

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 23.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 09.10.2014, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 Bundesabgabenordnung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. November 2017 in Anwesenheit des Beschwerdeführers Bf., des Steuerberaters sowie des Amtsvertreters zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als die Haftung auf den Betrag von € 41.719,13 anstatt € 52.836,17 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9.10.2014 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der X-GmbH für nachstehende Abgaben (im Folgenden aufgegliedert anhand des Abgabenkontos nach Fälligkeitstagen sowie aufgrund des Lohnsteuerprüfungsberichtes vom 14.10.2011) in der Höhe von € 52.836,17 zur Haftung herangezogen:

| Abgabe                          | Zeitraum   | Betrag    | Fälligkeit |
|---------------------------------|------------|-----------|------------|
| Dienstgeberbeitrag              | 12/2008    | 1.125,00  | 15.01.2009 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 12/2008    | 105,00    | 15.01.2009 |
| Dienstgeberbeitrag              | 12/2009    | 450,00    | 15.01.2010 |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 12/2009    | 41,00     | 15.01.2010 |
| Kammerumlage                    | 10-12/2009 | 201,15    | 15.02.2010 |
| Umsatzsteuer                    | 09/2010    | 978,86    | 15.11.2010 |
| Umsatzsteuer                    | 11/2010    | 13.858,44 | 17.01.2011 |
| Dienstgeberbeitrag              | 12/2010    | 810,00    | 17.01.2011 |

|                                 |            |           |            |
|---------------------------------|------------|-----------|------------|
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag | 12/2010    | 72,00     | 17.01.2011 |
| Kammerumlage                    | 10-12/2010 | 297,06    | 15.02.2011 |
| Körperschaftsteuer              | 01-03/2011 | 437,00    | 15.02.2011 |
| Stundungszinsen                 | 2011       | 135,48    | 17.02.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 01/2011    | 610,05    | 15.03.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 189,07    | 16.03.2011 |
| Stundungszinsen                 | 2011       | 127,51    | 18.04.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 238,50    | 18.04.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 03/2011    | 19.385,01 | 16.05.2011 |
| Körperschaftsteuer              | 04-06/2011 | 437,00    | 16.05.2011 |
| Stundungszinsen                 | 2011       | 277,79    | 18.05.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 288,18    | 18.05.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 679,71    | 18.05.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 04/2011    | 2.088,00  | 15.06.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 05/2011    | 6.006,13  | 15.07.2011 |
| Stundungszinsen                 | 2011       | 297,72    | 18.07.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 06/2011    | 570,76    | 16.08.2011 |
| Körperschaftsteuer              | 07-09/2011 | 437,00    | 16.08.2011 |
| Stundungszinsen                 | 2011       | 443,29    | 18.08.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 387,70    | 18.08.2011 |
| Umsatzsteuer                    | 07/2011    | 1.741,64  | 15.09.2011 |
| Säumniszuschlag 1               | 2011       | 120,12    | 17.10.2011 |

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebbracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebraucht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei somit eine reine Ausfallhaftung. Die Uneinbringlichkeit begründe sich darauf, dass über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden sei und, ausgenommen der Verteilungsquote von 1,8%, die übrigen Abgabenschulden nicht hätten beglichen werden können.

Der Bf. sei im Zeitraum ab Datum4 laut Firmenbuch unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Der Vertreter hafte nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO ergebe – nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhafte) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben bestehe. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt habe, so erstrecke sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe. 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, obliege dem Vertreter. Vermöge er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145; VwGH 25.1.1999, 97/17/0144; VwGH 20401999, 94/14/0147).

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens

am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln des Vertretenen zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei.

Der Geschäftsführer hafte für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085). Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 8.11.2011, 2011/16/0006; VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048).

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnabgaben für die Jahre 2008-2010 sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, die Abfuhr jedoch unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen habe. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich der Heranziehung für ausstehende Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen wäre es seine Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Abfuhr Sorge zu tragen. Die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei wiederum als schuldhaftes Verhalten einzustufen.

Auch die Körperschaftsteuer 01-03/2011, fällig am 15.2.2011, Körperschaftsteuer 04-06/2011, fällig am 15.5.2011, und Körperschaftsteuer 07-09/2011, fällig am 15.8.2011, von insgesamt € 1.311,00 seien unbezahlt geblieben.

Hinsichtlich verhängter Säumniszuschläge und sonstiger Kostenersätze sei auszuführen, dass die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO grundsätzlich alle Abgaben umfasse, die der

Hauptschuldner zu entrichten gehabt hätte. Es bestehe dabei keine Einschränkung auf bestimmte Abgaben. Die Haftung bestehe auch für Nebenansprüche (Säumniszuschläge, Zinsen etc.) und Kosten von Einbringungsmaßnahmen.

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 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 die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den (berechtigten) Parteiinteressen der Vorrang einzuräumen.

