsteuer	01-03/2012	15.02.2012	327,75
Körperschaftsteuer	12/2011	15.02.2012	576,17
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.371,29
Umsatzsteuer	01/2012	15.03.2012	521,81
Umsatzsteuer	02/2012	16.04.2012	422,27

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. Mai 2012 zog die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer (Bf.) als Geschäftsführer der A.B. GmbH, Firmenbuchnummer 11111 , (im Folgenden kurz GmbH) für deren aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 13.216,76 gemäß §§ 9 und 80 BAO zur Haftung heran.

Diese Abgabenschuldigkeiten setzen sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	06/2010	16.08.2010	511,80

Umsatzsteuer	07/2010	15.09.2010	364,52
Pfändungsgebühr	2010	22.09.2010	38,11
Barauslagenersatz	2010	22.09.2010	0,55
Umsatzsteuer	08/2010	15.10.2010	752,40
Körperschaftsteuer	10-12/2010	15.11.2010	439,00
Umsatzsteuer	09/2010	15.11.2010	896,90
Umsatzsteuer	10/2010	15.12.2010	372,48
Pfändungsgebühr	2011	12.01.2011	56,75
Barauslagenersatz	2011	12.11.2011	0,55
Umsatzsteuer	11/2010	17.01.2011	842,82
Körperschaftsteuer	01-03/2011	15.02.2011	437,00
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	855,50
Pfändungsgebühr	2011	09.03.2011	57,32
Barauslagenersatz	2011	09.03.2011	0,55
Umsatzsteuer	01/2011	15.03.2011	726,03
Umsatzsteuer	02/2011	15.04.2011	175,31
Pfändungsgebühr	2011	11.05.2011	88,26
Barauslagenersatz	2011	11.05.2011	0,62
Körperschaftsteuer	04-06/2011	16.05.2011	437,00
Körperschaftsteuer	07-09/2011	16.08.2011	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/2011	15.11.2011	439,00
Umsatzsteuer	09/2011	15.11.2011	473,66
Stundungszinsen	2011	16.12.2011	136,08
Umsatzsteuer	11/2011	16.01.2012	385,18
Körperschaftsteuer	01-03/2012	15.02.2012	437,00
Körperschaftsteuer	12/2011	15.02.2012	768,22
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	1.828,38
Umsatzsteuer	01/2012	15.03.2012	695,75
Umsatzsteuer	02/2012	16.04.2012	563,02

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgaben bei der GmbH voraussichtlich uneinbringlich seien.

Aus den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO ergebe sich, dass der Geschäftsführer einer GmbH für die Abgaben insoweit hafte, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Die Haftungsanspruchnahme liege im Ermessen der Behörde.

Für die Geltendmachung der Haftung wäre ein Kausalzusammenhang zwischen den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen (wie Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, Anzeigepflicht, Erklärungspflicht) sowie dem Abgabenausfall herzustellen.

Dazu werde ausgeführt:

Grundsätzlich sei es Pflicht des gesetzlichen Vertreters (bei der GmbH der Geschäftsführer), für die rechtzeitige Entrichtung der anfallenden Abgabe Sorge zu tragen. Wenn dieser der Verpflichtung nicht nachkomme, hafte der Vertreter, wobei laut ständiger Rechtsprechung als Schuldform leichte Fahrlässigkeit ausreiche.

Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werde die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten übernommen (§ 80 Abs. 1 BAO).

Grundsätzlich werde davon ausgegangen, dass die Umsatzsteuer für erbrachte Leistungen vom Liefer- bzw. Leistungsempfänger bezahlt werde und der leistende Unternehmer dieses Geld treuhändig verwahre, um es in der Folge an das Finanzamt abzuführen. Die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer sei daher als schuldhafte Verletzung bestehender Pflichten anzusehen.

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass diese Pflichtverletzungen Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen seien.

In der dagegen von der steuerlichen Vertretung form- und fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) führte die steuerliche Vertretung des Bf. begründend aus, dass mit Beschluss vom Tag/Monat 2012 das Konkursverfahren über die GmbH eröffnet worden sei.

