

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 02.07.2012, St.Nr. xxxx, betreffend **Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO**

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftungsinanspruchnahme für nachfolgend angeführte Abgabenschuldigkeiten wird von bisher insgesamt 11.250,94 € auf folgende Beträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	10/2011	3.926,23 €
Umsatzsteuer	11/2011	3.363,54 €
Umsatzsteuer	12/2011	1.350,98 €
Körperschaftsteuer	01-03/2012	349,60 €
Summe		8.990,35 €

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

1. Mit Gesellschaftsvertrag vom 21.05.2002 wurde die F Handels-GmbH von den Gesellschaftern A und C F, der Gattin und dem Vater des Beschwerdeführers (in der Folge kurz Bf), gegründet. Als alleinige Geschäftsführerin fungierte zunächst A F.

2. Am 21.08.2002 schloss A F als Geschäftsführerin mit der Bank, Zweigstelle D, einen Vertrag über die Einräumung eines Kontokorrentkredites in Höhe von 100.000,00 € mit einer Laufzeit bis 31.07.2003 ab. Als Bürge trat neben seinen Eltern, die als Pfandbesteller fungierten, der Bf ein. Der Kontokorrentkredit wurde am 11.11.2003 bis 31.08.2004 verlängert. Am **01.12.2003** unterzeichnete die damalige Geschäftsführerin eine "**Globalzession**", mit welcher sie der Bank zur Sicherstellung aller Forderungen, welche der Bank aus Krediten samt Zinsen erwachsen waren bzw. in Hinkunft erwachsen würden, alle bestehenden und künftigen Forderungen im Rahmen des Geschäftsbetriebes gegenüber sämtlichen Kunden sowie alle Rechte und Ansprüche aus gegenwärtigen und zukünftigen erteilten Aufträgen im Rahmen des Geschäftsbetriebes gegenüber sämtlichen Auftraggebern abtrat (Punkt I der Vereinbarung). Damit gingen alle Rechte aus dem den abgetretenen Forderungen zugrunde liegenden Rechtsgeschäft zusammen mit den abgetretenen Forderungen auf die Bank über. Auch bestehende oder künftig gegebene Sicherheiten wie Pfandrecht, Eigentumsvorbehalt, Bürgschaft usw., Solawechsel und Deckungsakzepte (Rimessen) wurden rechtswirksam an die Bank übertragen (Punkt III., 2. der Vereinbarung).

3. Am **13.06.2006** übernahm B F (= Bf) die alleinige Geschäftsführerfunktion.

4. Mit Beschluss des LG vom Datum1 wurde über das Vermögen der F Handels-GmbH das **Sanierungsverfahren** eröffnet.

5. Mit **Schreiben vom 15.05.2012** wurde dem Bf als verantwortlichem Geschäftsführer vom Finanzamt mitgeteilt, dass im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren festgestellt worden sei, dass vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens folgende fälligen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 15.416,18 € (laut Aufgliederung darunter unter anderem Umsatzsteuer ab 10/2011 und Lohnabgaben ab 10/2011, Körperschaftsteuer 1-3/2012, Säumniszuschläge und Nebengebühren) nicht entrichtet worden seien:

Art	Zeitraum	Betrag	Betrag	Betrag
U	09/11	1.200,04		
DB	10/11	319,95		
DZ	10/11	25,60		
SZA	2011		65,18	
U	10/11	4.907,79		
DB	11/11	332,47		
DZ	11/11	26,60		

L	11/11	500,00		
SZA	2011		81,52	
U	11/11	4.204,42		
L	12/11	767,76		
DB	12/11	468,70		
DZ	12/11	37,50		
K	01-03/2012	437,00		
U	12/11	1.688,75		
SZA	2011		98,16	
SZA	2012		84,09	
EG	2012			170,04
BAL	2012			0,61
		14.916,58	328,95	170,65
Gesamtsumme				15.416,18

Diese Abgabenschuldigkeiten seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Um Darlegung der Rechtfertigungsgründe, warum der Bf nicht für die Entrichtung der angeführten Beträge gesorgt hätte, sowie entsprechenden Nachweis wurde ersucht. Ebenso wurde der Bf zum allfälligen Nachweis der anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten durch vorhandene Mittel aufgefordert und um Erläuterung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse gebeten.

