

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat, im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Gallauner/Urbanek/Lind/Schmied/Reisch Rechtsanwälte OG, Domgasse 2, 3100 Sankt Pölten, über die Beschwerde vom 13. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 12. Dezember 2011 betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. September 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Haftung für nachstehende Abgaben im Betrag von 53.222,02 Euro herabgesetzt:

| <i>Abgabe</i>                  | <i>Betrag</i> |
|--------------------------------|---------------|
| Umsatzsteuer 2009              | 677,28        |
| Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009 | 532,47        |
| Umsatzsteuer 05/2010           | 3.141,17      |
| Umsatzsteuer 07/2010           | 529,34        |
| Lohnsteuer 08/2010             | 5.389,39      |
| Umsatzsteuer 09/2010           | 21.875,35     |
| Umsatzsteuer 10/2010           | 1.964,84      |
| Umsatzsteuer 11/2010           | 19.112,18     |

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 Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom Datum-1 wurde über das Vermögen der P-GmbH das Sanierungsverfahren eröffnet.

\*\*\*\*\*

Mit Haftungsvorhalt vom 27. April 2011 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) um Bekanntgabe eines Gleichbehandlungsnachweises der Verbindlichkeiten der P-GmbH, wobei die aushaftenden Abgabenschulden bereits um die aus dem anhängigen Sanierungsverfahren zu erwartende Quote von 20 % gekürzt worden seien.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bf. mit Schreiben vom 20. Juni 2011 bekannt, dass die Voraussetzungen für die Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bf. nicht vorlägen. Grundsätzlich gehe die Judikatur konsequenterweise davon aus, dass das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrückung eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhaftige Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen könne (*Stoll*, BAO, Kommentar I, 121 f.).

In diesem Falle habe der Geschäftsführer im Sinne der Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenschulden zu verwenden (*Ritz*, BAO, § 9 Tz 7). Haftungsbegründendes Verhalten liege demzufolge grundsätzlich lediglich im Falle des Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vor.

Diese Überlegungen würden auch für die Umsatzsteuer gelten, zumal der VwGH in seiner Entscheidung vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, Überlegungen hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Abfuhr erteilt habe, wonach ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten die vereinnahmte Umsatzsteuer in voller Höhe abzuführen habe sein sollen. Zuzufolge des Umstandes, dass der Unternehmer hinsichtlich der Umsatzsteuer selbst Steuerschuldner sei, könne hier ebenfalls bloß noch auf die Frage der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes abgestellt werden.

Eine Sonderstellung in diesem Zusammenhang nehme lediglich die Lohnsteuer ein, bei der der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon ausgehe, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern einzubehalten und stets abzuführen sei, sodass zunächst zu prüfen sei, ob der Geschäftsführer in der Gesellschaft überhaupt in der Lage gewesen sei, die Abgabenverbindlichkeiten zu bedienen, ohne umgekehrt andere Gläubiger in ihren Rechten und Forderungen zu verkürzen. Würden hingegen die vorhandenen Mittel zur Abführung der Lohnsteuer nicht ausreichen, so bestehe die

Verpflichtung des Geschäftsführers, entsprechend niedrigere Gehälter auszubezahlen (*Haffler/Strobl*, Haftung des GmbH-Geschäftsführers, FG 1990,188).

Richtig sei zunächst, dass der Bf. einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der P-GmbH sei, über deren Vermögen das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet worden sei, zwischenzeitig jedoch ein von der Schuldnerin angebotener Sanierungsplan nicht nur die hierfür erforderlichen gesetzlichen Mehrheiten gefunden habe, sondern dieser Sanierungsplan seitens des Insolvenzgerichtes auch rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben worden sei, gleichzeitig aber auch der Sanierungsverwalter bereits die vereinbarte Barquote von 6,5 % an die Gläubiger zur Auszahlung gebracht habe.

Ebenso richtig sei und unbestritten bleibe, dass das Finanzamt Forderungen in Höhe von 295.812,33 Euro angemeldet habe, gleichzeitig jedoch exekutiv begründete Absonderungsrechte anerkannt worden seien, sodass im Zuge der Verwertung der Absonderungsgegenstände entsprechende Abschlagsbeträge an das Finanzamt fließen werden würden.

Die angemeldeten Forderungen seien ebenso wie die Absonderungsrechte sowohl vom Sanierungsverwalter wie auch von der Schuldnerin anerkannt worden und könnten demzufolge der weiteren Beurteilung zu Grunde gelegt werden.

Wende man diese für die weitere Beurteilung voranzustellenden Überlegungen auf den hier gegenständlichen Sachverhalt an, so würden sich daraus folgende, die Abgabenschuld des Bf. ausschließende Schlussfolgerungen ziehen lassen:

#### 1. Berücksichtigung der Quote/Absonderungsrechte:

Unbestritten sei zunächst, dass es sich bei der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO um eine reine Ausfallshaftung handle (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Maßgeblich seien demzufolge die Ergebnisse des Sanierungsverfahrens, sodass sich die Uneinbringlichkeit lediglich jener, die Quote übersteigender Abgaben bei der Primärschuldnerin ergebe. Im hier gegenständlichen Fall habe die Gläubigerschaft mit den hierfür erforderlichen Mehrheiten einen Sanierungsplan der Schuldnerin angeboten, wonach sämtliche unbesicherten Gläubiger eine 20 %ige Sanierungsplanquote erhalten würden, wovon bereits eine Barquote von 6,5 % seitens des Sanierungsverwalters ausbezahlt worden sei.