In der dagegen am 23.2.2015 rechtzeitig eingebrochenen Beschwerde wandte der Bf. ein, dass er Geschäftsführer der X-GmbH gewesen sei. Über das Vermögen der Gesellschaft sei am Datum1 das Konkursverfahren eröffnet worden. Das Unternehmen sei zu diesem Zeitpunkt bereits geschlossen gewesen und auch im Rahmen des Insolvenzverfahrens geschlossen geblieben. Im Rahmen dieses Verfahrens sei es zu einer Verteilung an die Gläubiger im Umfang von 1,8% ihrer Verbindlichkeiten gekommen. Der Konkurs sei mit Beschluss vom Datum2 rechtskräftig aufgehoben worden.

Der Bf. werde für die Nichtbezahlung der Umsatzsteuern 06-07/2011 zur Verantwortung gezogen. Gemäß § 21 UStG werde eine Umsatzsteuervorauszahlung erst am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats fällig. Die Umsatzsteuer 06/2011 sei sohin erst am 15.8.2011, jene für 07/2011 am 15.9.2011 fällig geworden.

Beide Zeitpunkte lägen bereits nach dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens. Damals sei er nicht mehr zuständig gewesen für Forderungen der Gesellschaftsgläubiger und habe er auch keinerlei Zugriff mehr auf das Gesellschaftsvermögen gehabt. Er könne sohin für die Umsatzsteuer dieser Zeiträume nicht haftbar gemacht werden. Eben dies gelte auch für die Körperschaftsteuer 07-09/2011, die ebenfalls nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden sei und daher nicht in seinen Zuständigkeitsbereich als Geschäftsführer der Gesellschaft falle. Auch die für den Zeitraum 2011 geltend gemachten Stundungszinsen in Höhe von € 1.281,79 sowie für den Säumniszuschlag in Höhe von € 1903,28 seien offensichtlich nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden.

Der Bf. könne sohin hinsichtlich dieser Beträge nicht zur Haftung herangezogen werden.

Die Gesellschaft habe als Großgläubigerin vor allem ihre Geschäftsbank gehabt.

Bei diesem Institut seien die Geschäftskonten der Gesellschaft geführt worden und

es habe jedenfalls seit dem Jahr 2009 eine Globalzession sämtlicher Forderungen der Gesellschaft an das Bankinstitut bestanden. Sämtliche Beträge, die auf dem Geschäftskonto eingegangen seien, hätten sohin aus entsprechenden Sicherstellungen dieses Institutes gestammt. Sie könnten daher bei Berücksichtigung der Rückzahlung von der Gesellschaft an ihre Gläubiger nicht berücksichtigt werden. Es handle sich um die Rückzahlung von sichergestellten Beträgen, auf die der Bf. als Geschäftsführer keinerlei Einfluss gehabt habe. Es hätten vereinbarungsgemäß alle Geschäfte über dieses Geschäftskonto abgewickelt werden müssen, sodass er entsprechende Rückzahlung nicht verhindern habe können. Das sei auch im Sinne der Sicherungsvereinbarung mit dem Bankinstitut gewesen. Aus den Rückzahlungen an die Bank in Form der Rückführung des Kontokorrentkredites durch Eingehen von Zahlungseingängen auf dem Geschäftskonto habe daher der Abgabenbehörde kein Nachteil entstehen können, da ausschließlich bereits der Zession unterliegende Forderungen auf diesem Konto einbezahlt worden seien.

Im Übrigen hätte sich die Verbindlichkeit der Gesellschaft wie folgt dargestellt:

Ab ungefähr September 2010 seien immer wieder Zahlungsstockungen der Gesellschaft eingetreten, sodass die Gesellschaftsgläubiger immer wieder und in zunehmendem Ausmaß nicht vollständig hätten befriedigt werden können. Habe schon hinsichtlich der Umsatzsteuer 09/2010 eine entsprechende Rückzahlungsproblematik bestanden, habe sich diese bis zur Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2010, die am 15.1.2011 eingetreten sei, nochmals erheblich verschärft. Nach der Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2010 am 15.2.2011 seien folgende Zahlungen geleistet worden (ausgenommen hiervon seien Eingänge auf dem Geschäftskonto, die zur Sicherstellung der finanzierenden Bank gedient hätten, Zahlungen an sichergestellte Gläubiger und Zug-um-Zug-Leistungen gewesen):

| Datum      | Zahlung an Finanzamt | Zahlung an sonstige Gläubiger |
|------------|----------------------|-------------------------------|
| 17.01.2011 | 316,72               |                               |
| 26.01.2011 | 9.453,60             |                               |
| 07.02.2011 |                      | 67.599,56                     |
| 28.02.2011 | 201,15               | 9.507,00                      |
| 15.03.2011 | 610,05               | 5.910,51                      |
| 05.04.2011 | 10.000,00            | 43.419,90                     |
| 15.04.2011 | 366,01               |                               |
| Gesamt     | 20.947,53            | 126.436,97                    |

Insgesamt seien sohin im Zeitraum der Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2010 bis 05/2011 und der Fälligkeit der Körperschaftsteuer von 01/2011 bis 06/2011 Rückzahlungen im

Umfang von € 147.384,50 geleistet worden. Davon seien dem Finanzamt Zahlungen in Höhe von € 20.947,53 zugegangen, sohin ein Prozentsatz von 14,21%.

