

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Michael Zerobin, Herzog Leopold-Straße 2, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 18. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 13. August 2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum-1 wurde der über das Vermögen der K-GmbH am Datum-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 30,9 % aufgehoben.

Mit Haftungsvorhalt vom 24. Juni 2013 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) um Bekanntgabe der vorhandenen Mittel und deren Verwendung.

In Beantwortung dieses Auskunftsersuchens teilte der Bf. mit Schreiben vom 13. August 2013 mit, dass er das Unternehmen seit 1993 zunächst als Einzelfirma geführt habe, nach 1998 sei die Umwandlung in eine GmbH erfolgt. Zunächst sei der Firmensitz in Adresse-1, ab 1996 in Adresse-2 gewesen.

Die zu verkaufende Ware habe er fast ausschließlich von der Firma P. , Adresse-3 , bezogen. Vor ca. fünf Jahren sei die Firma P. in eine erste Insolvenz verwickelt gewesen. Danach habe es immer wieder Lieferschwierigkeiten und damit verbunden auch Geschäftseinbußen im Unternehmen des Bf. gegeben. Durch die allgemein schlechte Wirtschaftslage und die damit verbunden gewesenen sinkenden Umsatzzahlen habe sich in weiterer Folge der Ertrag des Unternehmens des Bf. verschlechtert. Im April 2012 sei über das Vermögen der Firma P. neuerlich ein Insolvenzverfahren eröffnet worden. Es habe erneut Lieferschwierigkeiten gegeben, sodass sich der Bf. – nunmehr im 70sten Lebensjahr – entschlossen habe, seine unternehmerische Tätigkeit am 30. Juni 2012 zu beenden.

Da dem Bf. zu diesem Zeitpunkt klar gewesen sei, dass er mit Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit auch die anstehenden Zahlungen nicht mehr zur Gänze erfüllen könne, habe er die Eröffnung des Konkursverfahrens beantragt. Im Zuge dieses Konkursverfahrens sei die Schließung des Unternehmens und der Abbau sämtlicher Mitarbeiter erfolgt. Der im Vermögen des Unternehmens vorhandene Geldbetrag sei dem Masseverwalter zur absolut gleichmäßigen Verteilung im Rahmen des Konkursverfahrens zur Verfügung gestellt worden.

Aufgrund der Tatsache, dass es zu keinem Fortbetrieb des Unternehmens gekommen und daher die unternehmerische Tätigkeit beendet worden sei, habe der Bf. keine weiteren Zahlungen mehr erbracht und den erliegenden Betrag dem Masseverwalter zur kridamäßigen Verteilung zur Verfügung gestellt.

Der Bf. dürfe darauf hinweisen, dass er keinerlei Verschulden an der Nichtzahlung der dargestellten Beträge habe. Vielmehr sei ab Erkennen des Umstandes, dass das Unternehmen nicht mehr fortgeführt werden könne, beim Firmenbuch in korrekter Art und Weise die Liquidation öffentlich kundgemacht und er mit der Verfassung und Einbringung eines Konkursantrages beauftragt worden. Gleichzeitig sei von ihm dem Liquidator mitgeteilt worden, dass keinerlei weitere Zahlungen mehr getätigten werden dürften, sondern diese lediglich im Wege des Konkursverfahrens durch gleichmäßige Verteilung bedient werden dürften.

Mit Schreiben vom 18. November 2013 hielt das Finanzamt den Ausführungen des Bf. entgegen, dass nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten, haftungsrelevant sei. Die Verletzung anderer Pflichten sei nicht haftungsrelevant. Ein Verschulden des Geschäftsführers am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sei für das Haftungsverfahren ebenso wenig von Bedeutung wie die Pflicht zur rechtzeitigen Stellung eines Konkursantrages, da die abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung nicht an dieselben Voraussetzungen anknüpfe wie die zivilrechtliche.

