

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, über die Beschwerde vom 6.5.2015 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 BAO des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 20.3.2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 11.699,32 anstatt bisher € 57.362,26 eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	08/2012	186,72
Umsatzsteuer	09/2012	515,27
Umsatzsteuer	11/2012	805,35
Umsatzsteuer	12/2012	906,83
Lohnsteuer	10/2012	2.600,47
Lohnsteuer	12/2012	1.016,37
Lohnsteuer	01/2013	716,32
Lohnsteuer	02/2013	837,13
Lohnsteuer	03/2013	1.505,37
Lohnsteuer	04/2013	2.297,07
Dienstgeberbeitrag	10/2012	96,17
Dienstgeberbeitrag	12/2012	46,48
Dienstgeberbeitrag	01/2013	19,46
Dienstgeberbeitrag	02/2013	20,92
Dienstgeberbeitrag	03/2013	53,24
Dienstgeberbeitrag	04/2013	76,15

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. März 2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß §§ 9 und 80 BAO für nachstehende Abgabenschuldigkeiten der Firma A.B. GmbH in Höhe von € 57.362,26 zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	08/2012	2.456,86
Umsatzsteuer	09/2012	6.779,88
Umsatzsteuer	11/2012	10.596,75
Umsatzsteuer	12/2012	11.932,03
Lohnsteuer	07/2012	1.896,06
Lohnsteuer	08/2012	2.324,18
Lohnsteuer	10/2012	3.421,67
Lohnsteuer	12/2012	1.337,33
Lohnsteuer	01/2013	942,52
Lohnsteuer	02/2013	1.101,48
Lohnsteuer	03/2013	1.980,75
Lohnsteuer	04/2013	3.022,46
Dienstgeberbeitrag	07/2012	2.628,88
Dienstgeberbeitrag	08/2012	1.993,47
Dienstgeberbeitrag	10/2012	1.265,36
Dienstgeberbeitrag	12/2012	611,55
Dienstgeberbeitrag	01/2013	256,11
Dienstgeberbeitrag	02/2013	275,30
Dienstgeberbeitrag	03/2013	700,51
Dienstgeberbeitrag	04/2013	1.001,99
Zuschlag zum DB	07/2012	196,36
Zuschlag zum DB	08/2012	160,37
Zuschlag zum DB	10/2012	112,48
Zuschlag zum DB	12/2012	54,36

Zuschlag zum DB	01/2013	25,04
Zuschlag zum DB	02/2013	26,92
Zuschlag zum DB	03/2013	68,49
Zuschlag zum DB	04/2013	97,97
Kammerumlage	07-09/2012	35,20
Kammerumlage	10-12/2012	47,63
Kammerumlage	01-03/2013	12,30

Zur Begründung wurden zunächst die für die §§ 9 und 80 BAO sowie die für die Haftung relevante Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zitiert und weiters ausgeführt, dass im Haftungsprüfungsverfahren eine detaillierte und präzise Berechnung zur Gleichbehandlung aller Gläubiger abverlangt worden sei, aus der die Entrichtung zu den jeweiligen Abgabenfälligkeiten in Gegenüberstellung mit den sonstigen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen ersichtlich sei und somit dem Gebot der Gleichbehandlung entsprochen hätte.

In der am 11. März 2015 eingebrachten Vorhaltsbeantwortung sei dem Finanzamt keinerlei Aufschluss über die geleisteten Zahlungen im geprüften Haftungszeitraum übermittelt worden.

Die beigebrachten Unterlagen seien nicht geeignet gewesen, den Nachweis der Gleichbehandlung zu erbringen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 6. Mai 2015 führte der Bf. aus, dass über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des LG X vom Datum1 das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Im Zuge der Sanierungsplantagsatzung vom Datum2 sei von den Gläubigern ein Sanierungsplan angenommen worden. Die Gläubiger hätten insgesamt 24% erhalten.

Die im Haftungsbescheid nunmehr geltend gemachten Beträge seien nicht überhöht, sondern auch nicht nachvollziehbar.

Tatsache sei, dass die Gläubiger, sohin auch das Finanzamt, insgesamt 24 % ihrer Forderung erhalten würden. Davon hätten sämtliche Gläubiger, sohin auch das Finanzamt bereits 16 % erhalten.

Dem Haftungsbescheid sei nicht zu entnehmen, ob diese Zahlungen bereits berücksichtigt worden seien bzw. sei davon auszugehen, dass diese Zahlungen nicht verbucht worden seien. Ferner würden auch die restlichen 8% (fällig bis Oktober 2015) zu berücksichtigen sein.