6. Aus der vom Bf eingereichten Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse geht hervor, dass der Bf mit seiner Familie (Gattin sowie zwei unterhaltspflichtige Kinder) von einer Invaliditätspension (monatlich circa 1.300,00 €) lebte und Schulden (samt Bürgschaften) von circa 390.000,00 € hatte. Hinsichtlich des Vermögens verwies er auf an die Bank verpfändete Liegenschaften.

Bezüglich seiner Verantwortung betreffend die Nichtentrichtung der fälligen Abgabenschuldigkeiten teilte der Bf in seinem Antwortschreiben vom 24.06.2012 mit, dass durch den **Zessionsvertrag** mit der Hausbank (Bank D) sämtliche Eingänge eingezogen, aber keine Mittel zur Zahlung bereit gestellt worden seien. Es hätten auch keine anteiligen Zahlungen mehr getätigt werden können.

7. Mit **Haftungsbescheid vom 02.07.2012** wurde der Bf vom Finanzamt gemäß § 9 iVm §§ 80 BAO für folgende aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der F Handels-GmbH in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/11	4.907,79 €
Umsatzsteuer	11/11	4.204,42 €
Umsatzsteuer	12/11	1.688,73 €
Körperschaftsteuer	01-03/12	450,00 €
Summe		11.250,94 €

Begründend wurde auf die Verantwortung des Bf's als Geschäftsführer der F Handels-GmbH, über die das Sanierungsverfahren eröffnet worden sei, für die Nichtentrichtung der fälligen Abgabenschuldigkeiten hingewiesen. Die Einbringung des Abgabenrückstandes sei nach Aufhebung des Sanierungsverfahrens uneinbringlich. Die zu erwartende Quote (voraussichtlich 20%) werde auf den ältesten Rückstand verrechnet werden und vermindere um diesen Betrag den geltend gemachten Rückstand des Haftungsbescheides.

Zum Einwand, dass durch den Zessionsvertrag mit der Hausbank Bank D sämtliche Eingänge eingezogen und keine Mittel zur Bezahlung bereit gestellt worden seien, wurde darauf hingewiesen, dass der Abschluss eines Zessionsvertrages dem Vertreter der Körperschaft vorzuwerfen sei, wenn er es unterlassen habe, insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar gewesen wären, die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht beeinträchtigt würden.

Bezüglich der Haftung für Lohnsteuerbeträge wurde (Anmerkung: obwohl nicht spruchgegenständlich) darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen sei, da die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten sei.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer wurde auf den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid vom 03.05.2005 verwiesen. Bei den übrigen Abgaben habe es sich um von der Primärschuldnerin selbst berechnete Abgaben gehandelt, persönliche Haftungen würden sich auch auf Nebengebühren erstrecken.

Hinsichtlich der Ermessensübung wurde auf die Abwägung berechtigter Interessen der Partei (Billigkeit) und des öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben (Zweckmäßigkeit) verwiesen. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es insbesondere, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet würden.

8. Mit Schriftsatz vom 19.07.2012 erhob der Bf durch seinen damaligen steuerlichen Vertreter **Berufung** gegen den Haftungsbescheid vom 02.07.2012, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Behörde sehe im Abschluss eines globalen Mantelzessionsvertrages mit der Bank eine Benachteiligung anderer Gläubiger (insbesondere des Bundes als

Abgabengläubiger) und habe der Bf nach Ansicht der Behörde damit eine vorwerfbare Pflichtverletzung begangen, weil der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages dann eine Pflichtverletzung darstelle, wenn der Geschäftsführer damit rechnen müsse, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der Gesellschaft zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages sei dem Vertreter der Körperschaft als Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er es unterlassen habe – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese als bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar zu werten seien, die Bedienung anderer Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt werde.