Für das Haftungsverfahren sei es entscheidend, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gehabt habe. Würden

die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichen, müsse der Geschäftsführer die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) verletze der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch dann, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachte, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilige Zahlungen leiste. Da in der Gleichbehandlung der Abgabenschuld nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 200/15/0168) keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden könne, erweise sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend. Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstrecke sich die Haftung auf den betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. Eine Haftung zur Gänze komme dann in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des Nachweises, dass liquide Mittel teilweise gefehlt hätten und die vorhandenen liquiden Mittel gleichmäßig auf alle Gläubiger verteilt worden seien, nicht nachkomme.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 EStG gegeben. Würden die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden, sie seien anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten. Würden dem Finanzamt Lohnabgaben gemeldet, die tatsächlich nicht mehr ausbezahlte Löhne betreffen würden, und werde dieser Umstand entsprechend nachgewiesen, bestehe dafür keine Haftung wegen Verletzung der Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben.

Im Sinne dieser Ausführungen werde der Bf. daher ersucht, einen Liquiditätsstatus zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu erbringen bzw. nachzuweisen, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesenen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Betreffend die Lohnabgaben werde um einen Nachweis gebeten, ob bzw. in welcher Höhe die Löhne für den Zeitraum Juni 2012 ausbezahlt worden seien.

Daraufhin replizierte der Bf. mit Schreiben vom 20. Jänner 2014, dass die Ausführungen des Finanzamtes im Wesentlichen auf eine abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung zutreffen würden, bei der das Unternehmen fortbetrieben worden sei. Dies deshalb, da bei einem Fortbetrieb laufend neue Fälligkeiten entstehen und hereinkommende Gelder im Rahmen von weiteren Rechtsgeschäften verwendet werden würden. Wenn im Rahmen des Fortbetriebes durch neue Einnahmen Altverbindlichkeiten nicht bedient werden würden, so könne sich eine persönliche Haftung ergeben.

Dies treffe jedoch hier nicht zu.

Wie aus dem Insolvenzantrag ersichtlich, habe sich für den Bf., der nunmehr im 72sten Lebensjahr stehe, bedauerlicherweise weder ein familieninterner noch ein externer Übernehmer des Unternehmens gefunden. Da eine Fortführung des Unternehmens seinerseits auch aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen sei, habe er sich dazu entschlossen, seine unternehmerische Tätigkeit zu beenden, die Gesellschaft zu liquidieren und die Dienstverhältnisse per 30. Juni 2012 zu kündigen.

Mit Antrag vom 21. August 2012 sei die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim Landesgericht Wiener Neustadt beantragt worden.

Es sei zu keinen weiteren eintretenden Verbindlichkeiten gekommen, auch seien keine weiteren neuen Fälligkeiten eingetreten und überdies der Lagerbestand abgebaut worden, indem der verkaufbare Teil eben verkauft und der unverkäufliche Rest einer gemeinnützigen Stelle kostenfrei zur Verfügung gestellt worden. So hätten Entsorgungskosten eingespart werden können.

Da für den Bf. das vorrangigste Interesse darin gelegen sei, die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten zu verwenden und somit die Abgabenschulden beim Finanzamt auch nicht schlechter zu behandeln als andere Verbindlichkeiten, sei dies letztendlich auch mit ein Grund gewesen, das Insolvenzverfahren zu beantragen.

Der Bf. habe keinen einzigen Gläubiger besser gestellt und daher auch keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen, da dadurch eine Verkürzung der Abgaben nicht bewirkt worden sei.

Der Nachweis, dass sämtliche Gläubiger gleich behandelt worden seien, ergebe sich durch das Konkursverfahren und finde sich in der Ausschüttung der jeweiligen Quote durch den Masseverwalter. Dies deshalb, da sonstige Zahlungen nicht erbracht worden seien und die zur Verfügung stehenden Gelder zur Gänze dem Masseverwalter zur Verteilung im Konkursverfahren zur Verfügung gestellt worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle aufgrund der Gleichstellung aller Gläubiger bereits die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers iSd § 9 Abs. 1 BAO dar. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dürften auch jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines

Unternehmens notwendigen seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030).

Da der Bf. seinen Betrieb geschlossen gehabt habe, keinerlei weitere Zahlungen geleistet worden seien und der gesamte Geldbetrag im Wege eines Konkursverfahrens an die Gläubiger gleich verteilt worden sei, könne jedenfalls von einer Gleichbehandlung ausgegangen werden, sodass sich der Bf. auch im Sinne der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes korrekt verhalten habe.