Die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten seien daher unrichtig und bei weitem überhöht.

Darüber hinaus könne der Geschäftsführer einer Gesellschaft nur für jene Ahgabenschuldigkeiten der Gesellschaft haften, sofern dem Geschäftsführer eine schuldhafte Verletzung dem Vertreter auferlegten Pflichten vorwerfbar sei. Wie dem Konkursakt zu entnehmen sei, seien vom Masseverwalter nach Insolvenzeröffnung Zahlungen des Geschäftsführers in der Höhe von insgesamt € 21.970,00 zurückgefordert worden. Es stehe jedenfalls zweifelsfrei fest, dass den Geschäftsführer diesbezüglich kein Verschulden treffen könne.

Ferner sei dem Geschäftsführer bezüglich der im Haftungsbescheid angeführten Zeiträume weder rechtswidriges noch schuldhaf tes Verhalten vorzuwerfen.

Tatsache sei, dass die Konkurseröffnung für den Geschäftsführer völlig überraschend gewesen sei.

Richtig sei, dass die B*** mit Schriftsatz vom 25.02.2013 einen Antrag auf Eröffnung eines Konkursverfahrens gestellt habe.

Aufgrund der vom Konkursgericht erfolgten Anfrage habe sich herausgestellt, dass auch bei der GKK sowie dem Finanzamt Rückstände bestünden. Das Exekutionsverfahren bei der GKK sei zu diesem Zeitpunkt jedoch aufgeschoben gewesen. Ansonsten seien zu diesem Zeitpunkt lediglich 2 Exekutionsverfahren (Wirtschaftskammer sowie Fa. W.) anhängig. Sämtliche sonstigen fälligen Rechnungen und Vorschreibungen seien aus dem laufenden Betrieb bezahlt worden.

In weitere Folge seien sowohl mit der GKK, dem Finanzamt sowie der B*** Verhandlungen bezüglich einer Ratenvereinbarung geführt worden. Es habe sowohl mit der GKK als auch mit der B*** eine Vereinbarung getroffen und entsprechende Zahlungen geleistet werden können. Aufgrund der Vereinbarung sowie der geleisteten Zahlungen sei seitens der B*** sei am 15.04.2013 der Konkursantrag zurückgezogen worden.

Am 16.04.2013 habe die Konkurseröffnungstagsatzung stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt seien noch 3 Exekutionsverfahren (alle 3 Verfahren habe die B*** geführt) anhängig gewesen. Gleichzeitig sei dem Geschäftsführer aufgetragen worden, mit dem Finanzamt eine Einigung zu finden.

Es seien mit dem Finanzamt Verhandlungen geführt und sei der Primärschuldnerin eine Ratenvereinbarung auch in Aussicht gestellt worden. Mit Schreiben vom 30.04.2013 sei das Konkursgericht davon in Kenntnis gesetzt worden. Der Bf. sei aufgrund des dargestellten Sachverhaltes davon ausgegangen, dass der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens damit erledigt sei.

Nach Veröffentlichung der Insolvenzeröffnung sei der Bf. von einem Geschäftspartner (Fa. T.) von der Konkurseröffnung verständigt worden. Aufgrund dieses Umstandes sei er nicht mehr in der Lage gewesen, die fälligen offenen Rechnungen zu begleichen.

Es sei auch nicht richtig, dass der Geschäftsführer seine Gläubiger ungleich behandelt hätte. Er habe lediglich bezüglich der drei Exekution führenden Gläubiger Ratenvereinbarungen getroffen bzw. treffen wollen. Die sonstigen Gläubiger seien

entsprechend den jeweiligen Zahlungszielen sowie Fälligkeitstermine auch beglichen worden. Ansonsten hätte wohl kein Lieferant mehr Ware geliefert.

Wäre es nicht zur Insolvenzeröffnung gekommen, die auch nicht notwendig gewesen wäre, hätte die GmbH selbstverständlich die Finanzamtsrückstände zur Gänze beglichen.

