

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin A.B. in der Beschwerdesache N.N., Adresse2, vertreten durch Kosch & Partner Rechtsanwälte GmbH, Hauptplatz 32, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 26.6.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16.5.2014, St.Nr. *****, betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm. § 80 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28.4.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Am 9.3.2009 richtete die Abgabenbehörde an den nunmehrigen Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) einen Vorhalt betreffend Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO des Bf. als ehemaligen Geschäftsführer der Fa. X-GmbH wegen uneinbringlich aushaftender Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 1.456.444,80. Der Bf. wurde aufgefordert zu den Haftungsvoraussetzungen Stellung zu nehmen und einen Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen.

Mit Schriftsatz vom 27.4.2009 nahm der Bf. zur beabsichtigten Inanspruchnahme zur Haftung in Höhe von € 1.456.444,80 wie folgt Stellung:

Der Rückstand gegenüber dem Finanzamt setze sich aus Abgaben des Zeitraumes von 2003, 2004, 2005 und 09/2006 bis 01/2007 zusammen.

Der Festsetzung (gemeint wohl der Haftungsinanspruchnahme) jeweils an DZ für

- das Jahr 2003 mit € 520,16,
- das Jahr 2004 mit € 783,24 und
- das Jahr 2005 mit € 295,91

habe der Bf. nichts entgegengesetzt.

Von den übrigen Positionen sei aufgrund nachstehender Ausführungen lediglich die Umsatzsteuer 9/2006 haftungsträchtig. Diese sei im November fällig geworden, sodass

für eine Gleichbehandlungsberechnung die im November fällig gewordenen und darauf geleisteten Zahlungen in Relation zu setzen seien.

Dies zeige nachstehendes Bild:

	November 2006	Quote	
Kreditoren gesamt:	3.258.972,45	100,00%	
Zahlungen auf diese Kreditoren	1.685.085,47	-51,71%	
abzüglich Zug um Zug Geschäfte	1.130.698,12	-34,69%	
verbleiben befriedigte Gläubiger	443.188,86	13,60%	

Das Finanzamt sei somit für die im November 2006 fällige USt im Ausmaß von 13,6% gegenüber den anderen Gläubigern der Gesellschaft benachteiligt worden. Zahlungen aufgrund Zug-um-Zug-Geschäfte seien in Abzug zu bringen gewesen. Die Umsatzsteuer 9/2006 sei mit einem Betrag von € 167.656,43 fällig geworden, sodass sich daraus eine Haftung mit € 22.801,27 errechne.

Für Umsatzsteuer 10/2006, 11/2006, 12/2006 und 01/2007 aliquot (Konkurseröffnung am 9.1.2007) seien sämtliche Gläubiger mit einer Quote von 0% befriedigt worden. Die Insolvenzgestion wäre bereits vor Fälligkeit der Umsatzsteuer 10/2006 umgesetzt worden. Im Unternehmen seien, da der Weg in die Insolvenz unausweichlich gewesen sei, keine Zahlungen an Gläubiger mehr erfolgt. Lediglich Zug-um-Zug-Geschäfte zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes seien getätigt worden.

Hinsichtlich Lohnsteuer 11/2006 seien die Löhne und Gehälter 11/2006 nur noch teilweise ausbezahlt worden. Die Gehälter 11/2006 seien vor dem 30.11.2006 fällig geworden und daher noch bedient und die hierauf fällige Lohnsteuer von € 47.013,59 sei am 22.12.2006 bezahlt worden. Weiters seien Sonderzahlungen von einer Kollektivvertragsgruppe von Arbeitern aufgrund der vorgezogenen Fälligkeit bedient worden. Die hierauf entfallene Lohnsteuer von € 9.824,53 sei ebenfalls am 22.12.2006 bezahlt worden.

Weitere Löhne und Gehälter 11/2006 seien nicht ausbezahlt worden. Damit entstehe keine Lohnsteuer und bestehe keine Haftung des Bf.

Im gesetzlichen Ausmaß haftet der Bf. sohin für einen Betrag in der Höhe von € 24.400,58 (USt 09/2006 im Ausmaß der Benachteiligung und jeweils DZ zur Gänze der Jahre 2003 bis 2005).

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 16.5.2014 wurde der Bf. als ehemaliger Geschäftsführer der Fa. X-GmbH (Firmenbuchnummer: *****) als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO iVm §§ 80ff BAO für deren uneinbringlich aushaftende Abgabenschuldigkeit im Ausmaß von € 117.348,07 in Anspruch genommen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	9/2006	25.701,12

Dienstgeberbeitrag	10/2006	27.680,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2006	2.460,51
Dienstgeberbeitrag	11/2006	17.475,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2006	1.553,38
Umsatzsteuer	10/2006	32.461,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003	520,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	783,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	295,91
Lohnsteuer	2006	6.917,35
Dienstgeberbeitrag	2006	1.376,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	122,28
	Summe:	117.348,07

Zur Begründung wurde nach Zitieren der bezughabenden Gesetzesbestimmungen ausgeführt, der Bf. sei im Zeitraum von 15.11.1994 bis Konkurseröffnung unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH, 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.