In diesem Zeitraum seien sämtliche der Gesellschaft zur Verfügung stehende Mittel sofort zur Befriedigung der Gläubiger verwendet worden, sodass weitere Mittel nicht vorhanden gewesen seien. Das Finanzamt sei bei Verteilung dieser Mittel sohin mit einer Quote von 14% berücksichtigt worden.

Hier seien sämtliche Rückzahlungen an die Gläubiger der Gesellschaft beachtet worden, ausgenommen jene Gläubiger, die zusätzlich besichert gewesen seien. Bei diesen Personen hätte eine Rückzahlung lediglich zur Verringerung des abgesicherten Betrages geführt, was ein Freiwerden der Sicherheiten bedeutet hätte. Dies sei sohin für die anderen Gläubiger, also auch das Finanzamt, nicht schädlich gewesen.

Am 15.12.2010, sohin im Zeitpunkt der Fälligkeit der ältesten offenen Umsatzsteuerverbindlichkeit, habe beim Finanzamt ein Rückstand von € 31.337,60 bestanden. Die Gesamtverbindlichkeiten der übrigen Gläubiger (ausgenommen sichergestellte) hätten sich auf € 372.489,71 belaufen, sodass sich unter Berücksichtigung der Verbindlichkeiten beim Finanzamt ein gesamter ausständiger Forderungsbetrag von € 403.827,31 ergebe. Der Anteil des Finanzamtes an diesen offenen Verbindlichkeiten sei sohin zu diesem Zeitpunkt 7,7% gewesen.

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung hätten anerkannte Forderungen von € 847.874,26 bestanden. Davon seien die Forderungen der besicherten Bank von € 273.610,14 abzuziehen, sodass Forderungen von € 574.264,12 bestanden hätten. Auf Seiten des Finanzamtes sei ein Betrag von € 52.964,63 angemeldet worden. Dieser Betrag liege geringfügig über dem nunmehr geltend gemachten Haftungsbetrag.

Das Finanzamt als unbesicherter Gläubiger habe sohin im Verhältnis zu den übrigen unbesicherten Gläubigern zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung einen Anteil an den Forderungen von rund 9,2%.

Betrachte man die Rückzahlungen im Zeitraum seit Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2010 bis zur Konkurseröffnung, ergebe sich sohin keinerlei Benachteiligung des Finanzamtes, sondern im Gegenteil sogar eine Befriedigung die Finanzamtes mit einer Quote von 14% im Gegensatz zum tatsächlichen Anteil des Finanzamtes an den aushaltenden Verbindlichkeiten von 7-9%.

Es seien dem Bf. sohin als Geschäftsführer der Gesellschaft im Zeitraum der Fälligkeit der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer, die als Grundlage der Haftung geltend gemacht worden seien, nicht die Mittel zur Verfügung gestanden, um alle Gläubiger befriedigen zu können. Jene Mittel, die zur Verfügung gestanden seien, habe er sofort zur Rückzahlung der offenen Verbindlichkeiten verwendet, wobei er nach Kräften versucht habe, alle Gläubiger gleich zu behandeln. Ausgenommen seien hier jene Gläubiger, die aus besonderen Gründen Sicherungsmittel in Händen gehalten hätten und bei denen die Rückzahlung von Verbindlichkeiten nicht zur Benachteiligung der anderen Gläubiger geführt habe.

Durch sein Verhalten sei damit die Abgabenbehörde keinesfalls benachteiligt worden und sei die Geltendmachung der Haftung für die genannten Zeiträume sohin auch ausgeschlossen.

Die Dienstgeberbeiträge für 2008-2010 sowie die Zuschläge dazu, sohin Gesamtbeträge von € 2.603,00, seien erst im Rahmen einer Betriebsprüfung nach Eröffnung des Konkursverfahrens festgesetzt worden. Diese Beträge seien somit vor Konkurseröffnung nicht fällig gewesen. Die Unterlassung der Zahlung dieser Summen habe jedenfalls auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, der das Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung nicht gefolgt sei. Dem Bf. liege hier kein Fehlverhalten zur Last, da ihm nach Konkurseröffnung kein Zugriff auf das Vermögen der Gesellschaft mehr möglich gewesen sei. Er könne für die Nichtzahlung dieser nach Konkurseröffnung vorgeschriebenen Beträge nicht verantwortlich gemacht werden. Auch zu einem früheren Zeitpunkt habe er nicht mit einer entsprechenden Zahlungsverpflichtung rechnen müssen, da die Nichtbezahlung dieser Beträge auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht habe.