Infolge zwischenzeitig rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes sei selbst ausgehend von den Ausführungen des Finanzamtes die Uneinbringlichkeit um die der Quote entsprechenden Beträge zu kürzen, sodass sich die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin um diese Quote vermindere.

Soweit demzufolge aus dem gegenständlichen Sanierungsverfahren die Quote einbringlich zu machen sei oder aber auch Befriedigung aus den bestehenden Absonderungsrechten erlangt werde, sei aliquot auch der vom Finanzamt zu Grunde gelegte Haftungsbetrag entsprechend zu kürzen.

Unabhängig von den folgenden Ausführungen könne sich ein theoretischer Haftungsbetrag erst nach Maßgabe der darauf bezug habenden Ergebnisse ergeben.

## 2. Lohnsteuer:

Vom Haftungsvorhalt des Finanzamtes umfasst seien auch Lohnsteuern für die Jahre 2008-2010 sowie für 08/2010. Um dem Geschäftsführer eine konkrete Stellungnahme zum Haftungsvorhalt zu ermöglichen, wäre es notwendig, ja geradezu unabdingbar, zu wissen, welche Zeiträume exakt geltend gemacht werden würden bzw. inwieweit diese vorgeschriebenen Lohnsteuern auf nachträglichen Beitragsprüfungen im Zuge der Eröffnung des Sanierungsverfahrens beruhen würden. Vor allem unter dem Gesichtspunkt der Äquivalenz und der Kongruenz zu den ausbezahlten Löhnen und Gehältern erscheine eine genaue Zuordnung notwendig.

Nach Vorliegen einer entsprechenden Aufschlüsselung und Konkretisierung werde es dem Bf. möglich sein, darauf konkret einzugehen und eine detaillierte Stellungnahme abzugeben.

Soweit es sich dabei um am 17. Jänner 2011 fällig gewordene Lohnsteuern über 12.192,89 Euro handle, könne darauf hingewiesen werden, dass die Fälligkeit dieser Lohnabgaben unmittelbar im Zuge des vorinsolvenzlichen Verfahrensstadiums eingetreten sei, weshalb die darauf bezug habenden Löhne und Gehälter zwecks Wahrung des Gleichbehandlungsgebotes ebenfalls nicht mehr haben bezahlt werden können.

Wie aus dem Konkursakt sowie den darauf bezug habenden Forderungsanmeldungen der Dienst- und Arbeitnehmer ersichtlich sei, liege insoweit kongruentes Verhalten der Schuldnerin zwischen Abfuhr der Abgaben an das zuständige Finanzamt sowie Bedienung der einzelnen Dienstnehmerforderungen vor. Der Haftungstatbestand sei insoweit nicht gegeben.

Bei den zeitlich davor gelegenen Lohnsteuerabgaben, vor allem für die Jahre 2008 und 2009, dürfte es sich um solche erst im Zuge der Prüfung hervorgekommene Nachforderungen gehandelt haben, welche jedoch ebenfalls auf keinem konkreten Verschulden des Bf. beruhen würden, respektive habe im Haftungsvorhalt keine gesonderte Begründung für einen allenfalls eingetretenen Haftungstatbestand des Bf. angegeben werden können.

Faktum wäre vielmehr, dass erst im Zuge von Betriebsprüfungen nach Einleitung des Sanierungsverfahrens zu Tage getretene Steuern mangels vorangehender Festsetzung nicht vom Haftungstatbestand des § 9 Abs. 1 BAO umfasst sein könnten, sodass diesbezüglich allenfalls haftungsbegründendes Verhalten des Bf. entsprechend darzulegen sei, um darauf Bezug nehmen zu können.

Soweit für den Bf. nachvollziehbar hätten sich erst im Zuge einer nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens eingeleiteten Lohnsteuerprüfung Nachforderungen ergeben (Lohnabgaben 2008 14.803,23 Euro, Lohnabgaben 2009 15.613,55 Euro, Lohnabgaben 2010 16.856,95 Euro und Lohnabgaben 2011 119,45 Euro). Diese Nachforderungen

könnten demzufolge im Lichte der obigen Ausführungen nicht Gegenstand eines allfälligen Haftungstatbestandes sein.

### 3. Pfändungsgebühren:

Soweit Pfändungsgebühren vorgeschrieben worden seien, stünden diese in einem direkten kongruenten Zusammenhang zu den vorgenommenen Pfändungsmaßnahmen und seien demzufolge bereits durch die Verwertung des Absonderungsgutes gedeckt. Ein gesondertes haftungsbegründendes Verhalten bzw. ein haftungsbegründender Tatbestand werde hierdurch jedoch nicht gesetzt. Die Pfändungsgebühren würden demzufolge ebenfalls nicht der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO unterliegen.

### 4. Gleichbehandlung:

Unter Bedachtnahme auf die Anwendung der einschlägigen Judikatur zum Gleichbehandlungsgebot – mit Ausnahme der Lohnsteuer sämtliche Abgabenarten betreffend – sei auszuführen, dass die Schuldnerin im Zuge ihrer Sanierungsmaßnahmen ab 15. Oktober 2010 mangels Vorliegens liquider Mittel sämtliche Zahlungen eingestellt habe, sofern es sich nicht um sogenannte Zug-um-Zug-Geschäfte gehandelt habe oder aber sofern dem nicht äquivalente Leistungen zu Grunde gelegen seien, wie etwa Dienstnehmerbeiträge beim Sozialversicherungsträger oder Lohnsteuer beim Finanzamt.