In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, 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). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 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 Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, 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, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen

zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985. 84/13/0085).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabenschuldigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabenschulden bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035 und VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Da der Bf seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich wären, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Weiters sei der Bf. der Aufforderung zur Stellungnahme zum Haftungsvorhalt und der Aufforderung zur Darstellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse nicht nachgekommen. Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Aufgrund der Vermögenslosigkeit und der Beendigung der Tätigkeit der Gesellschaft, diese sei bereits im Firmenbuch gelöscht, sei die Uneinbringlichkeit der ausstehenden Abgabenschuld nachgewiesen.

Im Ermittlungsverfahren sei von der Behörde festgestellt, dass Mittel zur anteilmäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger vorhanden gewesen seien. Der Bf. habe jedoch keine oder nur unzureichende Zahlungen für Selbstbemessungsabgaben geleistet (Details siehe unten). Da der Bf. somit verabsäumt habe, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, habe er seine Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt und es sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Im Ermittlungsverfahren seien der Behörde Unterlagen zugekommen, welche wie folgt bewertet würden:

Im Zeitraum der Fälligkeiten der Umsatzsteuer 9/06 und 10/06, in dem keinerlei Zahlungen auf diese an das Finanzamt erfolgt seien, seien einerseits mehrfache Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt als auch saldowirksame Zahlungen zu Gunsten anderer Gläubiger geleistet worden. Auch wären laufend Verrechnungen auf das Bankkonto erfolgt; dieses sei z.B. im selben Zeitraum, in dem keine saldowirksamen Zahlungen auf das

Finanzamtskonto erfolgt seien, um knappe 20,61% reduziert worden (Reduzierung von 1,5 Mio €) - auch die Bank sei normaler Gläubiger ohne besondere Bevorzugungsrechte.

Festzustellen sei überdies gewesen, dass sämtliche „derzeitigen und künftigen Forderungen“ an die Y-Bank zediert gewesen seien; eine solche Generalzession, ohne dafür zu sorgen, dass andere Forderungen aus anderen Quellen bezahlt werden können, sei für sich alleine schon eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers.

Der in den Unterlagen angeführten Einzelentscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über Zug-um-Zug-Geschäfte dürfe die ständige Rechtsprechung desselben entgegen gehalten werden, z.B. VwGH 24.1.2013, 0 2012/16/0100; VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064 und 2011/16/0075; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084, usw. Darin spreche der VwGH ganz allgemein von derartigen Geschäften und deren Berücksichtigung. Wobei dem Einwand des Bf. entgegenzuhalten sei, dass eben doch andere Gläubiger Zahlungen erlangt hätten, nicht nur zur Weiterbetrieung des Betriebes (A-Bank, B-Firma, C-Firma sogar mit -68%, D-Firma, E-Firma, F-Firma). Auch der Steuerberater und eine weitere Beratungsfirma hätten Zahlung erhalten.

Im Ermessen setze die Behörde die Schädigung an ausgebliebenen Umsatzsteuern jedoch nicht mit 100%, sondern mit lediglich 20% an, gleichlautend zum nächsten Großgläubiger, die A-Bank.

Bezüglich Lohnabgaben bleibe auf oben Genanntes hinzuweisen, die Gläubigergleichbehandlung bleibe hier außer Ansatz. Die anteilig offene Lohnsteuer 11/2006 bleibe außer Haftung. Die nicht entrichteten Dienstgeberanteile und Zuschläge hierzu seien jedoch in der Höhe der ausbezahlten Löhne haftungsrelevant - die Höhe ergebe sich aus dem vorliegenden Lohnkonto. Auch die in der nachträglichen Prüfung errechneten Lohnabgaben seien haftungsrelevant, weil es bei Lohnabgaben nicht auf die bescheidmäßige Fälligkeit ankomme, sondern das Zuflussprinzip wirksam werde. Welche Beträge hätten bezahlt werden müssen, wenn die Verrechnung ordnungsgemäß erfolgt wäre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachte Beschwerde des Bf. vom 26.6.2014, mit welcher dessen gänzliche Aufhebung, die Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat (§ 272 Abs. 2 BAO) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 BAO) beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, der Bf. sei Geschäftsführer der X-GmbH gewesen. Anfang Dezember 2006 habe sich herausgestellt, dass das Unternehmen nicht mehr saniert werden könne. Aus diesem Grund sei die Bezahlung sämtlicher Gläubiger eingestellt und lediglich die notwendigsten neuen Leistungen bezahlt worden, um ein Insolvenzverfahren vorzubereiten.

Das Insolvenzverfahren sei schließlich Anfang Jänner 2007 beantragt und am 9.1.2007 eröffnet worden. Das Unternehmen sei bis 26.4.2007 weitergeführt, dann geschlossen und verschiedene Unternehmensteile verkauft worden. Das Konkursverfahren sei am

28.1.2009 nach Schlussverteilung der Masse aufgehoben worden. Falsch sei im Übrigen die Anmerkung des Finanzamtes, die Gesellschaft sei bereits im Firmenbuch gelöscht.