Im gegenständlichen Fall lasse sich aus den vorliegenden Kreditunterlagen aber eindeutig feststellen, dass sowohl Kreditvertrag als auch (Mantel)Zessionsvertrag mit der Bank von der früheren Geschäftsführung abgeschlossen worden seien. Der Bf sei also zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages noch gar nicht Geschäftsführer gewesen. Insofern könne ihm daraus kein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden, sodass die obgenannte Haftungsgrundlage nicht vorliege. Da das Unternehmen bereits seit Jahren (jedenfalls im Prüfungszeitraum) Bankkredite in Anspruch genommen habe, sei es ihm auch nicht möglich (und auch nicht gefordert), die vereinbarte Kreditsicherheit (Zession) einseitig abzuändern. Dies hätte seitens der Bank die sofortige Fälligestellung aller Kredite und eine frühere Unternehmensinsolvenz zur Folge gehabt.

Obwohl laut Spruch des Haftungsbescheides Lohnabgaben von der Haftung nicht umfasst seien, werde darauf hingewiesen, dass bereits ab Herbst 2011, jedenfalls aber seit 2012 keinerlei Auszahlung an Dienstnehmer (mit geringer Ausnahme von Lehrlingsentschädigungen – diese seien aber lohnsteuerfrei) erfolgt seien, weshalb auch diesbezüglich keine Ungleichbehandlung von Gläubigern vorläge, somit keine Haftung des Geschäftsführers zu begründen sei.

9. Mit Vorlagebericht vom 08.08.2012 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

10. Laut Beschluss des LG vom Datum² wurde der Sanierungsplan im beschwerdegegenständlichen Sanierungsverfahren mit dem wesentlichen Inhalt angenommen, dass die Insolvenzgläubiger eine **Quote von 20%** erhalten sollten. In der Folge wurde die Rechtskraft des Sanierungsplanes mit **Beschluss des LG vom** Datum³ bestätigt und das **Sanierungsverfahren aufgehoben**.

11. Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser

Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als **Beschwerde** zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

12. Anlässlich eines am **27.04.2016** vor dem Bundesfinanzgericht in Anwesenheit des Beschwerdeführers und der Vertreter beider Parteien durchgeführten **Erörterungsgespräches** wurde die Sach- und Rechtslage ausführlich besprochen. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

II) Beweiswürdigung:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus der Aktenlage und blieb auch im Rahmen des Erörterungsgespräches unwidersprochen.

III) Rechtsgrundlagen:

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

Nach **§ 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.*

IV) Erwägungen:

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (UFS 28.04.2003, RV/0979-L/02).

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im gegenständlichen Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Bf als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum.

1) Zur Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung:

1.1. Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.02.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.05.2004, 99/14/0218).

1.2. Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin in Höhe von 80% des Betrages fest, da nach Rechtskraft des Sanierungsplanes, wonach die Insolvenzgläubiger mit einer Quote von 20% befriedigt wurden, das Sanierungsverfahren mit Beschluss des LG vom Datum³ beendet wurde.

Der Bf wurde vom Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 02.07.2012 für die nicht entrichteten Umsatzsteuerbeträge für die Monate Oktober, November und Dezember 2011 sowie die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das erste Vierteljahr 2012 (01-03/2012) in voller Höhe in Anspruch genommen. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass die zu erwartende Quote von 20% auf den ältesten Rückstand verrechnet und der geltend gemachte Rückstand des Haftungsbescheides um diesen Betrag vermindert werde. Eine Haftung für Lohnabgaben, Säumniszuschläge und Nebengebühren wurde laut Spruch des Bescheides nicht geltend gemacht.