Insoweit vorauszuschicken sei, dass auf Grund einer Globalzessionsvereinbarung mit der Hausbank sämtliche Zahlungseingänge dem genannten Bankinstitut zugeflossen seien und die Schuldnerin demzufolge nicht mehr in der Lage gewesen sei, die laufenden Verbindlichkeiten zu tilgen. Der gegenständliche Zessionsvertrag sei im Übrigen auch vom Sanierungsverwalter nicht angefochten worden und demzufolge als rechtswirksam zu Grunde gelegen, da bereits auf eine Urkunde vom 18. Oktober 2004 zurückgehend.

Sämtliche ab dem 15. Oktober 2010 fällig gewordene Abgaben würden demzufolge auch nicht haftungsbegründend wirken. Insoweit werde ergänzend auf die Ausführungen zu Punkt 2. dieses Schriftsatzes verwiesen.

### 5. Steuerprüfungen:

Hinzu komme, dass eine Reihe abgabenrechtlich nunmehr haftungsbegründend geltend gemachter Abgaben erst im Zuge einer nach der Eröffnung eines Sanierungsverfahrens vorgenommenen Steuerprüfung vorgeschrieben worden seien, ohne dass insoweit jedoch dem Bf. ein wie immer gearteter Vorwurf, geschweige denn gar ein Verschulden an den nicht abgeführten Abgaben angelastet werden könne.

Mangels eines schuldhaften und rechtswidrigen Verhaltens scheide auch insoweit die Haftung des Bf. aus. Nachdem in diesen Fällen jeweils eine strittige Rechtsfrage zu Grunde gelegen sei, sei die Bedienung dieser Verbindlichkeiten dem Geschäftsführer der Schuldnerin erst gar nicht möglich gewesen, sodass insoweit kein haftungsbegründendes Verhalten vorliege.

### 6. Stundungsansuchen:

Im Übrigen sei davon auszugehen, dass seitens der späteren Schuldnerin am 15. September 2010 durch deren steuerliche Vertretung ein Stundungsansuchen beim Finanzamt eingebracht worden sei.

Soweit die Schuldnerin demzufolge in weiterer Folge Teilzahlungen geleistet habe, seien diese jedenfalls gemäß § 214 BAO auf die älteste Schuld und demzufolge auch auf die ältesten hier herangezogenen Beträge anzurechnen. Es sei demzufolge zunächst zu überprüfen, welche Teilzahlungen insoweit auf die hier verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeiten anzurechnen seien.

#### 7. Vermögenssituation des Bf.:

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass der Bf. selbst für sämtliche Bankverbindlichkeiten die persönlichen Haftungen übernommen und demzufolge sein gesamtes persönliches und finanzielles Engagement in das hier gegenständliche Unternehmen gesteckt habe.

Auf Grund der Verpfändung praktisch seines gesamten Vermögens – der Bf. verfüge über kein freies Vermögen mehr – sei er ohne entsprechende Beeinträchtigung seines Lebensunterhaltes selbst langfristig nicht in der Lage, die geforderten Abgaben an das Finanzamt zu entrichten. Sofern das Finanzamt den Haftungsvorhalt aufrecht erhalte, geschweige denn davon ausgehe, dass die geltend gemachte Haftung schlagend werde, müsste der Bf. selbst seine Zahlungsunfähigkeit einbekennen und die Einleitung eines Schuldenregulierungsverfahrens über sein Vermögen beantragen.

\*\*\*\*\*

Mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom Datum-2 wurde das über das Vermögen der P-GmbH am Datum-1 eröffnete Sanierungsverfahren nach Annahme einer Sanierungsplanquote von 20 % aufgehoben.

\*\*\*\*\*

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2011 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der P-GmbH für Abgaben in der Höhe von 95.143,47 Euro, nämlich

| <i>Abgabe</i>                        | <i>Betrag</i> | <i>Fälligkeit</i> |
|--------------------------------------|---------------|-------------------|
| Lohnsteuer 2008                      | 10.974,54     | 15. 01. 2009      |
| Dienstgeberbeitrag 2008              | 912,27        | 15. 01. 2009      |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 | 85,67         | 15. 01. 2009      |
| Lohnsteuer 2009                      | 11.562,23     | 15. 01. 2010      |
| Dienstgeberbeitrag 2009              | 976,13        | 15. 01. 2010      |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 | 89,50         | 15. 01. 2010      |
| Umsatzsteuer 2009                    | 896,91        | 15. 02. 2010      |

|                                      |           |              |
|--------------------------------------|-----------|--------------|
| Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009       | 705,15    | 15. 02. 2010 |
| Umsatzsteuer 05/2010                 | 3.141,17  | 15. 07. 2010 |
| Umsatzsteuer 07/2010                 | 529,34    | 15. 09. 2010 |
| Lohnsteuer 08/2010                   | 5.772,33  | 15. 09. 2010 |
| Umsatzsteuer 09/2010                 | 23.429,71 | 15. 11. 2010 |
| Umsatzsteuer 10/2010                 | 1.964,84  | 15. 12. 2010 |
| Umsatzsteuer 11/2010                 | 20.470,19 | 15. 01. 2011 |
| Lohnsteuer 2010                      | 12.326,63 | 15. 01. 2011 |
| Dienstgeberbeitrag 2010              | 1.199,40  | 15. 01. 2011 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 | 107,46    | 15. 01. 2011 |

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

Begründend wurde nach Zitierung der bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass bei den angeführten Beträgen bereits die Sanierungsquote von 20 % abgezogen worden sei. Weiters würden die Bezahlung laufender Kosten, um den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, sowie die Forderungsabtretung in Form eines Zessionsvertrages mit einem Kreditinstitut Verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot darstellen, da der Bf. damit habe rechnen müssen, dass durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden, entzogen worden seien.