Abschließend werde noch ergänzend vorgebracht, dass ein Gläubiger, die Fa. K GmbH versucht habe, den Bf. bezüglich einer offenen Forderung in Anspruch zu nehmen. Das Klagehegehen sei mangels Verschuldens des Bf. vom BG Bruck an der Leitha (*C/***/***) abgewiesen worden. Das Berufungsgericht habe das erstinstanzliche Urteil bestätigt. Das Verfahren sei rechtskräftig abgeschlossen.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass den Bf. kein Verschulden treffe. Es sei ihm zu diesem Zeitpunkt auch nicht bekannt gewesen, dass die GmbH zahlungsunfähig sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juni 2015 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und schränkte die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 36.602,46 fest:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	08/2012	1.867,21
Umsatzsteuer	09/2012	5.152,71
Umsatzsteuer	11/2012	8.053,53
Umsatzsteuer	12/2012	9.068,34
Lohnsteuer	10/2012	2.600,47
Lohnsteuer	12/2012	1.016,37
Lohnsteuer	01/2013	716,32
Lohnsteuer	02/2013	837,13
Lohnsteuer	03/2013	1.505,37
Lohnsteuer	04/2013	2.297,07
Dienstgeberbeitrag	10/2012	961,67
Dienstgeberbeitrag	12/2012	464,78
Dienstgeberbeitrag	01/2013	194,64
Dienstgeberbeitrag	02/2013	209,23
Dienstgeberbeitrag	03/2013	532,39
Dienstgeberbeitrag	04/2013	761,51
Zuschlag zum DB	10/2012	85,48

Zuschlag zum DB	12/2012	41,31
Zuschlag zum DB	01/2013	19,03
Zuschlag zum DB	02/2013	20,46
Zuschlag zum DB	03/2013	50,68
Zuschlag zum DB	04/2013	74,46
Kammerumlage	07-09/2012	26,75
Kammerumlage	10-12/2012	36,20
Kammerumlage	01-03/2013	9,35

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass der Bf. vom Datum3 bis zur Konkursöffnung am Datum1' eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Am Datum2' habe zu diesem Verfahren eine Sanierungsplantagsatzung stattgefunden.

Am Datum4 sei der Sanierungsplan mit einer Quote von 24% bestätigt worden.

In der Folge habe das Finanzamt am 21.01.2015 einen Haftungsprüfungsvorhalt versendet. Dieser sei nicht beantwortet worden. Am 16.03.2015 habe das Finanzamt das ausgefüllte Formular EV 7 (= Vermögensverzeichnis) mit Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse erhalten. Am 20.03.2015, zugestellt am 07.04.2015, habe das Finanzamt unter anderem mit der Begründung, die Stellungnahme habe keine angemessene Klärung herbeiführen können, den streitgegenständlichen Haftungsbescheid erlassen.

Gegen diesen Bescheid habe der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Dieser Sachverhalt sei unter Berücksichtigung der Beschwerdeeinwendungen rechtlich zu würdigen wie folgt:

Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen gemäß § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von Ihnen Vertretenen obliegen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallhaftung. Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Im gegenständlichen Fall stehe diese Uneinbringlichkeit nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes, betreffend die Primärschuldnerin am Datum4, objektiv fest.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich. Daher reiche leichte Fahrlässigkeit.

In der Beschwerde werde der Haftungsbescheid beeinsprucht und damit begründet, dass der Bf. auf Grund von bestehenden und zu treffenden Ratenvereinbarungen mit

der Konkursöffnung nicht rechnen habe können und ohne diese Insolvenzeröffnung der Finanzamtsrückstand selbstverständlich beglichen worden wäre, zumal auch ein Klagebegehren eines Gläubigers mangels Verschulden abgewiesen worden sei.

Dazu sei seitens des Finanzamtes auszuführen, dass zwar eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausgeschlossen werden könne, wenn für eine später uneinbringlich gewordenen Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen worden sei (vgl. auch UFS 20.11.2007, RV/0275-G/07), doch sei gegenständlich keine aufrechte Zahlungserleichterung vorgelegen und könne dieses Argument daher den Geschäftsführer nicht entschulden. Durch den Versuch Ratenzahlungen zu vereinbaren könne sich der Vertreter nicht von seiner Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten befreien.

Er habe somit die Pflicht Vorsorge für die Bezahlung der anfallenden und aushaltenden Abgaben zu treffen gehabt, zumal in einer derartig schwierigen, wirtschaftlichen Situation es dem Geschäftsführer zumutbar gewesen sei, die Gefahr einer drohenden Insolvenz zu erkennen.

Habe der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung gehabt, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so sei er für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge und Dienstnehmerzuschläge nur dann haftungsfrei, wenn er nachweise, dass die noch vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien.

Unterbleibe dieser Nachweis, könnten ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Es bestehe somit für den Vertreter eine qualifizierte Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzustellen habe.