Da sohin keinerlei Grundlage dafür bestehe, ihn als Geschäftsführer der Gesellschaft zur Haftung für offene Abgabenbeträge heranzuziehen, begehre der Bf. die Abänderung des Bescheides in der Richtung, dass er ersatzlos zu entfallen habe und das Verfahren einzustellen sei.

Abschließend beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2015 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 44.298,70 eingeschränkt.

Begründend wurde nach Anführung des bisherigen Verfahrensganges ausgeführt, dass der Bf. seitens des Finanzamtes am 6.3.2015 um Vorlage des Globalzessionsvertrages mit der Bank und aller Kontoauszüge der Geschäftskonten für die Kalenderjahre 2010 und 2011, woraus die monatlichen Zahlungen ersichtlich seien, ersucht worden sei. Diesem Ersuchen sei keine Folge geleistet worden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO sei eine Ausfallhaftung. Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen. Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos oder voraussichtlich erfolglos gewesen seien. Im gegenständlichen Fall sei durch die Aufhebung des Konkurses nach der Schlussverteilung unzweifelhaft von einer Uneinbringlichkeit der restlichen Abgaben auszugehen.

Der Bf. sei im haftungsrelevanten Zeitraum alleine handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Errichtung der Abgaben verantwortlich gewesen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 09/2010, 11/2010, 01/2011, 03/2011, 04/2011 und 05/2011, welche im Haftungsbescheid im Ausmaß von € 42.926,49 geltend gemacht worden sei, sei Folgendes auszuführen:

1.) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hiezu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dabei sei zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen beziehe, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien. 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, obliege dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.

Vermöge der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Im gegenständlichen Fall sei vom Bf. versucht worden, eine Gläubigergleichbehandlung darzustellen, dieser Nachweis sei allerdings nicht gelungen. Der Bf. übersehe in seinem Vorbringen, dass sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen beziehe, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien, und eine Bevorzugung von Gläubigern daher in der (Bar-)Zahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen könne. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger habe demnach auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (VwGH 19.04.2006, 2003/13/0111). Dies sei in den vorliegenden Unterlagen vernachlässigt worden.

Des Weiteren habe der vom Bf. übermittelte Gläubigernachweis nicht aufzeigen können, 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 (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Aus einer Saldenliste der Bilanz eines Jahres könnten diese Werte nicht abgeleitet werden (vgl. UFS vom 04.01.2012, RV/0789-G/11).

Dass im haftungsrelevanten Zeitraum keinerlei Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen wäre, sei nicht behauptet worden und könne aufgrund der geleisteten Zahlungen laut Bankbelege nicht bestätigt werden. Dabei seien auch Rückzahlungen an die

Bank, welche eine Großgläubigerin der Gesellschaft gewesen sei, aufgrund eines Globalzessionsvertrages vorgenommen worden.

2.) Im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt würden, könne eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages stelle dann eine Pflichtverletzung dar, 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 somit bereits vorzuwerfen, 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 als unvorhersehbar zu werten sei, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt werde (z.B. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 mit Hinweis auf VwGH 23.1.1997, 96/15/0107).

Dass der Bf. für die Abgabenentrichtung bei Abschluss des Zessionsvertrages eine besondere Vorsorge durch eine entsprechende Vertragsgestaltung getroffen habe, werde vom Bf. nicht behauptet. Durch Vorlage des entsprechenden Mantelzessionsvertrages und somit Beantwortung des Vorhaltes hätte dieser Umstand entkräftet werden können.

Der Globalzessionsvertrag sei bereits zu einem Zeitpunkt (lt. Beschwerde im Jahr 2009) geschlossen worden, als der Bf. die konkreten wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft vorhersehen habe können. Bei dieser Sachlage gehe das Finanzamt davon aus, dass schon im Abschluss des Zessionsvertrages eine schuldhafte Pflichtverletzung zu erblicken sei.

3.) In der Beschwerde habe der Bf. angeführt, dass ab ungefähr September 2010 immer wieder Zahlungsstockungen der Gesellschaft eingetreten seien, sodass die Gesellschaftsgläubiger immer wieder und in zunehmendem Ausmaße nicht vollständig hätten befriedigt werden können. Es habe schon hinsichtlich der Umsatzsteuer 09/2010 eine entsprechende Rückzahlungsproblematik bestanden, diese habe sich bis zur Fälligkeit der Umsatzsteuer 11/2010, die am 15.1.2011 eingetreten sei, nochmals erheblich verschärft.