Außerdem bestimme sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen seien. Bei Selbstbemessungsabgaben sei der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit maßgebend, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmässig festgesetzt worden seien. Die schuldhafte Verletzung der Pflicht, Selbstbemessungsabgaben dem Finanzamt zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, werde nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmässigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden seien.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 13. Jänner 2012 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) wandte der Bf. unrichtige Tatsachenfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung ein.

Zur unrichtigen Tatsachenfeststellung:

Zur Höhe der Abgabenschuldigkeit sei auszuführen, dass die Finanzbehörde eine Summe an Abgabenschuldigkeit in Höhe von 95.143,47 Euro berechne und hierzu in der Begründung ausführe, dass die im Sanierungsverfahren der Gesellschaft zugesprochene Quote von 20 % bereits in Abzug gebracht worden sei. Hierzu sei auszuführen, dass im Sanierungsverfahren ein Sanierungsplan mit einer Quote von 20 % angenommen worden sei, welcher durch das Insolvenzgericht mit Beschluss vom Datum-3 auch rechtskräftig bestätigt worden sei.

Ein derartiger Abzug im Umfang von 20 % lasse sich jedoch aus den Haftungs- und Festsetzungsbescheiden keinesfalls entnehmen.

Darüber hinaus sei auszuführen, dass die Finanzbehörde gegenüber der GmbH ein Pfandrecht an einem Brecher sowie einer Maschine erworben habe.

Auch Erträge aus diesen Pfandrechten habe die Finanzbehörde von der Abgabenschuldigkeit noch nicht in Abzug gebracht, obwohl sich die Gemeinschuldnerin sowie der Bf. im Zuge des Insolvenzverfahrens ausgesprochen kooperativ gezeigt hätten, von einer Anfechtung dieser Pfandrechte Abstand genommen worden sei und somit letztendlich habe erreicht werden können, dass der Abgabenbehörde daraus entsprechende Mittel im Zuge der Ablöse dieser Pfandrechte zugeflossen seien.

Bereits mit 20. Oktober 2011 seien Zahlungen an die Finanzbehörde in Höhe von 4.000 Euro als Ablöse des Pfandrechts an einem Sattelaufleger sowie 18.000 Euro als Ablöse des Pfandrechts an der Brechanlage, gesamt somit 22.000 Euro von Seiten der Gesellschaft geleistet worden. Eine Anzahlung für die Ablöse eines LKWs in Höhe von 5.000 Euro sei dabei bereits am 20. September 2011 geleistet worden.

Auch diese die Abgabensforderungen mindernden Zahlungen seien neben den Quoten des Sanierungsplanes zu berücksichtigen.

Die angebliche Abgabenschuldigkeit sei daher schon der Höhe nach nicht korrekt angesetzt.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung:

Voraussetzung einer Haftung gemäß § 9 BAO sei die Nichteinbringlichmachung von Abgaben infolge schuldhafter Verletzung durch den Geschäftsführer. Die Uneinbringlichmachung der Abgaben müsse daher mit einem schuldhaften Verhalten des Vertreters in einem Kausalzusammenhang stehen.

Laut ständiger Judikatur und Lehrmeinung liege eine Haftung des Geschäftsführers bei Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung dann nicht vor, wenn der Geschäftsführer unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig zur Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Abgabenschulden verwende. Eine Haftung des Geschäftsführers bestehe somit ausschließlich im Falle der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes.

Laut geltender Judikatur sei der Gleichbehandlungsgrundsatz auch auf die Umsatzsteuer anzuwenden, sodass bei einem Fehlen ausreichender Mittel auch die Umsatzsteuer nur in



dem Umfang beglichen werden müsse wie sämtliche andere Verbindlichkeiten, ohne eine Haftung des Geschäftsführers auszulösen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer sei dagegen auszuführen, dass diese von den auszubehaltenden Löhnen und Gehältern abzuführen sei, dies selbst dann, wenn die anderen Verbindlichkeiten nicht mehr beglichen werden könnten. Ausschließlich wenn die vorhandenen Mittel zur Abführung der Lohnsteuer nicht mehr ausreichen würden, seien entsprechend niedrigere Gehälter auszubehalten.

Unter Berücksichtigung all dieser nicht zuletzt auch durch die Judikatur konkretisierten Grundsätze ergebe sich letztendlich jedoch, dass das Finanzamt selbst nach so kritischer Betrachtung gegenüber der anderen Gläubigerschaft in keiner Weise benachteiligt, sondern – ganz im Gegenteil – eher sogar noch etwas „gleicher“ behandelt worden sei, sodass für den Ausspruch einer Haftung im Ergebnis keine wie immer geartete Rechtsgrundlage bestehe, worauf der Bf. im Folgenden sowie im Einzelnen wie folgt eingehe:

1. Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Kraftfahrzeugsteuer und Umsatzsteuer für die Monate 05/2010 und 07/2010:

Diese Steuerschulden seien erst durch Beitragsprüfungen im Rahmen der bereits erfolgten „Konkurseröffnung“ (*gemeint wohl: Eröffnung des Sanierungsverfahrens*) über die Gesellschaft am Datum-1 festgesetzt worden.

Somit seien diese Ziffern dem Bf. auch erst im Rahmen des Insolvenzverfahrens bekannt geworden, zu welchem Zeitpunkt dieser jedoch über keinerlei Vermögen mehr verfügen habe können, zumal ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung unter Bestellung eines Sanierungsverwalters anhängig gewesen sei.