1.3. Gemäß **§ 279 Abs. 1 BAO** *ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Diese Abänderungsbefugnis findet dort ihre Grenze, wo ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde vorliegt. § 279 Abs. 1 BAO setzt die Identität der Sache im erstinstanzlichen und im Beschwerdeverfahren voraus. "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte (VwGH 25.01.1991, 89/17/0089).

Dies bedeutet einerseits, dass das Bundesfinanzgericht die Haftungsinanspruchnahme im Rahmen seines Erkenntnisses gegenüber dem Haftungsbescheid nicht ausdehnen bzw. weitere (vom Finanzamt im Spruch nicht erfasste Abgabenschuldigkeiten) der Haftung unterziehen darf.

Andererseits hat es zu überprüfen, ob die im Spruch des Haftungsbescheides angeführten Abgabenschuldigkeiten ("Sache") dem Grunde und der Höhe nach richtig erfasst wurden.

1.4. In diesem Zusammenhang wurde im vorliegenden Fall zunächst festgestellt, dass die im Spruch ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten in voller Höhe - also ohne **Reduktion um die Quote von 20%** - in Ansatz gebracht worden waren.

Bezüglich des die Quote umfassenden Betrages liegt aber keine Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin vor, da es eben durch die Zahlungen des Masseverwalters im Sanierungsverfahren zu einer anteiligen Befriedigung aus der Masse gekommen war.

Der vom Finanzamt in der Bescheidebegründung zum Ausdruck gebrachten Ansicht, dass die Quotenzahlung gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf den ältesten Rückstand zu verrechnen wäre, kann aus folgendem Grund nicht gefolgt werden:

§ 50 Insolvenzordnung (IO) lautet:

" Soweit das Insolvenzvermögen nicht zur Befriedigung der Masseforderungen und der Ansprüche der Absonderungsberechtigten verwendet wird, bildet es die gemeinschaftliche Insolvenzmasse, aus der die Insolvenzforderungen, unbeschadet der §§ 56 und 57, nach dem Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen sind. "

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, hat die Konkursordnung Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO (z.B. VwGH 17.09.1990, 90/14/0038). In seinem Erkenntnis UFS 20.06.2006, RV/1837-W/05, (bestätigt durch VwGH 24.02.2010, 2006/13/0071) hat der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf § 50 KO, wonach die Insolvenzforderungen nach dem Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen sind, die Zahlung(en) des Masseverwalters anlässlich der **Verteilung der Konkursmasse anteilig auf die eine Konkursforderung darstellenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen** wären. Diese Aussage hat auch für das Verhältnis zwischen der § 50 KO entsprechenden Bestimmung des § 50 IO und § 214 BAO Geltung.

1.5. Die Quote, mit der die Gläubiger der Primärschuldnerin im Sanierungsverfahren befriedigt wurden, betrug im gegenständlichen Fall 20%. Die Zahlung des Masseverwalters wäre somit anteilig auf die die Insolvenzforderung darstellenden Abgabenschuldigkeiten laut Spruch des Haftungsbescheides zu verrechnen gewesen. Insofern kann im Ausmaß jenes Betrages, der jeweils anteilig auf die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben entfiel, nicht von einer Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin gesprochen werden.

Die Haftungsschuld war somit bei jeder einzelnen Abgabenschuldigkeit um die Höhe der anteiligen Quote zu reduzieren.

2) Zum Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung und zur Ursächlichkeit dieser Pflichtverletzung an der Uneinbringlichkeit:

2.1. Nach ständiger 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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 09.07.1997, 94/13/0281).

2.2. Als Grund dafür, warum er als verantwortlicher Geschäftsführer die von der Haftung umfassten Abgabenschuldigkeiten nicht entrichten konnte, führte der Bf im gegenständlichen Fall an, dass wegen der bestehenden Zessionsvereinbarung vom 01.12.2003 mit der Hausbank der Primärschuldnerin von dieser keine Mittel zur Zahlung mehr bereit gestellt worden seien. Da diese Zessionsvereinbarung mit der Bank

noch von der früheren Geschäftsführerin abgeschlossen worden sei, könne ihm als (Nachfolge)Geschäftsführer kein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden.