Im Schreiben (Stundungsansuchen - Ratenzahlungsansuchen) vom 14.2.2011 habe die X-GmbH zu den damaligen Abgabenglückständen (Euro 70.83125) die Gewährung einer Stundung und die Entrichtung der zum Teil fälligen und gestundeten Abgaben auf Raten zu ermöglichen beantragt. Dabei sei angeführt worden, dass sich das Unternehmen in einer kurzfristigen Liquiditätsenge befindet, die voraussichtlich in den nächsten 4-6 Wochen behoben sein werde, die Einbringlichkeit der Abgaben sei nicht gefährdet.

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung und der Gewährung von Zahlungserleichterungen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits

wiederholt ausgesprochen, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO nur dann auszuschließen wäre, wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen worden sei. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entschuldige den Geschäftsführer aber keineswegs, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirke, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutreffe.

Habe er doch dann eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, das § 212 Abs. 1 BAO aus gutem Grund normiere, weil das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden solle.

Für eine „gefährdete“ Abgabe komme daher nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht. Blieben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden habe können, habe der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stelle, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten.

In Wahrheit habe sich die X-GmbH bei Einbringung des Raten- bzw. Stundungsansuchens (14.2.2011) bereits in ernsthaften finanziellen Schwierigkeiten befunden, wie dies auch in der Beschwerde des Bf. nicht in Abrede gestellt worden sei. Dies habe dazu geführt, dass die GmbH für den Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen habe, obwohl die Einbringlichkeit gefährdet gewesen sei.

Durch die ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Zahlungserleichterung habe der Bf. nach Ansicht des Finanzamtes schuldhaft zum Abgabenausfall beigetragen.

Die Ausführungen zur Umsatzsteuer seien gleichermaßen für die Körperschaftsteuer 01-03/2011 und Körperschaftsteuer 04-06/2011 im Ausmaß von jeweils € 437,00, für die Kammerumlage 10-12/2009 in Höhe von € 201,15 sowie für die Kammerumlage 10-12/2010 im Ausmaß von € 297,06 anzuwenden.

Im Zusammenhang mit jenen Abgabenschuldigkeiten, deren Fälligkeit nach Eröffnung des Konkurses (Datum1) eingetreten sei, könne ein Verschulden des Bf. nicht festgestellt werden, weshalb diese im Ausmaß von € 8.537,47 wie beantragt vom Haftungsbetrag ausgeschieden würden.

Dazu gehörten die Umsatzsteuer 06/2011 in Höhe von € 570,76, die Umsatzsteuer 07/2011 in Höhe von € 1.741,64, die Körperschaftsteuer 07-09/2011 im Ausmaß von € 437,00, die Stundungszinsen 2011 in Höhe von € 1.281,79, der Säumniszuschlag 1/2011 im Ausmaß von € 1.903,28, der Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 in Höhe von insgesamt € 2.385,00 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 im Ausmaß von insgesamt € 218,00.

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

Die Erlassung des Haftungsbescheides sei insgesamt gesehen zweckmäßig gewesen, da mit diesem zumindest ein Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben doch noch eingebracht werden könne. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwogen, seien weder vorgebracht worden noch seien solche aktenkundig.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 10.7.2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

1.) Die Aufforderung des Finanzamtes vom 6.3.2015 um Ergänzung der Beschwerde sei jedenfalls seinen rechtsfreundlichen Vertretern nicht zugegangen. Diese hätten sich entsprechend ausgewiesen, weshalb ihnen diese Aufforderung zuzustellen gewesen wäre. Mangels Zustellung an die ausgewiesenen Vertreter sei diese Frist nicht beachtet worden. Es werde sohin nunmehr der geforderte Globalzessionsvertrag vorgelegt und dazu Folgendes ausgeführt:

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Globalzessionsvertrages hätten bereits Schuldigkeiten der Gesellschaft bestanden, die aber noch keinesfalls existenzbedrohend gewesen seien. Dazu müsse man ausführen, dass es im Baugewerbe normal sei, dass gewisse Liquiditätsengpässe bestünden, da die Baufirmen sehr umfassende Vorleistungen erbringen müssten, die erst später honoriert würden. Der Bf. habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Globalzessionsvertrages mit der Bank durchaus in weiterer Folge größere Eingänge auf Vorleistungen, also bereits nahezu oder gänzlich abgeschlossene Bauvorhaben zu erwarten, weshalb weitere Finanzmittel der Bank zur Überbrückung dieser Phase notwendig gewesen seien. Es habe sohin auf Grund der weiteren Finanzierung der Bank keinerlei Zahlungsunfähigkeit und auch zu diesem Zeitpunkt eine positive Fortbestehungsprognose für das Unternehmen bestanden, da eben mit umfassenden Forderungseingängen zu rechnen gewesen sei. In Wirklichkeit sei die vollkommen berechtigte Erwartung des Fortbestehens der Gesellschaft in weiterer Folge dadurch enttäuscht worden, dass sich die Wirtschaftslage massiv eingetrübt habe und diverse Subunternehmer der GmbH in Konkurs gegangen seien. Schlechterfüllungen durch diese hätten daher ausgeglichen werden müssen durch Eigenleistungen des Unternehmens bzw. durch die Vergabe von weiteren Aufträgen, die gesondert zu honorieren gewesen seien. Abgesehen davon hätten in dieser Phase auch die Auftraggeber die Probleme wahrgenommen und hätten, trotz rechtmäßiger Ansprüche seines Unternehmens, ihre Forderungen dennoch zurückgehalten, um ein möglicherweise günstigeres Verhandlungsergebnis für sie in einem Konkursverfahren zu erzielen. Diese Entwicklungen seien für den Bf. zum Zeitpunkt des Abschlusses eines