Wie sich in dem zwischenzeitlich geführten Gespräch mit dem Geschäftsführer herausgestellt habe, sei beabsichtigt, das Unternehmen weiterzuführen. Auch der Masseverwalter habe dazu bereits seine Zustimmung erteilt, weil aus einer Weiterführung für die Gläubiger eine höhere Quote zu erzielen sein werde als bei einer Zerschlagung des Unternehmens im Konkursverfahren. Es werde daher jedenfalls ein Zwangsausgleich angestrebt, welcher zu einer ordnungsgemäß Entschuldung des Unternehmens führen solle. Derzeit sei es allerdings noch nicht möglich, eine Schätzung über die Höhe der Quote abzugeben. Im Zuge des Sanierungsverfahrens wäre die Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftenden einerseits kontraproduktiv und würde andererseits die Aufrechterhaltung der Haftung zu keiner Entschuldung gegenüber dem Finanzamt führen, wodurch eine Gläubigerbevorzugung gegeben wäre.

Zur weiteren Bescheidbegründung werde bemerkt, dass im Rückstandsausweis auch Körperschaftsteuern und diverse Nebengebühren enthalten seien. Die Haftung des Geschäftsführers sei nicht damit begründbar, dass die Umsatzsteuer für erbrachte Leistungen vom Geschäftsführer treuhändig verwahrt werde und an das Finanzamt abzuführen sei. Dazu sei festzuhalten, dass neben dem Finanzamt auch Bankverbindlichkeiten in höherem Umfang vorgelegen seien, welche ebenfalls in Raten hätten getilgt werden müssen. Dem Bf. könne daher eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorgeworfen werden, wenn nach Maßgabe der verfügbaren Mittel alle Gläubiger gleichmäßig, d.h. in Raten befriedigt worden seien. Es sei daher für das Finanzamt keine Schlechterstellung eingetreten. Weiters werde festgehalten, dass das Finanzamt durch Vollstreckungsmaßnahmen den Rückstand stets reduziert bzw. in einem geringen Rahmen gehalten habe, so dass im Gegenteil im Insolvenzverfahren ein Anfechtungstatbestand vorliegen könnte.

Zuletzt werde auf die Ermessensübung hingewiesen, welche das Finanzamt im berufungsgegenständlichen Bescheid in keiner Weise begründet habe, obwohl dem Finanzamt die gesamte unternehmerische Betätigung des Geschäftsführers bekannt sei.

Im Übrigen würden die weiteren Verhandlungen abzuwarten sein. Nachdem dem Geschäftsführer keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden könne, werde beantragt, den Haftungsbescheid im Wege einer positiven Berufungserledigung ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012 wies die Abgabenbehörde die Berufung (Beschwerde) als unbegründet ab.

Nach Zitierung der §§ 9 und 80 BAO wurde ausgeführt, dass Voraussetzung für die Haftung 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 sei.

Was die Frage der Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin betreffe, werde ausgeführt, dass über diese das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Damit sei die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin evident, auch wenn Unternehmensfortführung angeordnet worden sei.

Laut Firmenbuch sei der Bf. seit Gründung der Gesellschaft (8. Juli 1987) alleiniger Geschäftsführer und daher als Vertreter im Sinne des § 80ff BAO anzusehen.

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO sei zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers sei, darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen habe können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden könne. Habe der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die

Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei.

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 nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Widrigenfalls hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

In der Berufung sei ausgeführt worden, dass eine gleichmäßige Bezahlung aller Verbindlichkeiten erfolgt sei. Da die Behörde jedoch Kenntnis habe, dass laut Angaben des Bf. bereits im Jahr 2011 sämtliche Eingangsrechnungen der Bank X zediert gewesen seien (die Gesamtschulden hätten sich auf € 640.000,00 belaufen), sei die Bank offenbar bevorzugt behandelt worden. Der Nachweis, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz für alle Gläubiger betreffend Bezahlung der Verbindlichkeiten angewendet worden sei, sei demnach bis dato nicht erfolgt.

Wenn in der Berufung weiters ausgeführt werde, dass bei Weiterführung des Unternehmens und eventuellem Schuldenregulierungsverfahren die Quote an die Finanzverwaltung entrichtet werde, so werde ausgeführt: Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführe, habe die Konkursordnung Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO (z.B. VwGH 17.9.1990, 90/14/0038).