Überdies habe der Verwaltungsgerichtshof der Abgabenbehörde auch eine freie Ermessensausübung dahingehend eingeräumt, als die Einbringlichmachung der Haftungsschuld beim Haftenden aus Zweckmäßigsgründen unterbleiben könne.

Die diesbezüglichen Umstände lägen hier vor. Der Bf. sei im 72sten Lebensjahr, habe viele Jahre als Unternehmer einen konstruktiven und korrekten Beitrag zum österreichischen Wirtschaftsleben erbracht und keinerlei steuerliche Auffälligkeiten gesetzt. Dass er bei Beendigung und Schließung seines Unternehmens sich insofern korrekt verhalten habe, als er die gesamte Lagerware abverkauft und den unverkäuflichen Rest sozialen Einrichtungen zur Verfügung gestellt habe, zeige, dass es ihm in keiner Weise wichtig gewesen sei, einen persönlichen Vorteil aus dieser Situation zu ziehen bzw. jemanden irgendwie zu benachteiligen. Wäre dies der Fall, so gebe es Mittel und Wege, Geldmittel zu verzweigen. Das habe der Bf. nicht gemacht.

Aus diesem Grunde sei nicht nur aus rechtlichen Überlegungen eine Haftung des Bf. nicht gegeben und andererseits auch im Wege der freien Ermessensausübung durch die Abgabenbehörde von einer Geltendmachung einer Haftung Abstand zu nehmen.

Hinsichtlich des Nachweises der Gleichbehandlung verweise der Bf. auf den Verteilungsentwurf des Masseverwalters. Seit Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden seien keine weiteren neuen Verbindlichkeiten entstanden, sodass die zur Verfügung stehenden Mittel des Unternehmens durch den Masseverwalter zur Gänze gleich verteilt worden seien.

Mit Bescheid vom 13. August 2014 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Geschäftsführer der K-GmbH für Abgaben in der Höhe von € 9.729,01, nämlich

Abgabe	Zeitraum	Betrag	Fälligkeit
Umsatzsteuer	05/2012	2.743,01	16. 07. 2012
Lohnsteuer	06/2012	4.685,88	16. 07. 2012
Dienstgeberbeitrag	06/2012	1.711,03	16. 07. 2012
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/2012	152,09	16. 07. 2012
Körperschaftsteuer	07-09/2012	437,00	16. 08. 2012

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

Ergänzend zum Schreiben vom 18. November 2013 führte das Finanzamt aus, dass vom Bf. weder behauptet noch ins Treffen geführt worden sei, dass die Löhne für den Zeitraum Juni 2012 nicht mehr ausbezahlt worden wären.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiege bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt würden.

Da der Bf. den Nachweis, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbringen habe können, müsse angenommen werden, dass der Abgabenzurückstand durch sein offenbar schuldhaftes Verhalten nicht entrichtet worden sei.

In der dagegen am 18. September 2014 rechtzeitig eingebrochenen Beschwerde wandte der Bf. ein, dass die Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt unrichtig sei. Aufgrund der Tatsache, dass der Bf. weder im Familienbereich noch extern einen Übernehmer des von ihm über viele Jahre geführten Unternehmens gefunden habe, habe er sich entschlossen, sein Unternehmen zu beenden, die Gesellschaft zu liquidieren und die Dienstverhältnisse per 30. Juni 2012 zu kündigen, da keine weiteren Umsätze mehr zu erwarten gewesen seien und die Mittel für einen weiteren Fortbetrieb nicht mehr ausgereicht hätten.

Mit Antrag vom Datum-2 sei beim Landesgericht Wiener Neustadt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt worden.

Die zentrale Säule der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei auf die Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger abgestellt. Eine Bevorzugung auch nur eines einzelnen Gläubigers stelle eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 Abs. 1 BAO dar. Dieses exakte Beurteilungserfordernis spiegelt sich auch in der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass auch nur jene Verbindlichkeiten, die zur Aufrechterhaltung des Produktions- und/oder Geschäftsbetriebes eines Unternehmens notwendig seien, nicht gänzlich, sondern nur im Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten getilgt werden dürften.