Inwieweit die Finanzbehörde vermeine, bei den dem Bf. noch nicht einmal bekannt gewesenen Abgabenschulden liege ebenfalls eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vor, sei von dieser selbst nicht ausgeführt und letztendlich auch nicht wirklich argumentierbar.

Faktum sei aber, dass der Bf. auf Verbindlichkeiten, welche zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal bekannt gewesen seien, den Gleichbehandlungsgrundsatz gar nicht habe anwenden können. Auch inwieweit dem Bf. diesbezüglich hinsichtlich der Nichtbezahlung der diesem vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens noch gar nicht bekannten Abgabenschuldigkeit ein Verschulden vorliege, bleibe von der Behörde unkommentiert.

Ein Verschulden des Bf., sohin weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit, in irgendeiner Art und Weise für die Nichtabgabe von bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens diesem noch gar nicht bekannt gewesenen Abgabenverbindlichkeiten liege somit jedenfalls nicht vor.

2. Umsatzsteuer 09/2010, 10/2010 und 11/2010:

Auch wenn die Finanzbehörde hinsichtlich des Haftungsbescheides des Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate 09/2010, 10/2010 und 11/2010 keine Differenzierung

vornehme, gehe der Bf. davon aus, dass sich die Behörde auch diesbezüglich auf eine allfällige Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes stütze. Die Behörde führe hierzu konkret aus, dass in der Bezahlung von Zug-um-Zug-Geschäften, der Lohnsteuer sowie der Zessionsvereinbarung eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes liege.

Im Einzelnen sei hierzu wie folgt auszuführen:

Zur Bezahlung von Zug-um-Zug-Geschäften sei auszuführen, dass ein Lieferant im Rahmen solcher Geschäfte niemals eine Forderung gegen die Gemeinschuldnerin gehabt habe, zumal dieser einen allfälligen Geldanspruch noch vor Übergabe der Ware erhalte bzw. überhaupt nur gegen Vorkassa oder gegen Barzahlung der Lieferung bereit sei, seine Lieferverpflichtung zu erfüllen. Zumal sohin die wechselseitigen Leistungsverpflichtungen sofort erfüllt werden würden, sei von vornherein das Entstehen einer Gläubigerstellung ausgeschlossen. Eine Gläubigerstellung könne nur dann entstehen, wenn die Ware durch den Lieferanten vorab übergeben werde und dieser in weiterer Folge eine Forderung gegen die Gemeinschuldnerin habe. Derartige Forderungen seien durch die spätere Gemeinschuldnerin nach Einsetzen der Zahlungsunfähigkeit und sohin Vornahme von Sanierungsmaßnahmen nicht mehr bezahlt worden. Durch die Bezahlung von Zug-um-Zug-Geschäften sei sohin das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt worden.

Die Abgabenbehörde erkenne insoweit ganz relevante und essenzielle Grundsätze der Judikatur, wenn sie ernsthaft vermeine, die Erfüllung von Zug-um-Zug-Geschäften verstoße gegen das Gleichbehandlungsgebot, diene eine solche Erfüllung zum Einen ja der Aufrechterhaltung des wirtschaftlichen Verkehrs, ohne sich im Zeitpunkt des Eintrittes der materiellen Insolvenz gegenüber neuen Gläubigern strafbar zu machen. Gerade aus diesen Gründen differenziere die Judikatur insoweit relativ klar zwischen Alt- und Neugläubigern und lasse die Erfüllung von Zug-um-Zug-Geschäften sanktionslos zu. Jede andere Auffassung laufe im Übrigen auch diametral der gesetzgeberischen Tendenz in der Insolvenzordnung zuwider, welche vom Grundsatz der Sanierung insolventer Unternehmen ausgehe.

Zur Zahlung der Lohnsteuer sei auszuführen, dass diese, wie bereits ausgeführt, laut ständiger Rechtsprechung des VwGH vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen und diese vielmehr von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern stets abzuführen sei. Erst dann, wenn die liquiden Mittel zur Abfuhr der Lohnsteuer nicht mehr ausreichen würden, bestehe die Verpflichtung des Geschäftsführers, auch die Gehälter niedriger auszubezahlen.

Durch die Ausbezahlung der Lohnsteuer und der Nichtzahlung der Umsatzsteuer könne sohin bereits nach ständiger Judikatur eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht erfolgt sein, sodass auch insoweit die Abgabenbehörde die wesentlichen Grundsätze der Judikatur erkenne.

Vor allem aber erkenne die Behörde die Rechtsnatur sowie den wirtschaftlichen Charakter eines Zessionsvertrages.

Im Gegensatz zur insoweit völlig verfehlten Auffassung der Behörde handle es sich bei einem Zessionsvertrag um ein im wirtschaftlichen Verkehr ganz wichtiges Finanzierungsinstrumentarium, das natürlich in keiner Weise dazu diene, andere Gläubiger zu benachteiligen, sondern dem kreditnehmenden Unternehmen die Aufrechterhaltung der Liquidität durch die Erbringung von Vorleistungen gegenüber Kunden durch Bevorschussung der kreditgewährenden Bank sichern solle. Im Gegensatz zur Auffassung der Behörde werde ein solcher Vertrag demzufolge nicht abgeschlossen, um andere Gläubiger zu benachteiligen, sondern um zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Liquidität laufende Vorfinanzierungen der Bank bis zu einem gewissen Rahmen zu erhalten, welcher zur Besicherung eben dieser Vorfinanzierung laufende Forderungen abgetreten werden würden.