Die pauschale Einwendung, der Geschäftsführer habe seine Gläubiger nicht ungleich behandelt sondern bezüglich der die drei Exekution führenden Gläubiger Ratenvereinbarungen getroffen bzw. treffen wollen und sonstige Gläubiger nur zwecks Aufrechterhaltung von Warenlieferungen befriedigt, zudem wäre ohne die Insolvenzeröffnung der Finanzamtsrückstand selbstverständlich zur Gänze beglichen worden, sei daher nicht geeignet gewesen, die Gläubigergleichbehandlung und somit ein fehlendes Verschulden an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichterfüllung darzulegen.

Aus diesen Gründen habe die Behörde daher zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung als Ursache für die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben ausgehen können.

Werde wie gegenständlich die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters gem. § 80 BAO gehe hinsichtlich der

Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus und sei diese somit im Haftungsbescheid festzusetzen gewesen.

Hinsichtlich des Einwandes es sei die Quotenzahlung in Höhe von 24% in den Haftungsbeträgen nicht berücksichtigt und nach Insolvenzeröffnung im Anfechtungsverfahren € 21.970 zurückbezahlt worden, folge die Behörde der Rechtsmeinung der Partei.

Auf Grund der Aktenlage lasse sich nachvollziehen, dass im Haftungsbescheid enthaltene Abgaben, nämlich die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstnehmerzuschlag 07-08/2012 durch den rückbezahnten Betrag verrechnet worden seien und seien diese Abgaben aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden gewesen.

Die verbleibenden aushaftenden Abgaben seien um die Sanierungsplanquote in Höhe von 24% zu kürzen gewesen.

Die Geltendmachung der Haftung im Sinne des § 9 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen des § 20 BAO zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit sei dabei berechtigtes Interesse der Partei, dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten beizumessen.

Gründe für ein Absehen von der Geltendmachung der Haftung als Ausfluss des Ermessens seien im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen, sodass das Finanzamt mit Recht den ZweckmäßIGkeitsüberlegungen den Vorrang gegenüber einer allfälligen Billigkeit eingeräumt habe, da die Geltendmachung eine geeignete Maßnahme gewesen sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 1. Juli 2015 einen Vorlageantrag ein und führte aus, dass sowohl im Haftungsbescheid als auch in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wird, der Bf. hätte nicht ausreichend darlegen können, dass er als Geschäftsführer die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hätte als andere Verbindlichkeiten. Dazu sei zu sagen, dass es zum Zeitpunkt des ihm übermittelten Vorhaltes nicht klar gewesen sei war, für welche Abgabenschulden er zur Haftung herangezogen werde. Nach den vom Finanzamt angeführten Erkenntnissen des VwGH richte sich der Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Beurteilung jedoch nach der Fälligkeit genau dieser Abgaben. Daher sei es ihm erst jetzt möglich einen Nachweis zu erbringen, dass er die Abgabenschulden nicht schlechter gestellt habe als andere Verbindlichkeiten, was er hiermit tue;

Der Bf. habe zwei Möglichkeiten eines Nachweises gefunden, dass er die Abgabenschulden nicht gegenüber den sonstigen Verbindlichkeiten benachteiligt habe:

1.) Eine Betrachtung des Abgabenkontos ergebe, dass 81,56% der in diesem Zeitraum bezahlt worden seien. Unabhängig davon, wieviel den restlichen Gläubigern in der

Zwischenzeit bezahlt worden seien, sei mit einer Quote von 24% keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. gegeben.

2.) Nachweis wie viel Prozent der gesamten Abgabenschulden im Verhältnis zu den anderen Verbindlichkeiten bezahlt worden seien:

Anm: Bei der Berechnung wurden die Bankverbindlichkeiten nicht berücksichtigt. Die Berechnung ergab einen Abgabenausfall von 38,54%.

Mit Vorhalt vom 4. August 2015 ersucht das Bundesfinanzgericht den Bf. um Verbesserung seines Gleichbehandlungsnachweises durch rechnerische Darlegung jener Beträge, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 25. September 2015 beantwortet. Die Berechnung des Bf. ergab einen Abgabenausfall von ca 10%.

Über die Beschwerde 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 eingebbracht 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 des Bf. 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 X vom Datum1 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom Datum5 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt. Dieser sieht vor, dass die Gläubiger 24% ihrer Forderungen erhalten.

Daraus ergibt sich die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen im Ausmaß von 76% bei der Primärschuldnerin.

Da die Quote im Haftungsbescheid bisher nicht berücksichtigt wurde, war der Berufung insoweit statzugeben und die Haftungsschuldigkeiten jeweils um 24% zu vermindern.