Im Rahmen der Insolvenz seien auch beim Finanzamt Forderungen unberechtigt geblieben. Nunmehr sei der Bf. mit Schreiben vom 17.3.2014 vom Finanzamt aufgefordert worden, die Gleichbehandlungsnachweise zu erbringen. Gleichzeitig sei eine beantragte Nachsicht gemäß § 236 BAO zurückgewiesen worden.

Die Gleichbehandlungsnachweise seien nach einigen Fristverlängerungen erbracht worden. Die Beischaffung und Auswertung der Unterlagen habe sich schwierig gestaltet, da seit Abschluss der Insolvenz und damit Archivierung der Unterlagen bereits mehr als fünf Jahre verstrichen und die Aufbewahrungsfristen für die haftungsrelevanten Zeiträume bereits abgelaufen seien. Die Daten hätten kostspielig wieder hergestellt, Belege aus den Archiven beigeschafft werden müssen.

Am 16. Mai 2014 wäre nunmehr der angefochtene Haftungsbescheid erlassen worden. Zu den Beschwerdegründen:

1.) Die Abgabenbehörde gebe an, dass zum Nachweis der Gleichbehandlung ein reines Unterlagenkonvolut übergeben worden sei. Dies sei falsch. Übergeben sei eine Aufstellung aller Zahlungen im haftungsrelevanten Zeitraum betreffend Umsatzsteuer und ergänzend zum Nachweis der Zug um Zug Zahlungen der entsprechende belegmäßige Nachweis. Aufgrund der Größe des Unternehmens sei dieser belegmäßige Nachweis lediglich stichprobenartig erfolgt. Ab der Umstellung auf „Insolvenzgestion“ Anfang Dezember sei keine Bedienung von Altschulden mehr erfolgt, weswegen die Quote mit 0% anzusetzen sei. Dies gehe aus dem eingebrachten Schriftsatz klar hervor. Dass die Berechnung von der Abgabenbehörde vorzunehmen gewesen wäre, sei dementsprechend auch falsch.

An dieser Stelle sei auch anzumerken, dass die qualifizierte Mitwirkungspflicht, welcher der Bf. vollinhaltlich nachgekommen sei, die Abgabenbehörde keinesfalls von der Ermittlungspflicht freistelle - und diese Ermittlungspflicht habe sich nicht auf reine den potentiell Haftenden belastende Argumente zu konzentrieren, wie im gegenständlichen Fall.

Falsch sei auch, dass der Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeit maßgeblich wäre.

Aus der aktuellsten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergebe sich ganz klar, dass ein Fälligkeitsstichtag zu vollkommen verzerrten Ergebnissen führe und nur ein Betrachtungszeitraum - wie zum Beispiel ein Monat - die korrekten Ergebnisse bringen könne. Dementsprechend ändere sich die jüngere Judikatur zu Gunsten der Zeiträumbetrachtung.

Begründet werde die Haftungsfestsetzung im Ausmaß von 20% mit der Absenkung des Bankkontos. Der Bankkredit sei besichert gewesen und rechnerisch anders zu behandeln - wie dem auch sei, sei das Heranziehen des (durch Besicherung aus dem Betriebsvermögen) am besten behandelten Gläubigers als Vergleichsmaßstab ungerechtfertigt - betreffend der anderen Gläubiger sei die „Nullquote“ nachgewiesen

worden - dies auch durch Vorlage der OP-Listen vom 30.11.2006 sowie jener bei Insolvenzeröffnung. Das Finanzamt vermische „Zahlungen“ mit „Gläubigerbefriedigungen“ und damit Ungleichbehandlungen. Die Judikatur zum Thema der Zug-um-Zug Zahlungen bilde einen Sachverhalt ab, bei dem behauptet worden sei, dass über Jahre hinweg nur Zug-um-Zug Zahlungen erfolgten - der Rechtssatz sage aus, dass in solchen Fällen eine Ungleichbehandlung gesehen werden könne. Dies entspreche nicht dem hier dargestellten Sachverhalt, bei dem über wenige Wochen durch Zug-um-Zug Zahlungen die wichtigsten Funktionen aufrecht erhalten worden seien, um ein ordnungsgemäßes Insolvenzverfahren samt Betriebsfortführung gewährleisten zu können. Anzumerken - aber nicht relevant für den Sachverhalt - sei, dass das Unternehmen auch bei zahlreichen öffentlichen Bauvorhaben tätig gewesen sei und durch diese Maßnahmen all diese Gewerke in diesen Bauvorhaben ordnungsgemäß fertig gestellt hätten werden können und keine weiteren Schäden (durch Vertragsabbrüche) herbeigeführt worden seien.

Falsch sei auch, dass die A-Bank je Gläubigerin gewesen sei. Ebenso hätten Steuerberater und weitere Beratungsfirmen Zahlungen erhalten - auch diese wären nicht Gläubiger des Unternehmens gewesen, sondern seien nur für neue und zukünftige Leistungen bevorschusst worden. Bei Zahlungen an Nichtgläubiger könne keine Ungleichbehandlung bzw. Schlechterstellung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern gesehen werden - es seien in diesem Fall nämlich keine Gläubiger gewesen. Hierin könne keine Pflichtverletzung im Sinne einer Ungleichbehandlung von Gläubigern gesehen werden.