Hinsichtlich dieses Zessionsvertrages mit der Hausbank sei darüber hinaus auszuführen, dass dieser, wie von der Finanzbehörde selbst ausgeführt, am 18. Oktober 2004 wirksam abgeschlossen worden sei. Diese Zahlungen seien aber auch vom Sanierungsverwalter selbst nicht angefochten worden, zumal diese kongruente Zahlungen darstellen würden. Eine Gläubigerbenachteiligung oder auch eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes bestehe durch Zahlungen im Rahmen einer Forderungsabtretung, welche bereits geraume Zeit vor Eintreten der Insolvenz abgeschlossen worden sei, nicht.

Alleine der Umstand, dass diese Zessionsvereinbarung mehr als fünf Jahre vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens wirksam abgeschlossen worden sei, spreche im Übrigen ganz eklatant gegen die verfehlte Auffassung der Abgabenbehörde.

Hierzu führe aber auch die Finanzbehörde nicht konkret aus, inwieweit aus einer Zessionsvereinbarung bezahlten Forderungen, welche ja vielmehr von Schuldern der Gemeinschuldnerin selbst direkt an Gläubiger bezahlt werden würden, dem Gleichbehandlungsgrundsatz widersprechen sollten.

Unabhängig davon liege ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz durch Abschluss der Zessionsvereinbarung mit der Hausbank nicht vor, zumal selbst während des aufrechten Zessionsvertrages wiederholt mit Zustimmung der Bank Forderungen an die Finanzbehörde abgetreten worden seien. Insgesamt seien in dieser Form im Jahr 2009 Forderungen in der Höhe von 153.511,03 Euro an die Finanzbehörde abgetreten worden. Zuletzt sei dabei die Forderung der A-GmbH in Höhe von 46.000 Euro am 15. September 2010, also rund zwei Wochen vor Einstellung der Zahlungen, an die Finanzbehörde abgetreten worden, welche am 15. November 2010 in Höhe von 32.518,72 Euro zu deren Händen bezahlt worden sei.

Bereits auf Grundlage der Abtretung dieser Zahlung unmittelbar vor Einstellung der Zahlungen könne von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht die Rede sein, sondern erscheine auch hierdurch das Finanzamt sogar wesentlich besser gestellt als die übrige unbesicherte Gläubigerschaft. Alles in allem hätte die Behörde demzufolge bei richtiger rechtlicher Beurteilung von der Erlassung eines Haftungsbescheides Abstand nehmen müssen.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat.

\*\*\*\*\*

Mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom Datum-4 wurde der über das Vermögen der P-GmbH am Datum-5 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 5,61 % aufgehoben.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 16. September 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Übermittlung der Anmeldung der ausständigen Löhne im Insolvenzverfahren zum Nachweis des Vorbringens, dass die am 17. Jänner 2011 fällig gewordenen Löhne nicht mehr ausbezahlt worden seien.

\*\*\*\*\*

In der am 25. September 2014 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Zunächst wurde ein Vollmachtswechsel bekanntgegeben und ersucht, hinkünftig Zustellungen an den neu einschreitenden Vertreter vorzunehmen.

Der Vertreter verwies auf das schriftliche Vorbringen der vorhergehenden Rechtsanwaltskanzlei und merkte zum Punkt Globalzession an, dass diese zu Gunsten der Finanz mehrmals durchbrochen worden sei und im Rahmen einer Zession an die Finanzverwaltung im Einverständnis mit der Bank ein Betrag von ca. 153.000,00 Euro dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden sei. Zu den Zug-um-Zug-Geschäften berufe man sich auf die Judikatur des OGH zu den Bestimmungen der §§ 30 und 31 der Konkursordnung, wonach Bargeschäfte sehr wohl durchgeführt werden könnten, wenn daneben Altverbindlichkeiten bestünden. Aus dem Kontoauszug für den Zeitraum August bis Dezember 2010 ergebe sich, dass die Finanzverwaltung in diesem Zeitraum fast 160.000,00 Euro bekommen habe. Dem stehe gegenüber, dass in diesem Zeitraum keine Verbindlichkeiten von Lieferanten bedient worden seien.

Zum Lohnsteuerprüfungsbericht werde eingewendet, dass sein Inhalt dem Vertreter nicht bekannt sei, da die Zustellung während des offenen Sanierungsverfahrens an den Sanierungsverwalter erfolgt sei.

Soweit Kenntnis über den Inhalt bestehe, handle es sich dabei unter anderem auch um eine Nachversteuerung von Sachbezügen der Dienstnehmer. Dazu werde eingewendet, dass die Dienstnehmer Pritschen-Lkws verwendet hätten und vorstellbar sei, dass sie mit diesen Lkws auch am Abend von ihrer Arbeitsstätte zum Wohnsitz und am nächsten Tag wieder zur Arbeitsstätte gefahren seien. Eine Privatnutzung liege diesbezüglich nicht vor. Eine Bekämpfung der Feststellungen der Prüfung durch den Sanierungsverwalter sei jedoch unterblieben.

Auf Befragen gab der Bf. bekannt, den Lohnsteuerprüfungsbericht nicht vom Sanierungsverwalter übermittelt bekommen zu haben. Er habe lediglich in Erinnerung, mit einem Prüforga gesprochen zu haben. Dies eben über eine allfällige Privatnutzung von Firmenautos.