Das bedeutet, dass bei einem Fortbetrieb eine gänzliche Gleichstellung erforderlich sei und niemand auch nur ansatzweise bevorzugt werden dürfe. Das bedeutet weiters, dass sowohl der Gemeinschuldner als auch der Abgabenschuldner verpflichtet sei, eine

absolute Gleichstellung in der Gläubigerbehandlung anzulegen. Der Bf. habe daher keine weiteren Abgabenfälligkeiten mehr begründet, sondern den gesamten Rest des Guthabens am Firmenkonto zur Übergabe an den zu bestellenden Masseverwalter einbehalten. Nach Bestellung des Masseverwalters sei diesem der Betrag zur gleichmäßigen Verteilung an die Gläubiger nach Durchführung des Anmeldeverfahrens übergeben worden.

Verwiesen werde auf den beiliegenden Abschlussbericht des Masseverwalters, aus dem sich ergebe, dass ein Betrag von € 32.533,42 an die Gläubiger verteilt worden sei und dies einer Quote von 32,873 % entspreche. Vorab seien die gesamten Kosten des Verfahrens beglichen worden, sodass der vorgenannte Betrag zur Gänze an die Gläubiger habe verteilt werden können. Auch das Finanzamt habe einen Gesamtbetrag von € 14.723,46 angemeldet und im Wege einer Quotenbedienung einen Betrag von € 4.554,65 erhalten.

Der Bf. sei äußerst darauf bedacht gewesen, keinen Sachverhalt, der dem Tatbestand der Begünstigung eines Gläubigers (§ 158 StGB) entspreche, zu verwirklichen. Darin sei normiert, dass jemand mit einer Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu bestrafen sei, der nach Eintritt seiner Zahlungsunfähigkeit – und diese sei eingetreten – einen Gläubiger begünstige und dadurch die anderen Gläubiger oder wenigstens einen von ihnen benachteilige.

Hätte der Bf. den gesamten Haftungsbetrag an das Finanzamt überwiesen, so wäre eine eindeutige Begünstigung des Finanzamtes gegeben gewesen und hätte er sich daher diesbezüglich strafbar gemacht. Es sei nämlich nicht erkennbar, in welchem Ausmaß die einzelnen Gläubiger durch das Insolvenzgericht bedient würden, sodass dies nicht vom Gemeinschuldner vorab beurteilt und entschieden werden dürfe. Jedenfalls wäre seitens des Masseverwalters unverzüglich eine Anfechtung der geleisteten Zahlungen ergangen und die Beträge vom Finanzamt infolge Verwirklichung eines Anfechtungstatbestandes eingefordert bzw. auch eingeklagt worden.

Die Beurteilung eines Sachverhaltes sei nicht nur engmaschig und ohne Breitenwirkung zu beurteilen, sondern insgesamt auch, ob Anfechtungstatbestände verwirklicht würden. Der Bf. habe sich in allen Bereichen korrekt und sorgfaltsgemäß verhalten, sodass ein Haftungsbescheid jeglicher Grundlage entbehre.

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass in einem Insolvenzverfahren seitens eines Geschäftsführers bzw. Gemeinschuldners fast niemals mit an Sicherheit grenzender Beurteilung erklärt werden könne, in welchem Ausmaß Forderungen seitens der Gläubiger insgesamt an die Gemeinschuldnerin herangetragen würden. Daher könne auch nicht abschließend vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine anteilige Beurteilung vorgenommen werden, sodass gerade aus diesem Grund die Verteilung durch einen zu bestellenden Masseverwalter nach Durchführung eines Anmeldeverfahrens zu erfolgen habe.

Insgesamt gesehen sei daher keine Grundlage für einen Haftungsausspruch zu Lasten des Bf. gegeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Oktober 2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und begründend ausgeführt, dass außer Streit stehe, dass der Bf. Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei und zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zähle, die zur Haftung herangezogen werden könnten.

Unbestritten sei weiters, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Würden die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreichen, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet würden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Gelinge der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabenbetrag geltend gemacht werden.