Weiters sei zu beachten, dass der Bf. niemals für den Bereich Buchhaltung zuständig, sondern als technischer Geschäftsführer angestellt gewesen sei.

Vollständig unbeachtet und unbegründet seien geblieben:

a) Die Frage der Verjährung der bezeichneten Abgaben bzw. Haftungen

Zur Frage der Verjährung sei auszuführen, dass für diese nach Anerkennung im Insolvenzverfahren vermutlich nunmehr die 30 jährige Verjährungsfrist anzuwenden sei. Nach der Judikatur verjähre die Haftung nicht separat und könne diese so lange geltend gemacht werden, als die Primärschuld nicht verjährt sei. Gerade der vorliegende Fall zeige klar auf, dass sich hieraus unbillige Härten ergeben. Das Insolvenzverfahren sei lange abgeschlossen, die Grundschulden wären lange verjährt - alleine die Eintragung und Anerkennung im Anmeldeverzeichnis solle die Haftung - bis zu 30 Jahre - vor der Verjährung schützen. Im gegenständlichen Fall wären die Abgaben nach abgabenrechtlichen Vorschriften mit Ende 2011 verjährt gewesen - ebenso wie die daraus resultierende Haftung.

Das Konkursverfahren sei mit 28.1.2009 nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Das Finanzamt habe auch nach Aufhebung des Konkursverfahrens noch fünf Jahre verstreichen lassen, bevor die Haftung geltend gemacht worden sei - und die Geltendmachung hätte bereits in den Jahren ab 2007 erfolgen können.

Die Rechtsfolge der Hemmung der Verjährung durch Eintragung in das Anmeldungsverzeichnis werde ausdrücklich bestritten.

b) Die Ermessensübung und zwar in folgenden Ausprägungen

Hinsichtlich der Frage der Geltendmachung der Haftung nach sehr langer Zeit (VwGH) und zusätzlich zu den Rechtsfragen der Verjährung wäre im Rahmen der Ermessensübung nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu prüfen, ob die Geltendmachung der Haftung zulässig sei. In dem vorliegenden Fall ergeben sich hinsichtlich der bereits lange verstrichenen Zeit und der sich daraus ergebenden Unbilligkeit Parallelen zu einem bereits ergangenen Erkenntnis des VwGH (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038 oder auch VwGH 27.1.2011, 2009/16/010 8 - "*Den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, bleibt umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung.*") zu würdigen.

Davon abgesehen bringe die sehr späte Geltendmachung der Haftung auch praktische Schwierigkeiten mit sich. Die Aufbewahrungsfrist für die entsprechenden Belege aus dem Jahr 2006 sei bereits abgelaufen und die Erinnerungen an die Sachverhalte würden verblassen. Einer der drei Geschäftsführer sei überhaupt bereits verstorben - es handle sich um Herrn E.F., der für die Koordination im Rahmen des Insolvenzverfahrens zuständig gewesen sei. Auch der Kontakt zu früheren Mitarbeitern des Rechnungswesens sei nur noch eingeschränkt gegeben. Die Erbringung der Gleichbehandlungsnachweise werde mit verstrichener Zeit ungleich schwieriger. Am praktisch einfachsten für die Abgabenbehörde sei es schlicht die Aufbewahrungsfristen verstreichen zu lassen und die Haftung erst danach geltend zu machen - die Gegenwehr der Vertreter sinke.

Auch sei die Aufteilung auf zwei an Stelle von drei Vertretern ungleich härter - und das Verschulden hierfür liege ausschließlich bei der Abgabenbehörde.

Die Geltendmachung der Haftung der Geschäftsführer zum jetzigen Zeitpunkt - sieben Jahre nach Fälligkeit der Grundschild - stelle jedenfalls eine unbillige Härte dar.

Hinsichtlich der Frage der Billigkeit in Anbetracht der Vermögens- und Einkommenssituation.

Die Geschäftsführer hätten bereits einen Antrag auf Nachsicht über die Haftung eingebracht, was im Rahmen der Ermessensübung zum Thema der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu würdigen sei. Diesbezüglich sei rein eine Zurückweisung an Stelle einer Aufforderung gewisse dem Finanzamt noch nicht bekannte Informationen nachzuliefern erfolgt.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des potentiell Haftenden sei einzubeziehen (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176), trotz vorliegender Informationen sei dies nicht erfolgt -

sollten Informationen gefehlt haben, wäre dies mit Ersuchen um Ergänzung zu bereinigen gewesen.

Auch sei der Grad des Verschuldens des Bf. an der behaupteten Pflichtverletzung in keiner Weise erhoben oder gewürdigt worden.

Der Bf. gebe seine Einkommens- und Vermögenssituation wie folgt bekannt:

Vermögen:

Barvermögen: Kontostand € 2.400,00,

Liegenschaftsvermögen: Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ ***, KG ****, Adresse2.