Die Haftungsschuld reduziere sich daher um die Höhe der Quote, da die an den Abgabengläubiger überwiesene Quotenzahlung zur Gänze auf die Abgabenschuldigkeiten des entscheidungsgegenständlichen Abgabenbescheides verrechnet werde. Das bedeute, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer nur jene Haftungssumme zu entrichten habe, die bei Abzug der Quote übrig bleibe.

Dagegen beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ersuchte gleichzeitig um Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung. Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Zedierung von Eingangsrechnungen im Jahr 2011 an die kreditgewährende Bank wohl keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darstellen könne. Bei der Zedierung von Forderungen handle es sich um eine Gewährung von Sicherheiten und nicht um eine Verfügung von Zahlungen. Im Übrigen schreibe die Behörde selbst, dass sich die Gesamtschulden bei der Bank auf € 640.000,00 belaufen hätten. Dem gegenüber hätten die Abgabenschulden am 12. Jänner 2011 € 5.731,83 betragen und würden damit lediglich rund 1/110-tel der Bankschulden darstellen.

Des Weiteren übersehe das Finanzamt, dass in den vergangenen Jahren stets Teilzahlungen auf den Abgabenrückstand erfolgt seien und lediglich im Zuge des Insolvenzverfahrens die letzte Zahlung von € 700,00, welche am 5. Jänner 2012 geleistet worden sei, vom Masseverwalter rückgefordert worden sei. Z.B. seien im Jahr 2010

mehrere Zahlungen in Höhe von € 700,00 bis € 1.000,00 geleistet worden, welche eine Gläubigerbevorzugung des Finanzamtes darstellen würden, weil andere Gläubiger diese Zahlungen nicht erhalten hätten.

Weiters sei festzuhalten, dass derzeit die Höhe des Abgabenausfalles nicht absehbar sei und dementsprechend die Höhe einer eventuellen Haftung nicht beziffert werden könne. In diesem Zusammenhang sei auch die Frage berechtigt, ob nicht durch eine derartige Vorgangsweise des Finanzamtes, nämlich Inanspruchnahme des Geschäftsführers für nicht in der Ausgleichsquote gedeckte Abgabenschulden, der Sinn eines jeden Insolvenzverfahrens untergraben werde. Das Ziel eines Ausgleichsverfahrens sei es, den Weiterbestand eines lebensfähigen Betriebes zu ermöglichen und es sei mit der Zustimmung zu einer bestimmten Ausgleichsquote der gänzliche Wegfall der restlichen Schuld für den Gläubiger verbunden. Warum sich ein Gläubiger, welcher laut Insolvenzordnung mit allen unbesicherten Gläubigern gleichgestellt sei, durch einen Haftungsbescheid einen weiteren Vorteil verschaffen könne, sei eingehend zu prüfen und erscheine rechtspolitisch bedenklich. Im Endeffekt werde das Finanzamt über den Umweg eines Haftungsbescheides wieder zu einem bevorzugten Gläubiger. Damit würden aber die letzten Änderungen des Insolvenzrechtes eindeutig unterlaufen. In diesen sei die Finanzbehörde allen übrigen unbesicherten Gläubigern gleichgestellt.

Wirtschaftlich stelle sich die Frage, wie ein saniertes Unternehmen weitergeführt werden solle, wenn der Geschäftsführer erhöhte Entnahmen tragen müsse, um die Haftungsschuld bedienen zu können. Es sei daher aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers grundsätzlich abzulehnen, da damit der insolvenzrechtliche Gedanke unterlaufen werde.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Mit Vorhalt vom 13. Jänner 2014 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. auf, einen Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung aller liquiden Mittel und Verbindlichkeiten ab dem jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkursöffnung – unter Berücksichtigung der Zug-um-Zug Geschäfte und der Kundenzahlungen im Zusammenhang mit den zedierten Forderungen – vorzulegen.

Im diebezüglichen Antwortschreiben vom 20. Februar 2014 führte der Bf. aus, dass in der Beilage eine Aufstellung über die Entwicklung der Verbindlichkeiten übermittelt werde. Die Werte seien den Jahresabschlüssen 2010 bis 2012 entnommen worden.