Eingesehen wurde auf Hinweis des Amtsbeauftragten ein Rückschein mit einer Übernahmebestätigung vom 15. Dezember 2011, wo unter den Beilagen ein Umsatzsteuerbescheid vom 1. April 2011 sowie Bescheide vom 24. März 2011 angeführt wären.

Auf die Frage, bis wann Löhne an die Dienstnehmer ausbezahlt worden seien, brachte der Bf. vor, dass ihm dies nicht mehr genau erinnerlich sei, er glaube aber bis September.

Auf Vorhalt einer im Rechtsmittelverfahren an die Kanzlei X (ehemaliger Vertreter) gerichteten Mail mit Bezugnahme auf die haftungsgegenständliche Lohnsteuer, wandte der Vertreter ein, dass ihm dieser Schriftverkehr nicht bekannt sei.

Auf Vorhalt des Standes des Abgabekontos, wonach für Oktober 2010 sehr wohl noch eine Meldung hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben erstattet worden sei und diese auch entrichtet worden seien, räumte der Bf. ein, dass es dann wohl so sein werde, dass im Oktober die Löhne noch ausbezahlt worden seien.

Der Vertreter führte dazu aus, dass aus dem in seinen Unterlagen befindlichen Anmeldeverzeichnis dazu keine Details zu entnehmen seien.

Der Amtsbeauftragte gab bekannt, dass der Rückstand im August 2010 76.000,00 Euro betragen habe und bis Oktober 2010 auf 113.000,00 Euro angewachsen sei, dies trotz der saldowirksam verrechneten Zahlungen.

Der Vertreter beantragte die Aushändigung einer Abschrift des Steuerkontos der verfahrensgegenständlichen Primärschuldnerin von Jänner 2010 bis Ende 2012. Das Ende mit 2012 werde deswegen so angegeben, da auch nach Abschluss des Sanierungsverfahrens noch zedierter Beträge eingegangen sein müssten.

Weiters werde die Beischaffung von Kopien der zu Gunsten der Finanzverwaltung zedierten Rechnungen beantragt und die zeugenschaftliche Befragung des Herrn J.B. (Mitarbeiter der Abgabensicherung des Finanzamtes Waldviertel) zum Beweis dafür, dass in Durchbrechung der Globalzessionsvereinbarung mit Wissen und Zustimmung der Sparkasse, der Finanzverwaltung und der steuerlichen Vertretung zu Gunsten der Finanz Rechnungen im Ausmaß von rd. 153.000,00 Euro zediert worden seien.

Weiters werde die Beischaffung der bezughabenden Zahlungsbelege der Firmen beantragt, die zedierten Forderungen an die Finanz überwiesen hätten, da auf dem Abgabekonto nicht ersichtlich sei, von wem die Einzahlungen geleistet worden seien.

Diese Beweisanträge wurden mit verfahrensleitendem Beschluss vom Senat wegen Unerheblichkeit abgewiesen.

Weiters wurden die Saldenlisten des Unternehmens per Ende August, Oktober und Dezember 2010 vorgelegt, dies zum Beweis dafür, dass sich der Stand der Altverbindlichkeiten innerhalb dieses Zeitraumes, in dem die Finanzverwaltung durch Zahlungen mit und ohne Verrechnungsweisung rund 159.000,00 Euro erhalten habe, nicht in diesem Ausmaß verändert habe.

#### **Darüber wurde erwogen:**

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

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

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit in Höhe von 75,512 % fest, da zunächst mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom Datum-2 das über das Vermögen der P-GmbH am Datum-1 eröffnete Sanierungsverfahren nach Annahme einer Sanierungsplanquote von 20 % und daraufhin mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom Datum-4 der über das Vermögen der Gesellschaft am Datum-5 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 5,61 % aufgehoben wurde.

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

Zum Vorbringen des Bf., dass die aus der Verwertung der Pfandrechte (Verpfändungen vom 17. Februar 2010 und 1. September 2010) resultierenden Zahlungen noch zu berücksichtigen seien, werde darauf hingewiesen, dass die am 18. Oktober 2011 erfolgten

und am 14. November 2011 verbuchten Zahlungseingänge von insgesamt 27.000,00 Euro zur Gänze auf die Umsatzsteuer 07/2010 verbucht wurden, die im Haftungsbescheid auch nur mit dem verbleibenden Restbetrag angeführt wurde. Eine weitere Verrechnung auf andere haftungsgegenständliche Abgaben kommt daher nicht in Betracht.

Dem Einwand des Bf., dass die Umsatzsteuern 05/2010 und 07/2010 erst während des Insolvenzverfahrens auf Grund von Abgabenprüfungen festgesetzt worden seien, wird die Aktenlage entgegengehalten, wonach die Umsatzsteuer 05/2010 von ihm am 15. Juli 2010 und die Umsatzsteuer 07/2010 am 15. September 2010 gemeldet und antragsgemäß festgesetzt wurden. Ebenso wurde auch die Lohnsteuer 08/2010 von ihm am 15. September 2010 gemeldet und antragsgemäß festgesetzt.

Das Vorbringen des Bf. hinsichtlich der Lohnabgaben für die Jahre 2008-2010, die erst im Zuge des Insolvenzverfahrens auf Grund von Beitragsprüfungen festgesetzt worden seien, zu einem Zeitpunkt, zu dem er über keinerlei Vermögen mehr verfügen habe können, geht ins Leere, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Ebenso lässt sich aus dem Einwand des Bf. hinsichtlich der am 17. Jänner 2011 fällig gewordenen Lohnsteuern, dass die bezughabenden Löhne und Gehälter zwecks Wahrung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht mehr haben bezahlt werden können, für das gegenständliche Haftungsverfahren nichts gewinnen, weil Einreden betreffend Abgabensatzung nicht im Haftungsverfahren, sondern in dem die Abgabensatzung selbst betreffenden Verfahren vorzutragen sind (VwGH 23.5.1990, 89/13/0250).