Geschäftsanteile: keine

Sonstiges Vermögen: keines

Verbindlichkeiten: monatliche Fixkosten in Höhe von € 800,00

Haftungen: keine

Einkommenssituation: Pension € 2.000,00 netto pro Monat

Unterhalts- und Sorgepflichten: 1 Tochter, 24 Jahre, Studentin an der FH. Monatliche Zahlungen in Höhe von € 1.000,00, da die Tochter noch nicht berufstätig sei.

Gleichzeitig werde der Antrag auf Nachsicht eingebracht, um dem Finanzamt die Möglichkeit zu geben, die bisher unterlassene Ermessensübung nachzuholen.

Der bezeichnete Bescheid werde daher zur Gänze angefochten und seine gänzliche Aufhebung beantragt.

Mit Beschwerde vom 6.10.2015 wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 26.6.2014 habe der Bf. ein Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid vom 16.5.2014 erhoben, mit welchem er für die bis dato ausständigen und als uneinbringlich zu betrachteten Abgabenrückstände der Fa. X-GmbH, FN *****, in Höhe von € 117.348,07 gemäß § 224 BAO zur Haftung herangezogen worden sei. Es handle sich dabei um die sogenannte Geschäftsführerhaftung, wie sie in den §§ 9, 80 BAO ausdrücklich normiert sei.

Bei den Abgaben handle es sich um lohnabhängige Abgaben, nämlich die Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2006 sowie die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2003 bis 2006, welche mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 vorgeschrieben worden seien. Hinsichtlich dieser Abgaben könne im Verfahren über den Haftungsbescheid nicht befunden werden.

Weiters seien im Rückstand die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Monate 10/06 und 11/06 samt Zuschlägen enthalten sowie die Umsatzsteuer für die Monate September 2006 (€ 25.701,12) und Oktober 2006 (€ 32.461,35). Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei anzumerken, dass es sich dabei keinesfalls um den gesamten noch aushaltenden Rückstand dieser Steuern handle; dieser betrage nämlich € 128.501,62 und € 162.306,73; wie aus der Begründung des Haftungsbescheides hervorgehe, habe sich die Behörde im Rahmen einer

Ermessensentscheidung damit begnügt, lediglich etwa 20% dieser Nachforderungen im Haftungswege geltend zu machen. Im übrigen sei die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 bereits rechtskräftig veranlagt (vorläufiger Bescheid vom 24.6.2008, zwei Tage später für endgültig erklärt) worden.

Insgesamt handle es sich um Fälligkeiten zwischen dem 15.1.2004 (DZ 2003) und dem 15.1.2007 (DZ 2006; für diese Abgabe sei eine Nachfrist bis zum 10.4.2007 gesetzt worden).

Zur Höhe des Haftungsbetrages: Zunächst einmal werde festgehalten, dass die im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeiten auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin nach wie vor und in voller Höhe unberichtigt aushaften. Die Höhe der Einzelbeträge sei in der Beschwerdeschrift nicht angefochten worden. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin sei auch wegen des mittlerweile längeren Zeitablaufs seit Aufhebung des Konkursverfahrens wohl anzunehmen.

Zur Verjährung: Gemäß § 238 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgaben einzuheben binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Abgaben fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung dieser Abgabe selbst. Diese Frist könne durch nach außen tretende Maßnahmen zur Einhebung oder zwangsweisen Einbringung unterbrochen werden, sodass mit Ende des jeweiligen Jahres diese Frist erneut zu laufen beginne.

Auch durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren werde die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen (§ 9 Abs. 1 Insolvenzordnung). Diese beginne von neuem mit Ablauf des Tages zu laufen, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden sei. Dies sei der Februar 2009 gewesen. Durch weitere Maßnahmen des Finanzamtes (Haftungsvorhalt, aber auch die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides im Jahr 2014) sei es zu weiteren Unterbrechungshandlungen gekommen, sodass zumindest bis 2020 Verjährungseinreden erfolglos bleiben dürften.

Das Wesen der sogenannten Geschäftsführerhaftung nach §§ 9 und 80 BAO bestehe darin, dass der jeweils bestellte handelsrechtliche Geschäftsführer aus den Mitteln der Gesellschaft die dieses Unternehmen treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen habe. Nach übereinstimmender Meinung von Verwaltungsübung und Judikatur, habe er dafür lediglich die der Gesellschaft tatsächlich zur Verfügung stehenden Mittel zu verwenden. Eine Verpflichtung zur Verwendung von Mitteln, auf die die Gesellschaft nicht zugreifen könne, bestehe nämlich nicht.

Sollten die Gesellschaftsmittel nicht ausreichen, sämtliche die die Gesellschaft treffenden Zahlungsverpflichtungen zur Gänze zu begleichen, so handle der Geschäftsführer bzw. Vorstand dennoch nicht schuldhaft, wenn er sämtliche Verpflichtungen nur teilweise erfülle. Das habe jedoch zur Voraussetzung, dass sämtliche Gläubiger anteilmäßig befriedigt bzw. nicht befriedigt würden. Es sei also immer eine Vergleichsrechnung anzustellen, welcher Anteil der gesamten Zahlungsverpflichtungen insgesamt erfüllt

werden könne. Genau mit diesem Anteil wären sodann die einzelnen Gläubiger zu befriedigen gewesen.

Bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes komme es also darauf an, dass während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben vorgelegen und nicht eingehalten worden sei. 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 (vgl. etwa VwGH vom 13.9.2006, 2003/13/0131).

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 (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/15/0073). Auf diesem laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Trete der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0082).

Der Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes könne durch die Erstellung einer Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen erfolgen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten (auch die zur Gänze bezahlten) Zahlungen enthalten sein. Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentuellen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert wurden. Diese Tilgungsquoten wären dann der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen.

Der Hinweis des Bf. auf die neuere Judikatur, wonach diese Auflistungen nicht stichtagsbezogen, sondern vielmehr zeitraumbezogen zu erstellen seien, stelle lediglich eine Variation dieser Nachweismöglichkeiten dar. Es wäre dem Bf. freigestanden, die im Zeitraum 15.1.2004 (DZ 2003) und 10.4.2007 (Nachfrist für den DZ 2006) zur Verfügung stehenden Mittel den in diesem Zeitraum fälligen Zahlungsverpflichtungen insgesamt gegenüberzustellen, die entsprechende Quote zu errechnen und auf diese Weise darzulegen, in welcher Höhe die einzelnen Verbindlichkeiten getilgt worden seien.

Dies sei jedoch weder in der Stellungnahme vom 27.4.2009 oder in der Beschwerdeschrift erfolgt; sämtliche diesbezüglichen Ausführungen hätten sich als zumindest unvollständig erwiesen. Aus diesen gehe vielmehr hervor, dass es wochenlang Zug-um-Zug-Zahlungen gegeben habe, um die wichtigsten Funktionen aufrecht zu erhalten (für den November 2006 seien diese Geschäfte mit insgesamt € 1.130.698,12 beziffert worden, siehe Stellungnahme vom 27.4.2009).

Wie der Bf. in seinem Rechtsmittel selbst zugebe, seien lediglich die Zahlungen an Umsatzsteuer dargestellt worden, der belegmäßige Nachweis sei „stichprobenartig“ erfolgt. Unbestritten sei auch das Argument der Abgabenbehörde geblieben, dass im Zeitraum der Fälligkeiten 9/06 und 10/06, in dem keinerlei Zahlungen an das Finanzamt erfolgten, nicht nur mehrfache Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt, sondern auch Zahlungen an andere Gläubiger geleistet worden seien. Insbesondere die Einzahlungen auf ein Bankkonto im Ausmaß von etwa 1,5 Millionen Euro würden deutlich zeigen, dass in diesem Zeitraum sogar weitaus mehr Mittel zur Verfügung gestanden seien, als die Abgabenschuldigkeiten selbst heute noch ausmachten. Der Einwand, dass die Bank nicht Gläubiger gewesen sei, sei in diesem Zusammenhang bedeutungslos.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer habe das Finanzamt nur etwa 20% der noch aushaltenden Beträge zum Thema des Haftungsverfahrens gemacht. Damit sei dem Einwand des längeren Zeitablaufs auf jeden Fall Genüge getan. Zudem habe der Bf. genügend Zeit gehabt, entsprechende Vorsorge zu treffen, zumal er selbst in seiner Stellungnahme vom 24.7.2009 von einem gesetzlichen Haftungsausmaß von € 24.458 ausgegangen sei. Seine gegenwärtige Einkommenssituation möge zwar nicht besonders üppig zu bezeichnen sein, doch sei nicht auszuschließen, dass er in Zukunft wieder zu Vermögen kommen werde. Zudem stehe die Möglichkeit von Zahlungserleichterungen prinzipiell offen.

Somit sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schriftsatz vom 3.11.2015 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO) sowie die Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) beantragt.

Ergänzend führt der Bf. aus, die Abgabenbehörde hätte bei der Ermessensübung nicht alle relevanten Aspekte beachtet. Andererseits enthalte der Vorlageantrag ein neues Vorbringen zum Thema Ressortteilung.

1.) Ermessensübung und Höhe der Haftungsinanspruchnahme

In der Beschwerdebegründung anerkenne das Finanzamt, dass lediglich eine teilweise Inanspruchnahme für Abgaben mit den Fälligkeitszeitpunkten 15.11.2006 (U 9/2006) und 15.12.2006 (U 10/2006) zu erfolgen habe und das Finanzamt nur teilweise schlechter behandelt worden sei als andere Gläubiger. Hier erfolge - auch unter Hinweis auf die vorgelegten Nachweise zur ebenfalls nur geringen Befriedigung anderer Gläubiger - eine Inanspruchnahme im Ausmaß von 20% der offen gebliebenen Abgaben.

Für die zum gleichen Zeitpunkt fälligen Abgaben Dienstgeberbeitrag 10/2006 (15.11.2006) iHv € 27.680,78 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/2006 (15.11.2006) iHv € 2.460,51 sowie Dienstgeberbeitrag 11/2006 (15.12.2006) iHv € 17.475,57 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/2006 (15.12.2006) iHv € 1.553,38 sei eine Inanspruchnahme zur Gänze erfolgt.