Globalzessionsvertrages aber keinesfalls vorhersehbar gewesen. Er halte auch fest, dass er sich selbst massiv für den Erhalt der Gesellschaft eingesetzt habe und persönliche Verbindlichkeiten von € 150.000,00 eingegangen sei, um die Liquidität zu erhalten.

Der Umstand des Abschlusses eines Globalzessionsvertrages, der durchaus üblich sei, sei ihm also sicherlich nicht als Verschulden anzurechnen. Der Bf. halte auch fest, dass dieser Globalzessionsvertrag nicht die Befriedigung der übrigen Gläubiger ausgeschlossen habe. Er habe lediglich als Sicherheit der Bank gedient, die im Gegenzug aber sogar Mittel bereitgestellt habe, um die Gläubiger der Gesellschaft zu befriedigen. In weiterer Folge seien ja auch umfassende Rückzahlungen an das Finanzamt getätigten worden, die von Seiten der Finanz auch anerkannt würden. Es sei also nicht so, dass er mit Abschluss des Globalzessionsvertrages die Befriedigung des Finanzamtes beeinträchtigt hätte, sondern habe er im Gegenteil darauf geschaut, dass eine ausreichende Liquidität bestehe, um die Geschäfte weiter zu führen und nicht zuletzt auch Forderungen des Finanzamtes zu bezahlen. Der Abschluss des Globalzessionsvertrages habe auch nicht dazu geführt, dass keine Forderungseingänge mehr erfolgt seien, sondern habe dieser Globalzessionsvertrag lediglich der Sicherstellung der Forderungen der finanzierenden Bank gedient, die aber weiterhin einen entsprechenden Kontokorrentrahmen zur Abdeckung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestellt habe.

Eine Einschränkung möglicher Rückzahlungsmöglichkeiten an das Finanzamt bestehet damit nicht.

Der Abschluss des Globalzessionsvertrages habe die Befriedigung der übrigen Gläubiger also nicht beeinträchtigt. Es sei aber unter diesen Voraussetzungen natürlich zu berücksichtigen, dass Zahlungseingänge aus Forderungen auf dem Konto seiner Hausbank für diese sichergestellt gewesen seien und daher eine Rückführung des Saldos an die Bank nicht zu einer Ungleichbehandlung des Finanzamtes führen habe können nach Abschluss des Globalzessionsvertrages. Es sei aber nochmals festzuhalten, dass dies ja keine Ungleichbehandlung des Finanzamtes bedeutet habe, sondern lediglich eine Sicherungsvereinbarung mit der Bank zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden sei, zu dem von einem Fortbestehen des Unternehmens jedenfalls auszugehen gewesen sei und mit dem auch weitere Liquidität finanziert worden sei und auch Forderungen des Finanzamtes in weiterer Folge zurückbezahlt worden seien.

2.) Die Berücksichtigung von Zug-um-Zug-Zahlungen werde zwar nach der vom Finanzamt herangezogenen Rechtsprechung grundsätzlich gefordert, es sei aber zu beachten, dass diese Unternehmen niemals Gläubiger der Gesellschaft geworden seien und daher eine Ungleichbehandlung des Gläubigers Finanzamt mit diesen Unternehmen schon logischerweise nicht habe erfolgen können. Es seien also alle Zahlungen an Lieferanten benannt, ausgenommen solche, bei denen niemals eine Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten entstanden sei, da eine Vorleistungspflicht oder eine Pflicht zur sofortigen Zahlung von Waren bestanden habe. Insofern hätten keine Finanzmittel

der Gesellschaft zur Verfügung gestanden, um die Gläubiger zu bezahlen, da damit betriebsnotwendige Mittel angeschafft worden seien.

Auf dieser Grundlage habe der Bf. auch bereits eine Quote berechnet und diese Berechnung auch dem Finanzamt zur Verfügung gestellt, sodass bereits umfassend dargestellt worden sei, warum eine Benachteiligung des Finanzamtes nicht eingetreten sein könne.