2.3. Hiezu ist Folgendes auszuführen:

2.3.1. Wie vom Finanzamt auch schon in der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides dargelegt, ist nach **ständiger Rechtsprechung im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages**, 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 zu erblicken (VwGH 26.03.1996, 92/14/0088). Der Abschluss des Mantelzessionsvertrages stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession der GmbH ihre liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabensforderungen, zu entziehen (VwGH 17.01.1989, 88/14/0193). Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Körperschaft auch dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat – insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 29.01.2015, 2011/16/0136). Dies bedeutet, dass der Geschäftsführer, selbst wenn sich die Körperschaft zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages in einer wirtschaftlich guten Lage befindet, für die künftige Bedienung anderer als Bankschulden Sorge zu tragen hat (VwGH 23.01.1997, 96/15/0107). Anzumerken ist an dieser Stelle, dass auch vom Unabhängigen Finanzsenat in dessen vom Bf beim Erörterungstermin offensichtlich angesprochener Entscheidung vom 04.01.2006, RV/1201-L/04, das Vorliegen einer Zessionsvereinbarung mit der Bank **nicht** als Entschuldigungsgrund für die mangelnde Entrichtung der Abgaben durch die Geschäftsführer anerkannt wurde. Die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides erfolgte lediglich aus einem **anderen Grund**, nämlich wegen mangelnder Aufgliederung der einzelnen Abgabenschuldigkeiten und somit mangelnder Konkretisierung des Haftungsbetrages im Bescheidspruch. Eine entsprechende Aufgliederung der einzelnen Abgabenschuldigkeiten war im beschwerdegegenständlichen Fall aber gegeben. Die zitierte UFS-Entscheidung entsprach sohin der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Forderungszession und konnte keine andere rechtliche Würdigung im vorliegenden Fall bewirken.

2.3.2. Die **Einwendungen des Bf's** in seiner Berufungsschrift waren auch nicht gegen die unter Punkt 2.3.1. dargestellte Sichtweise gerichtet und wurde ebenso wenig das Vorliegen eines solchen Zessionsvertrages geleugnet. Entgegnet wurde jedoch, dass der Zessionsvertrag im gegenständlichen Fall nicht vom Bf, sondern **von der früheren Geschäftsführerin**, das heißt seiner Vorgängerin, abgeschlossen worden sei. Es könne ihn daher kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgabenschulden treffen, da die Bindung an den Zessionsvertrag somit nicht von ihm zu vertreten sei.

2.3.3. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein für die Haftung relevantes Verschulden auch dann vorliegt, wenn sich der Geschäftsführer schon bei **Übernahme seiner Funktion** mit einer **Beschränkung seiner Befugnisse** einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht (VwGH 11.03.2010, 2010/16/0028; VwGH 19.01.2005, 2001/13/0168; VwGH 13.03.1992, 92/17/0057).

Davon, dass der Bf eine Beschränkung seiner Möglichkeiten, die Forderungen der Gläubiger der GmbH zu erfüllen, aufgrund des bestehenden Zessionsvertrages zumindest in Kauf genommen hat, musste aber im gegenständlichen Fall jedenfalls ausgegangen werden:

Bei der Geschäftsführerin, die als seine Vorgängerin den Zessionsvertrag am 01.12.2003 unterschrieben hatte, handelte es sich um die Ehegattin des Bf's. Für den diesem Zessionsvertrag zu Grunde liegende Kontokorrentkreditvertrag vom 21.08.2002 war der Bf neben seinen Eltern, die als Pfandbesteller fungierten, als Bürge eingetreten und hatte er diesen Vertrag auch eigenhändig unterschrieben. Der Kontokorrentkreditvertrag wurde am 11.11.2003, also kurz vor Unterzeichnung des Zessionsvertrages, wiederum um ein Jahr verlängert.