Hingegen war der Einwand des Bf., dass ihm die Lohnabgaben 2008-2010 nicht aufgeschlüsselt und konkretisiert worden seien, zielführend, da ihm laut Rückschein offenbar anlässlich der Geltendmachung der Haftungsansprüche zwar Kenntnis über die festgesetzten Lohnabgaben durch Zusendung der Bescheide verschafft wurde. Da ihm jedoch nicht auch der zu Grunde liegende Lohnsteuerprüfungsbericht vom 24. März 2011 zur Kenntnis gebracht wurde, ist damit aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mangels hinreichender Beschwerdemöglichkeit nach § 248 BAO eine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben ausgeschlossen, da ein Mangel des Verfahrens vorliegt, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist. Laut VwGH ist der Haftungsbescheid aus diesem Grund (im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Lohnabgaben 2008-2010) aufzuheben (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

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

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

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

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

Die Feststellung, dass noch Löhne ausbezahlt wurden bzw. Lohnsteuer entrichtet wurde, ist nicht als Vorwurf zu verstehen, da ja die Lohnsteuer, wie der Bf. richtiger Weise festhielt, im Falle der Lohnauszahlung gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 zwingend zu entrichten ist, sondern dient lediglich als Indiz für das Vorhandensein von liquiden Mitteln, die gleichmäßig zu verteilen gewesen wären.

Aus dem Einwand des Bf. hinsichtlich der sogenannten Zug-um-Zug-Geschäfte, wonach hierbei keine Forderung gegen die Gesellschaft habe entstehen können, lässt sich nichts gewinnen, weil bei diesen Geschäften, wenn auch nur für eine äußerst kurze Zeit, aber dennoch wechselseitige Forderungen und Verbindlichkeiten entstehen, die in eine Liquiditätsrechnung einzubeziehen gewesen wären.

Der Hinweis des Vertreters, dass der OGH judiziert habe, dass im Falle von Zug-um-Zug-Geschäften keine Bevorzugung im Sinne der §§ 30 und 31 IO statfinde, geht ins Leere, da der OGH diesfalls lediglich über insolvenzrechtliche Vorschriften abgesprochen hat, die für steuerliche Angelegenheiten jedoch keine Relevanz haben können.

Dem Vorbringen muss auch die ständige Rechtsprechung des VwGH vorgehalten werden, wonach im Falle der Befriedigung "betriebsnotwendiger" Forderungen von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede sein kann (VwGH vom 25.1.1999, 97/17/0144).

Darüber hinaus bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form



von sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Ein solcher Gleichbehandlungsnachweis wurde nicht einmal ansatzweise zu erbringen versucht.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die verbleibende Lohnsteuer 08/2010 gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Der Bf. brachte weiters vor, die Forderungen der Gesellschaft seien zu Gunsten der Bank abgetreten worden. In der Berufung wurde näher ausgeführt, dass die Ansprüche der GmbH bereits am 18. Oktober 2004 an ein Kreditinstitut zediert worden seien, so dass ihm im Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben die Verwaltung allfälliger Erträge der GmbH zur Gänze entzogen gewesen sei. Eine derartige Zession stellt eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabensforderungen) zu entziehen (siehe auch VwGH vom 23.01.1997, 96/15/0107). Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft 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 bei Anwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0179). Der Bf. hat weder nachgewiesen, dass diese Zessionsvereinbarung mit der Bank keine Benachteiligung des Abgabengläubigers bewirkte, noch dass eine solche Benachteiligung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zessionsvereinbarung nicht absehbar war.

Aus dem Vorbringen des Bf., dass alleine der Umstand, dass diese Zessionsvereinbarung mehr als fünf Jahre vor Eröffnung des Sanierungsverfahrens wirksam abgeschlossen worden sei, ganz eklatant gegen die verfehlte Auffassung der Abgabenbehörde spreche, lässt sich nichts gewinnen, da der VwGH im Erkenntnis vom 31.1.2003, 2000/15/0086, dargetan hat, dass der bloße Umstand, dass zwischen dem Abschluss des Zessionsvertrages und der Nichtentrichtung der haftungsverfangenen Abgaben ein Zeitraum von ca. sechs Jahren liegt, allein noch nicht ausreicht, um die Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu begründen.

Dabei konnte der Einwand des Bf., dass während des aufrechten Zessionsvertrages wiederholt mit Zustimmung der Hausbank Forderungen an die Finanzbehörde abgetreten worden wären, weshalb das Finanzamt sogar wesentlich besser gestellt gewesen sei als die restliche Gläubigerschaft, ihn nicht exkulpieren, weil eben kein Nachweis für die Gleichbehandlung aller Gläubiger mit Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und liquiden Mittel in den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben erbracht wurde, weshalb die Überprüfung der aufgestellten Behauptung dem erkennenden Gericht nicht möglich war.

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

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

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Die vom Bf. geltend gemachten "Billigkeitsgründe", deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich seine Vermögenslosigkeit und seine wirtschaftlichen Verhältnisse, stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit der Bf. damit zum Ausdruck bringen

will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der P-GmbH im Ausmaß von nunmehr 53.222,02 Euro (siehe Beilage) zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

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 29. September 2014