3.) Schließlich werde bei der Haftungsentscheidung nach Billigkeit auch zu berücksichtigen sein, dass der Bf. selbst durch den Konkurs massiv persönlich betroffen gewesen sei. Er hafte insgesamt für rund € 3.000,00 (*Anmerkung: korrigiert seitens des Bf. mit Schreiben vom 16.7.2015 auf € 150.000,00*) aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft, was bei Festlegung einer weiteren Haftung mindernd zu berücksichtigen sein werde.

Mit Bericht vom 29.7.2015 legte das Finanzamt die Akten dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht brachte der Vertreter des Bf. ergänzend vor, dass bei Abschluss des Generalzessionsvertrag eine Insolvenz der Gesellschaft nicht vorhersehbar gewesen sei. Wenn nun vom FA verlangt werde, dass ein Generalzessionsvertrag im Fall der Verschlechterung der Verhältnisse nicht mehr gültig sein solle und damit eine Befriedigung der Gläubiger aus sichergestellten Vermögensmassen im Insolvenzfall möglich sei, würde dies das Sicherungsinstrument der Generalzession ad absurdum führen. Die Sicherung würde daher gerade in jenen Fällen, in denen sie notwendig sei, nicht greifen. Die Judikatur des VwGH könnte daher nur auf jene Fälle bezogen sein, in denen eine Zession trotz Erwartbarkeit des Insolvenzverfahrens erfolge. Dazu nahm der Vertreter des FA insofern Stellung, als eine Insolvenz nicht erforderlich sei, wenn die Abgabenschulden nicht bezahlt werden können, sondern dass im Gegenzug andere Schulden der Körperschaft begünstigt würden. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Zessionsvertrages (Jänner 2011) hätten schon massive wirtschaftliche Schwierigkeiten bestanden, wie der Bf. selbst in seiner Beschwerde ausgeführt habe. Ein ordentlicher, sorgfältiger Geschäftsleiter hätte dies erkennen müssen.

#### **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 eingebracht werden können.*

*Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten*

*(Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.*

*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.*

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 fest, da mit Beschluss des LandesgerichtesX vom Datum2 der über das Vermögen der X-GmbH am Datum1 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma am Datum3 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten Gesellschaft die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft im Zeitraum vom Datum4 bis zur Konkurseröffnung am Datum1 oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Für folgende Abgaben, die erst nach der Konkurseröffnung fällig wurden, kann der Bf. daher mangels Zahlungsverpflichtung nicht haften:

| Abgabe             | Zeitraum   | Betrag   | Fälligkeit |
|--------------------|------------|----------|------------|
| Umsatzsteuer       | 06/2011    | 570,76   | 16.08.2011 |
| Körperschaftsteuer | 07-09/2011 | 437,00   | 16.08.2011 |
| Stundungszinsen    | 2011       | 443,29   | 18.08.2011 |
| Säumniszuschlag 1  | 2011       | 387,70   | 18.08.2011 |
| Umsatzsteuer       | 07/2011    | 1.741,64 | 15.09.2011 |
| Säumniszuschlag 1  | 2011       | 120,12   | 17.10.2011 |

Hinsichtlich Dienstgeberbeitrag für 12/2008 iHv € 1.125,00, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2008 iHv € 105,00, Dienstgeberbeitrag 12/2009 iHv € 450,00, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 12/2009 iHv € 41,00, Dienstgeberbeitrag 12/2010 iHv € 810,00, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv € 72,00, der Stundungszinsen 2011 iHv insgesamt € 838,50 und der Säumniszuschläge 1/2011 iHv insgesamt € 1.395,46 wurde der Beschwerde bereits mit Beschwerdevorentscheidung stattgegeben, weshalb auch diese Abgabenschuldigkeiten vom Haftungsbetrag auszuscheiden waren, zumal es für

die Beurteilung des Vorlageantrages auf das zu erschließende Ziel des Parteischrittes ankommt (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 85 Tz1).

Entgegen der Rechtsansicht des Bf. war der Zessionsvertrag vom 4.1.2011, wonach die Gesellschaft der kreditgebenden Bank sämtliche aus dem Betrieb des Unternehmens entstandenen und künftig entstehenden Forderungen abtrat, geeignet, ihn an der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu hindern, da er ab diesem Zeitpunkt lediglich den Kontokorrentrahmen von € 100.000,00 ausschöpfen konnte, jedoch keinen Zugriff mehr auf die Zahlungseingänge der Kunden hatte, um seine aushaftenden Verbindlichkeiten bedienen zu können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter 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, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Eine solche Vertragsgestaltung liegt aber gegenständlich nicht vor, da keine Vereinbarung darüber getroffen wurde, dass bzw. in welchem Ausmaß die Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch die Bank als Gläubigerin der zedierten Forderungen bedient würden.

Darüber hinaus liegt auch keine spätere Änderung bzw. Nichtvorhersehbarkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse vor, weil bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (4.1.2011) Abgabenschulden in Höhe von € 31.337,60 sowie Verbindlichkeiten der übrigen Gläubiger (ausgenommen sichergestellte) von € 372.489,71 unberichtet aushafteten.

Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages kann auch dann eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer darstellen, wenn die wirtschaftliche Situation bereits zum Zeitpunkt dieses Vertragsabschlusses erwarten lässt, dass die liquiden Mittel der Gesellschaft eine Abstattung der Abgabenschuldigkeiten nicht zulassen (VwGH 25.1.2006, 2001/14/0126).

Bei einem Gesamtobligo von rund € 400.000,00 (zuzüglich sichergestellte Verbindlichkeiten) musste daher in Ansehung des lediglich in Höhe von € 100.000,00 zur Verfügung stehenden Kontokorrentrahmens von einer groben Sorgfaltswidrigkeit ausgegangen werden.

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).

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 schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

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 Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im gegenständlichen Fall errechnete der Bf. eine Zahlungsquote, die das Finanzamt im Zeitraum 15.1.2011 (obwohl die haftungsgegenständlichen Abgaben bereits ab 15.1.2009 fällig waren) bis zur Konkurseröffnung (Datum1) erhalten hätte, ohne jedoch

sämtliche liquide Mittel (Kassastand, Kontokorrentrahmen und Zahlungseingänge der zedierten Forderungen) unter Berücksichtigung der Zug-um-Zug-Zahlungen (siehe die im Vorlagebericht des Finanzamtes angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes) den Gesamtverbindlichkeiten zu den einzelnen Fälligkeitstagen gegenüberzustellen.

Trotz der vom Finanzamt wiederholten Darstellungen der an einen ordnungsgemäßem Gleichbehandlungsnachweis gestellten Anforderungen (Haftungsbescheid, Beschwerdevorentscheidung und Vorlagebericht) gelang es dem Bf. nicht, einen solchen zu erstellen, bzw. beharrte er auf seiner unzutreffenden Rechtsansicht.

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).

Auch aus dem weiteren Vorbringen des Bf., dass die Unterlassung der Zahlung der bisher unversteuerten Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht habe, lässt sich nichts gewinnen, da zu diesem Thema bereits umfangreiche Judikatur des UFS, BFG und VwGH besteht (zB UFS 19.5.2009, RV/3609-W/08; BFG 20.1.2017, RV/7101588/2013; VwGH 25.1.2000, 98/14/0188; VwGH 26.4.2000, 99/14/0339) und er seine vorgeblich vertretbare Rechtsansicht nicht weiter begründete.

Auch der Umstand, dass der Bf. wiederholt um Stundung oder Ratenzahlung ansuchte, die ihm mit Bescheiden vom 21.5.2010, 18.6.2010, 1.7.2010, 18.11.2010, 21.2.2011, 14.4.2011, 19.5.2011 und 1.7.2011 seitens des Finanzamtes bewilligt wurden, kann ihn nicht exkulpieren. Bleiben Abgaben nämlich unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

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).

Dazu wandte der Bf. ein, dass bei der Haftungsentscheidung nach Billigkeit zu berücksichtigen sein werde, dass er für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Höhe von insgesamt € 150.000,00 persönlich hafte. Da jedoch nicht behauptet wurde, dass auch die anderen Gläubiger, für deren Forderungen er hafte, auf einen Teilbetrag verzichteten, kann dieser Umstand auch im Rahmen des Ermessens keine Berücksichtigung finden, da sich ansonsten eine allfällige Herabsetzung der Haftung für Abgabenschulden nur zu Gunsten anderer Gläubiger auswirken würde (vgl. zur Nachsicht gemäß § 236 BAO VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082).

Vom Bf. wurden sohin keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Laut Rückstandsaufgliederung vom 16.11.2017 haften von den Abgaben die Umsatzsteuer 09/2010 iHv 978,86 nicht mehr, die Umsatzsteuer 11/2010 nur mehr im Ausmaß von € 12.257,73 unberichtigt aus, daher war der Beschwerde auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 09/2010 und des Teilbetrages der Umsatzsteuer 11/2010 statzugeben.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der X-GmbH im Ausmaß von nunmehr € 41.719,13 zu Recht:

| Abgabe             | Zeitraum   | Betrag    |
|--------------------|------------|-----------|
| Kammerumlage       | 10-12/2009 | 201,15    |
| Umsatzsteuer       | 11/2010    | 12.257,73 |
| Kammerumlage       | 10-12/2010 | 297,06    |
| Körperschaftsteuer | 01-03/2011 | 437,00    |
| Umsatzsteuer       | 01/2011    | 610,05    |
| Umsatzsteuer       | 03/2011    | 19.385,01 |
| Körperschaftsteuer | 04-06/2011 | 437,00    |
| Umsatzsteuer       | 04/2011    | 2.088,00  |
| Umsatzsteuer       | 05/2011    | 6.006,13  |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 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.

Wien, am 21. November 2017