Abgesehen davon, dass dem Geschäftsführer einer GmbH die für finanzielle Belange wesentlichen Unterlagen und Verträge jederzeit zugänglich sein müssen, ist somit jedenfalls davon auszugehen, dass der Bf bei Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2006 um das Vorliegen des Zessionsvertrages gewusst hatte.

Dem Bf ist zwar zuzugestehen, dass es ihm – wie in der Berufung ausgeführt – nicht möglich gewesen war, die vereinbarte Kreditsicherheit einseitig abzuändern und dies für ihn tatsächlich auch keine gangbare Alternative dargestellt hätte, da damit die sofortige Fälligkeit aller Kredite verbunden gewesen wäre. Es wäre ihm für diesen Fall aber die Möglichkeit offen gestanden, die Funktion des Geschäftsführers gar nicht anzunehmen (siehe hiezu VwGH 11.03.2010, 2010/16/0028).

Wenn er dies dennoch getan hat, ist ihm die entsprechende bewusste Einschränkung der Befugnisse zuzurechnen. Er hat damit bewusst das Risiko einer Gläubigerbenachteiligung bzw. den Umstand in Kauf genommen, dass er allenfalls die Abgabenschuldigkeiten (zumindest anteilig) nicht begleichen werde können.

Damit war aber aufgrund der zitierten Rechtsprechung die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auf eine schuldhafte Verletzung seiner ihm auferlegten Pflichten als Vertreter zurückzuführen und der Tatbestand des § 9 Abs. 1 BAO erfüllt.

3) Ermessen:

3.1. 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.

3.2. 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. Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftenden wie etwa dessen Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitsunfähigkeit stehen nach der Rechtsprechung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung und können somit die Ermessensübung nicht beeinflussen (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten beim Haftungspflichtigen schließt nämlich nicht aus, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten (VwGH 08.07.2009, 2009/15/0013).

3.3. Laut Firmenbuchauszug war der Bf seit 13.06.2006 einziger Geschäftsführer der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO. Die Abgabenschulden können bei der Gesellschaft im dargestellten Ausmaß nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.01.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

4) Ergebnis:

Aufgrund obiger Erwägungen war die Heranziehung des Bf's zur Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der F Handels-GmbH gemäß § 9 iVm § 80 BAO grundsätzlich rechtmäßig.

Allerdings waren die einzelnen Abgabenschuldigkeiten, bezüglich welcher von der belangten Behörde eine Haftung geltend gemacht worden war, nur in jenem Ausmaß in Ansatz zu bringen, in dem nach Aufhebung des Sanierungsverfahrens tatsächlich eine Uneinbringlichkeit gegenüber der Gesellschaft (= Primärschuldnerin) gegeben war. Eine solche lag nach Abzug der von der Gesellschaft entrichteten Quote von 20% im Ausmaß von 80% der jeweiligen Abgabenschuldigkeit vor.

Die Haftung für jene Abgabenschuldigkeiten, bezüglich welcher vom Finanzamt eine solche geltend gemacht worden war, war daher insofern **einzuschränken**, als die entsprechenden Beträge in folgender Weise um 20% (= Quote) zu kürzen waren:

Abgabe	100%	80%
Umsatzsteuer 10/2011	4.907,79 €	3.926,23 €

Umsatzsteuer 11/2011	4.204,42 €	3.363,54 €
Umsatzsteuer 12/2011	1.688,75 €	1.350,98 €
Körperschaftsteuer 1-3/2012 (ein Viertel von 1.750,00)	437,00 €	349,60 €
Summe	11.237,96 €	8.990,35 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Den im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu lösenden Rechtsfragen lag bereits umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde (zum Mantelzessionsvertrag siehe zB VwGH 29.01.2015, 2011/16/0136; zur Übernahme der Geschäftsführerfunktion trotz Einschränkung der Befugnisse siehe zB VwGH 11.03.2010, 2010/16/0028; zum Ermessen siehe zB VwGH 08.07.2009, 2009/15/0013). Es lag sohin insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 29. April 2016