Liege die erblickte Pflichtverletzung in der schlechteren Behandlung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern, so sei die volle Inanspruchnahme unschlüssig. Es sei unstrittig, dass zu den beiden bezeichneten Fälligkeitszeitpunkten lediglich beschränkte finanzielle Mittel zur Verfügung standen. In diesem Fall seien die Gläubiger gleich zu behandeln - eine Bevorzugung der Abgabengläubigerin sei nicht erforderlich (vgl. VwGH 99/14/0278).

Die vorhandenen Mittel wären bestmöglich gleichmäßig auf die Gläubiger verteilt worden. Dementsprechend sei eine volle Inanspruchnahme einerseits unsachlich und andererseits eine Ermessensübung, die nicht im Sinne der Billigkeit getroffen worden sei. Die Reduktion der Inanspruchnahme jeweils für die Abgaben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Fälligkeitsstichtage 15.11.2006 und 15.12.2006 auf 20% würde diesem Rechnung tragen. Die Haftung sei daher für diese Abgabenschuldigkeiten ebenfalls auf 20% der Haftungsbeiträge zu reduzieren.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die Aufbewahrungsfristen für die Bücher und Belege für den betreffenden Zeitraum mittlerweile abgelaufen und durch den Konkurs die aufbewahrten Belege auftragsgemäß bereits vernichtet worden seien. Die Aufforderung, einen entsprechenden Gleichbehandlungsnachweis nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist zu erbringen, erscheine weder zweckmäßig noch billig und könne somit nicht als ordnungsgemäße Ausführung der Ermessensübung gesehen werden.

2.) Ressortteilung

Als Haftungsvoraussetzung nach § 9 BAO gelte, dass Vertreter nur in Folge schuldhafter Verletzung ihrer auferlegten Pflichten handeln. Im gegenständlichen Fall seien dem Bf. abgabenrechtliche Pflichten weder auferlegt gewesen, noch sei deshalb sein Verhalten schuldhaft gewesen.

Weiters hätten nach entsprechenden Nachforschungen nunmehr Dokumente aufgefunden werden können, mit denen ein Nachweis der Ressortteilung erbracht werden könne.

Aus den Aufsichtsratsprotokollen sowie der Korrespondenz mit dem früheren Aufsichtsrat ergebe sich, dass die Verantwortlichkeiten in der Geschäftsführung wie folgt funktional aufgeteilt waren:

Standort2 - Vertrieb und Technik: Ing. N.N.

Standort3 - Vertrieb und Technik: E.F.

Standort4 - Vertrieb und Technik: G.H.

Standort1 - Vertrieb, Technik und zentrale Administration/Rechnungswesen: J.K. bis 3/2003 und E.F. ab 29.3.2003

Anzumerken sei, dass die gesamte Buchhaltung sowie die Zahlungen zentral von der in Standort1 angesiedelten Verwaltung erledigt worden seien. Die Lohnverrechnung sei ausgelagert (Steuerberater, Wien) worden.

Prinzipiell führe eine Ressortteilung nicht zur gänzlichen Haftungsbefreiung, sondern lediglich zu einer Reduktion des Haftungsumfangs - und damit im Rahmen der Ermessensübung im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme zu einem geringeren Ausmaß der Haftung.

Im gegenständlichen Fall seien im Wesentlichen die Abgaben kurz vor Insolvenzeröffnung (zwei Monate) unbedient geblieben.

Im Rahmen der sich anbahnenden Krise hätten G.H. und der Bf. zunächst einen mit Sanierungen und Insolvenzen erfahrenen Unternehmensberater (Firma Z-GmbH) beigezogen. Als die Probleme größer geworden seien, sei kurzfristig die Kanzlei XY beauftragt, die notwendigen Schritte für die ordnungsgemäße Vorbereitung des Insolvenzverfahrens zu tätigen. Weiters sei auf Zug um-Zug Zahlungen umgestellt worden, um eine Gläubigergleichbehandlung zu erreichen.

Die beiden nicht mit dem Bereich Finanz- und Rechnungswesen befassten Geschäftsführer hätten keinen Grund zur Annahme gehabt, dass es zu einer Ungleichbehandlung bzw. Schlechterstellung der Abgabengläubigerin gekommen sei - vielmehr sei das Gegenteil der Fall gewesen nämlich, dass aufgrund der Zug-um-Zug Zahlungen so etwas nicht passieren sollte.

Auch im Rahmen der Abwicklung des Insolvenzverfahrens sei ein solcher Verdacht nicht aufgekommen - letztlich sei den beiden zur Haftung herangezogenen Geschäftsführern nicht ein Fall der Anfechtung nach der (damals noch) Konkursordnung bekannt. Eine Besserstellung einzelner Gläubiger bzw. Ungleichbehandlung erscheine auch hieraus nicht vorgelegen zu haben.