Dem Einwand, dass der Bf. besonders darauf bedacht gewesen sei, keinen Begünstigungstatbestand iSd § 158 StGB zu verwirklichen und dass eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger im Rahmen der Schlussverteilung durch den Masseverwalter stattgefunden habe, sei zu entgegnen, dass der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletze, wenn er das Gebot der quotenmäßigen Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachte, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlungen leiste.

Da in der Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden könne, erweise sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend. Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Insolvenzordnung ergebe sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt habe. Weiters sei festzuhalten, dass die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach der Bestimmung der Insolvenzordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen sei. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden sei, bleibe davon unberührt.

Eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 EStG gegeben. Würden die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten. Dass die Löhne für den Zeitraum Juni 2012 nicht mehr ausbezahlt worden wären, werde vom Bf. weder behauptet noch ins Treffen geführt.

Da der Bf. einen Liquiditätsstatus zum Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben trotz Aufforderung nicht erbracht habe, habe er seiner qualifizierten Mitwirkungsverpflichtung an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht entsprochen, weshalb die Haftung für den gesamten bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgabenzustand zu Recht geltend gemacht worden sei. Bemerkt werde, dass die im Konkursverfahren der Primärschuldnerin zur Verteilung gelangte Quote bei der Ermittlung des Haftungsbetrages berücksichtigt worden sei.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 10. November 2014 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, ohne den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung etwas entgegenzusetzen.

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.

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 der haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von 69,1 % fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum-1 der über das Vermögen der K-GmbH am Datum-2 eröffnete

Konkurs nach Verteilung einer Quote von 30,9 % aufgehoben wurde. Diese Quote wurde bereits im Haftungsbescheid berücksichtigt, sodass hier keine weiteren Maßnahmen zu treffen waren.

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

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).

Aus dem ausführlichen Vorbringen des Bf. über die Lieferschwierigkeiten eines Lieferanten der Primärschuldnerin und Geschäftseinbußen lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

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

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

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Im Gegenteil wurde sogar einbekannt, über liquide Mittel verfügt und diese dem Masseverwalter übergeben zu haben.

Dabei ist auch die Frage, ob diese Mittel aus Einnahmen eines fortgeföhrten Betriebes herrührten oder nach Einstellung des Unternehmens noch vorhanden waren, für die Beurteilung einer rechtmäßigen Mittelverwendung unerheblich. Die Rechtsansicht des Bf., dass nur im Falle eines Fortbetriebes die Mittel gleichmäßig zu verwenden seien, findet in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Deckung.

Die vermeintliche Gläubigergleichbehandlung, die nach Ansicht des Bf. darin bestanden habe, dass ab dem Zeitpunkt des Erkennens der Zahlungsunfähigkeit an gar keinen Gläubiger gezahlt worden sei, entspricht nicht der abgabenrechtlichen Begriffsbestimmung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146) der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch verletzt, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168) keine im "status kridae" unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung und als nicht zielführend (UFS 27.11.2008, RV/3021-W/07; UFS 7.11.2011, RV/1320-W/11).

Auch lässt sich aus dem Einwand der bereits vom Masseverwalter geprüften Gleichbehandlung nichts gewinnen, weil mangels Bekanntgabe der übrigen Verbindlichkeiten nicht davon ausgegangen werden konnte, dass sämtliche Verbindlichkeiten auch bereits vor der Konkursöffnung fällig waren. Da gemäß § 14 Abs. 2 IO betagte Forderungen im Insolvenzverfahren als fällig gelten, unterscheidet sich daher die kridamäßige Verteilung im Insolvenzverfahren von der Gleichbehandlung der fälligen Verbindlichkeiten vor dem Konkurs. Darüber hinaus kann auch der Abzug von Masseforderungen vor Errechnung der Quote nicht unberücksichtigt bleiben.

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).

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 trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht aufgestellt.

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

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

Infolge der schuldhafte 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).

Daran vermag auch der Hinweis des Bf. auf sein "steuerehrliches Vorleben" nichts zu ändern. Dieses Vorbringen übersieht, dass die Geschäftsführerhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO schadenersatzrechtlichen Grundsätzen entspricht (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0051) und keine Strafsanktion darstellt, in deren Rahmen das bisherige steuerliche Wohlverhalten zu berücksichtigen wäre (VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099).

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der K-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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

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

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

Wien, am 24. März 2015