Daraus gehe hervor, dass insbesondere Abgabenverbindlichkeiten bezahlt worden seien und sich fast alle übrigen Verbindlichkeiten erhöht hätten. Zum Beispiel ergebe sich aus der ebenfalls beiliegenden Umsatzsteuerübersicht die Umsatzsteuerzahllast für 2010 mit € 10.187,65. Davon offen geblieben seien der Rückstand laut Jahreserklärung im Betrag von € 1.827,58 sowie ein Restbetrag von € 2.898,10, welcher im Rückstandsausweis vom 5. Mai 2012 enthalten sei. Dies bedeute umgekehrt, dass von der gesamten Zahllast € 5.461,97 bezahlt worden seien, dies sei mehr als 50%.

Die Umsatzsteuerzahllast 2011 habe € 7.406,35 betragen und es seien darauf € 4.877,95 bezahlt worden, sodass noch ein Rest von € 2.548,40 offen geblieben sei. Der offene Restbetrag sei ebenfalls dem Rückstandsausweis vom 4. Mai 2012 entnommen worden. Die „Bezahlquote“ für 2011 betrage daher 65,86%.

Darüber hinaus seien Lohnsteuer- und DB/DZ-Verbindlichkeiten, welche im Jahresabschluss 2010 noch mit € 2.417,14 und € 6.027,80 enthalten gewesen seien, zur Gänze entrichtet worden.

Aus all diesen Darstellungen ergebe sich sehr eindeutig, dass die Abgabenzahlungen gegenüber allen übrigen Gläubigern vorrangig behandelt worden seien.

Selbst die Bankverbindlichkeiten seien von 2010 auf 2011 um € 12.596,05 angestiegen. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass die Abgabenschulden vorrangig bedient worden seien, sodass die Herausgabe eines Haftungsbescheides wohl nicht damit begründet werden könne, dass die Abgabenbehörden schlechter gestellt worden seien.

Aus den Differenzen zwischen den gebuchten Zahlungen im Jahresabschluss und der Verrechnung des Finanzamtes für diese Zahlungen werde darüber hinaus deutlich, dass die Verrechnung des Finanzamtes nicht in allen Fällen entsprechend der Verrechnungsanweisung erfolgt sein könne, wie z.B. bei der Entrichtung des Umsatzsteuerrückstandes 2009 deutlich werde. Der Betrag von € 854,62 sei laut Buchhaltung im Jahr 2011 vollständig entrichtet worden, laut Rückstandsausweis vom 4. Mai 2012 aber noch mit € 855,50 enthalten.

Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass für die Herausgabe des Haftungsbescheides andere Motive maßgebend gewesen wären, sodass die Ermessensentscheidung des Finanzamtes zu prüfen sei.

In der mündlichen Senatsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bf. ergänzend vor, dass der Masseverwalter letztlich € 700,00 wegen Gläubigerbevorzugung von der Finanz zurückverlangt habe, daraus ergebe sich eine Besserstellung der Finanzverwaltung. Zur Zedierung der Forderungen an die Bank werde ergänzend angemerkt, dass sehr wohl auch eine Vereinbarung bestanden habe, wonach bei Bedarf auch Zahlungen weiterhin möglich gewesen wären. Es hätte trotz Zedierung der offenen Forderungen auch die Möglichkeit bestanden, über das Bankkonto Umsatzsteuervorauszahlungen zu begleichen.

Des Weiteren wurde vorgebracht, dass im verwaltungsbehördlichen Verfahren eine Vermischung zwischen Zahlungen der Primärschuldnerin und des Haftenden vorgenommen worden sei. Im Zeitraum des verwaltungsbehördlichen Verfahrens sei das Sanierungsverfahren auch noch offen gewesen. Dazu habe sich nunmehr eine Quote von 25% ergeben, die bei der Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen sein werde.

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

*Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. (...)*  
*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 eingebraucht werden können.*

*Nach § 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 § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.*

Voraussetzung für die 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.