Gemäß den Ausführungen des Finanzamtes waren die im Haftungsbescheid enthaltenen Lohnabgaben 07-08/2012 aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden, da diese im Zusammenhang mit der aufgrund der Anfechtung erfolgten Rückzahlung eines Betrages in Höhe von € 21.970,00 im Zusammenhang stehen.

3.) Stellung des Bf. als Vertreter

Gemäß Firmenbuchauszug vertritt der Bf. die GmbH seit Datum3' als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Geschäftsführer

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Einen solchen Nachweis hat der Bf. vorgelegt. Die Berechnungen ergaben einen Quotenschaden in Höhe von ca 10%.

Die Berechnungen erscheinen unbedenklich, weshalb die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen, soweit sie nicht die Lohnsteuer betreffen, insoweit einzuschränken war.

Die Berechnung (ohne Lohnsteuer) stellt sich wie folgt dar:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe laut HB	abzgl. 24%	hievon10%
------------	----------	--------------	------------	-----------

Umsatzsteuer	08/2012	2.456,86	1.867,21	186,72
Umsatzsteuer	09/2012	6.779,88	5.152,71	515,27
Umsatzsteuer	11/2012	10.596,75	8.053,53	805,35
Umsatzsteuer	12/2012	11.932,03	9.068,34	906,83
Dienstgeberbeitrag	10/2012	1.265,36	961,67	96,17
Dienstgeberbeitrag	12/2012	611,55	464,78	46,48
Dienstgeberbeitrag	01/2013	256,11	194,64	19,46
Dienstgeberbeitrag	02/2013	275,30	209,23	20,92
Dienstgeberbeitrag	03/2013	700,51	532,39	53,24
Dienstgeberbeitrag	04/2013	1.001,99	761,51	76,15
Zuschlag zum DB	10/2012	112,48	85,48	8,55
Zuschlag zum DB	12/2012	54,36	41,31	4,13
Zuschlag zum DB	01/2013	25,04	19,03	1,90
Zuschlag zum DB	02/2013	26,92	20,46	2,05
Zuschlag zum DB	03/2013	68,49	50,68	5,07
Zuschlag zum DB	04/2013	97,97	74,46	7,45
Kammerumlage	07-09/2012	35,20	26,75	2,68
Kammerumlage	10-12/2012	47,63	36,20	3,62
Kammerumlage	01-03/2013	12,30	9,35	0,93

Hinsichtlich der Haftung für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer bestehen aber Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003), da die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer, ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger, zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.4.2004, 0168/15/2000).

Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Wird dagegen die auf ausbezahlt Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer

schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164, VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Das Finanzamt hat sich in der Beschwerdevorentscheidung mit dem Vorbringen betreffend einer in Aussicht gestellten Zahlungserleichterung auseinandergesetzt. Diesen Ausführungen hat der Bf. im Vorlageantrag nichts entgegengesetzt, weshalb es genügt, auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen.

Soweit der Berufungswerber auf die Gründe für die Insolvenz der Primärschuldnerin Bezug nimmt, ist darauf hinzuweisen, dass diese im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht von Bedeutung sind, zumal ein Verschulden an der erschwerten Einbringung der Abgabenforderung, also ein Verschulden an der Herbeiführung des Konkurses, keine Voraussetzung für die Haftung ist. Ein Verschulden ist lediglich im Hinblick auf die Pflichtverletzung des Vertreters hinsichtlich der nicht (rechtzeitig) erfolgten Entrichtung der Abgaben erforderlich (vgl. VwGH vom 18.04.2012, 2011/16/0186).

Dem Vorbringen, dass eine Klage eines Gläubigers gegen den Bf. bezüglich einer noch offenen Forderung abgewiesen wurde ist entgegenzuhalten, dass im vorliegenden Fall zu prüfen war, ob gegenüber der Abgabenbehörde eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers und nicht ob ein Verschulden gegenüber einem Geschäftspartner vorliegt.

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.

Im Rahmen des Ermessens wird der Beschwerde weiters hinsichtlich jener verbliebenen Haftungsschuldigkeiten, deren Betrag € 10,00 nicht übersteigt, wegen Geringfügigkeit stattgegeben.

Mangels Relevanz für den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens und bei geklärter Sach- und Rechtslage wurde von der Beischaffung der Konkursaktes, des Aktes des BG - und der Durchführung der Zeugeneinvernahme Abstand genommen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

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

Wien, am 19. Oktober 2015