## **I. Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen**

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in der Entscheidung eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049, im Wesentlichen ausgeführt, dass die Haftung nach § 9 BAO einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet sei, denn diese gesetzlich begründete Mitschuld habe ein pflichtwidriges Verhalten des Vertreters und einen dadurch bewirkten (zu befürchtenden) Einnahmenausfall der Finanzbehörde zur Voraussetzung. Durch die Normierung einer Mithaftung im Abgabenverfahren werde die Einbringung einer Schadenersatzklage entbehrlich. Unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Ansicht als gerechtfertigt, dass der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinen Einfluss auf die Haftung nach § 9 BAO habe und zum Einen die Kausalität zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem eingetretenen Schaden zu beachten sei, zum Anderen der Abschluss eines Ausgleichs (Zwangsausgleichs) keinesfalls den (teilweisen) Untergang der Ersatzforderung bewirke. Der Gedanke der Akzessorietät könne nicht losgelöst von den ihn bestimmenden Gesichtspunkten insoweit verselbständigt werden, dass Vertreter von der im öffentlichen Recht wurzelnden Abgabenhaftung auch in Konstellationen freigestellt werden, die geradezu im Kernbereich der ratio legis lägen. Die Haftung

sei nur insofern akzessorisch, als sie das Bestehen des Abgabenanspruchs zur Zeit der Verwirklichung des die Haftung auslösenden Sachverhalts voraussetze. Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zugutekomme, sei hingegen nach dem Zweck der den Schulderlöschensgrund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stelle der Ausgleich (Zwangsausgleich) des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar. Es wäre auch sachlich nicht zu rechtfertigen, dass es zur Haftungsfreistellung auf den grundsätzlich nicht vorhersehbaren Zeitpunkt der (letztinstanzlichen) Erlassung des Haftungsbescheides ankommen sollte; dies mit der Wirkung, dass bei einer Erledigung vor Bestätigung des Ausgleichs (Zwangsausgleichs) die Haftung des Geschäftsführers unausweichlich weiter bestünde, danach aber nicht mehr festgestellt werden dürfte. Es käme dabei vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her auch zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung zu der jedenfalls in vollem Umfang gegebenen Haftung eines Geschäftsführers bei (bloßem) Konkurs des Primärschuldners.

Ab 1. Juli 2010 trat zwar die Insolvenzordnung in Kraft, die Rechtsprechung ist jedoch auch für das neu geschaffene Sanierungsverfahren zu beachten.

Das Sanierungsverfahren der Gesellschaft stand daher der Haftungsinanspruchnahme des Bf. nicht entgegen.

## **2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:**

Mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom Tag/Monat 2012 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom Tag2/Monat 2013 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt. Dieser sieht vor, dass die Gläubiger 25% ihrer Forderungen erhalten.

Daraus ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen im Ausmaß von 75% bei der Primärschuldnerin.

Da die Quote im Haftungsbescheid bisher nicht berücksichtigt wurde, war der Berufung insoweit stattzugeben und die Haftungsschuldigkeiten jeweils um 25% zu vermindern.

## **3.) Stellung des Bf. als Vertreter**

Gemäß Firmenbuchauszug vertritt der Bf. die GmbH seit Tag3/Monat 1987 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

#### **4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Geschäftsführer**

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen Pflichten gehört u.a. neben der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen, die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtungen aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, so hat die Abgabenbehörde auch davon auszugehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Der Bf. hat im Haftungsverfahren dargetan, dass er mit der Hausbank eine Zessionsvereinbarung getroffen habe.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszuschließen, da der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan hat, dass im Abschluss eines Vertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen kann. Der Abschluss eines Zessionsvertrages stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Gesellschaft, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese als bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (z.B. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 mit Hinweis auf VwGH 23.1.1997, 96/15/0107).

Auf diese Rechtsprechung wurde der Bf. mit Vorhalt vom 13. Jänner 2014 hingewiesen.

In der mündlichen Senatsverhandlung hat der Bf. vorgebracht, dass mit der Bank die Vereinbarung bestanden habe, wonach bei Bedarf auch Zahlungen weiterhin möglich gewesen wären. Es hätte trotz Zedierung der offenen Forderungen auch die Möglichkeit bestanden, über das Bankkonto Umsatzsteuervorauszahlungen zu begleichen.

Im Hinblick auf dieses Vorbringen wäre es Sache des Bf. gewesen, den Nachweis dafür zu erbringen, sämtliche Gläubiger anteilig befriedigt zu haben.

Dazu wird festgestellt:

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigfalls haftet der Geschäftsführung für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Aus der Entwicklung der Verbindlichkeiten anhand der Jahresabschlüsse 2010, 2011 und 2012 kann nicht abgeleitet werden, welche liquiden Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben vorhanden waren. Ebenso ist die Höhe der sonstigen fällig gewesenen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Stichtag nicht erkennbar.

Da der Bf. konkret aufgefordert wurde, die zur Begleichung der Verbindlichkeiten vorhandenen Mittel an den jeweiligen Fälligkeitstagen der in Haftung gezogenen Abgabenschulden und deren Verwendung darzulegen, war kein neuerliches bzw. weiteres Ermittlungverfahren geboten.

Dem Vorbringen, dass die Umsatzsteuer 2009 laut Buchhaltung entrichtet worden wäre, die Verrechnung jedoch nicht entsprechend der Verrechnungsweisung erfolgt wäre, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

*§ 214 Abs. 4 BAO in der derzeit gültigen Fassung lautet:*

*Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie*

*a) Abgabenschuldigkeiten oder*

*b) im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersätze oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche*

*betreffen.*

*Gemäß § 323 Abs. 23 BAO ist § 214 Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 20/2009 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2009 entstanden ist.*

Der Abgabenanspruch für die Umsatzsteuer 2009 ist zweifelsfrei vor dem 31. Dezember 2009 entstanden, weshalb diese Fassung des § 214 Abs. 4 BAO hier nicht anzuwenden war.

*§ 214 Abs. 4 BAO in der hier anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI I 2003/71 lautete:*

*„Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie*

*a) Abgabenschuldigkeiten betreffen, deren Höhe nach den Abgabenvorschriften vom Abgabepflichtigen selbst berechnet wurde, oder*

- b) die in Abgabenvorschriften vorgesehene Abfuhr einbehaltener Abgabenbeträge betreffen, oder
- c) Abgabenschuldigkeiten betreffen, die auf Grund einer Selbstanzeige festgesetzt wurden, oder
- d) im Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen und Wertersätze oder sonstige hiebei angefallene Geldansprüche betreffen, oder
- e) Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Anzahlungen (§ 205 Abs. 3) betreffen, oder
- f) Einfuhrumsatzsteuer betreffen.

Bei der Umsatzsteuer 2009 handelte es sich um eine festgesetzte Abgabe, für die eine Verrechnungsweisung nicht möglich war.

Davon abgesehen ist ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto in dem in § 216 BAO normierten Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides auszutragen (vgl. VwGH vom 28.09.2004, 2001/14/0176), so dass dieser Einwand der Beschwerde auch aus diesem Grunde nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Dem Beschwerdevorbringen, dass zur weiteren Bescheidbegründung bemerkt werde, dass im Rückstandsausweis auch Körperschaftsteuern und diverse Nebengebühren enthalten seien, wird entgegengehalten, dass Körperschaftsteuervorauszahlungen gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG bei deren Fälligkeit zu begleichen sind. Die Körperschaftsteuer ist daher entgegen der Ansicht des Bf. keine Nebengebühr.

Davon abgesehen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Es ist zwar zutreffend, dass vom Masseverwalter die Zahlung vom 5. Jänner 2012 in Höhe von € 700,00 rückgefordert wurde, die mit der Umsatzsteuer 6/2010 verrechnet gewesen war, jedoch scheint der Bf. bei seiner Argumentation zu übersehen, dass die genannte Abgabe bereits am 1. Tag 3/Monat 2010, somit lange vor diesem Ereignis fällig war und es an ihm gelegen wäre, den Nachweis dafür zu erbringen, dass er am Fälligkeitstag der jeweiligen Abgabe die vorhandenen liquiden Mittel anteilig verwendet hat.

## **5.) Kausalzusammenhang:**

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

## **6.) Ermessen:**

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Laut Firmenbuchauszug ist der Bf. einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

#### **Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. Oktober 2014