Betreffend der nachbemessenen Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003 - 2006) sei es so gewesen, dass diese im Rahmen einer Lohnabgabenprüfung festgestellt worden seien. Auch hier sei es so gewesen, dass die damit nicht betrauten Geschäftsführer aufgrund der Auslagerung der dem Geschäftsführer E.F. unterstellten Lohnabrechnungsagenden an eine renommierte Kanzlei ebenfalls kein Anlass zur erhöhten Sorge bestand habe.

Die Abgabenverbindlichkeiten seien über weite Strecken ordnungsgemäß bedient worden, lediglich kurz vor Insolvenzeröffnung seien Abgaben offen geblieben. Dies hätte nicht bereits die damit nicht betrauten Geschäftsführer auf den Plan rufen müssen - sie hätten im Rahmen der Geschäftsverteilung und auf Basis der ihnen bekannten Umstände darauf vertrauen dürfen, dass die Agenden des Finanzwesens ordnungsgemäß abgehandelt worden seien.

Weiters sei die Lohnabrechnungen an einen dazu bestens befugten Unternehmer ausgelagert gewesen, was auch wiederum keine erhöhte Überwachungspflicht des Bf. und des Herrn G.H. bedeutet hätte.

Entsprechend der Judikatur ist somit lediglich bei einer Verletzung der Beobachtungspflicht eine Haftung der mit dem Finanz- und Rechnungswesen nicht

betrachten Geschäftsführer denkbar - die im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen sei (vgl. VwGH 94/17/0122).

Für die Fragestellungen von Ungleichbehandlungen von Gläubigern - also die Frage ob die eingeschränkt verfügbaren Mittel unter Benachteiligung des Finanzamtes verteilt worden seien, sei der für die Zahlungsstelle in Standort1 zuständige Geschäftsführer verantwortlich gewesen.

Ein Aufsichtsratsprotokoll aus dem sich diese Verantwortlichkeit ergebe sowie die Bestätigung eines früheren Aufsichtsrates werde zum Nachweis dem Vorlageantrag beigelegt.

Es werde sohin der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde Folge geben und den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO ersatzlos beheben.

Weiters werde die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gemäß § 274 BAO sowie die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 BAO beantragt.

Im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 28.4.2016 wiederholte der Bf sein Vorbringen laut Vorlageantrag zur Geschäftsverteilung. Ergänzend wurde ausgeführt, als es ca. im Herbst 2006 zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Unternehmens, bedingt durch eine finanzielle Schieflage des Standortes Standort1 gekommen sei, sei eine Rechtsberatung zur Gewährleistung einer rechtlich richtigen Vorgangsweise, insbesondere der Gleichbehandlung der Gläubiger, beigezogen worden. Der Bf. habe genauso wie G.H. in Abstimmung mit der Rechtsberatung an diesen Entscheidungsprozessen mitgewirkt und er sei davon ausgegangen, dass hier eine gesetzeskonforme, keine gläubigerbenachteiligende Vorgangsweise gefunden, welche in der Folge von E.F. als für die Finanzgebarung zuständigen GF umgesetzt worden sei.

Es habe für den Bf. aus den Erfahrungen der Vergangenheit kein wie immer gearteter Anlass bestanden, an der Zuverlässigkeit des E.F. zu zweifeln und auch nicht an der Rechtmäßigkeit der von den Parteienvertretern vorgeschlagenen Vorgangsweise.

Der Bf. sei ausgebildeter Bautechniker und nie für die steuerlichen Belange der Fa. X-GmbH zuständig gewesen.

Bei Beginn der Zahlungsschwierigkeiten sei sofort von den drei Geschäftsführern gemeinsam beschlossen worden, professionelle Hilfe in Form einer Sanierungsberatung und vorbereitenden Insolvenzberatung in Anspruch zu nehmen. Die Fa. XY sei im November 2006, der Linzer Sanierungsberater zeitlich mehrere Monate früher beigezogen worden.

Aus Sicht des Bf. habe E.F. in der Gesamtdauer seiner Geschäftsführertätigkeit sämtliche steuerliche Belange sowie auch die Finanzgebarung der GmbH bestens erledigt und auch die dahingehenden Entscheidungen getroffen. Der Bf. selbst bzw. auch G.H. seien darüber von E.F. im Rahmen von ca. monatlich stattfindenden Treffen sehr wohl informiert worden.

Vom Zahlungsstopp ab 1.12.2006 habe er ganz knapp vor Insolvenzeröffnung von E.F. erfahren.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, die Entscheidung betreffend des Zahlungsstopps ab 1.12.2006 sei rechtlich von ihm begleitet worden, weswegen E.F. davon ausgegangen sei, dass durch diesen Zahlungsstopp auch im Hinblick auf die Abgabenschuldigkeiten eine Gläubigergleichbehandlung erfolgen würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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.

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum 15.11.1994 bis zur Konkursöffnung über das Vermögen der Fa. X-GmbH (FN *****) am 9.1.2007 gemeinsam mit den weiteren Geschäftsführern E.F. und G.H. deren handelsrechtlicher Geschäftsführer und zählt somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO, bei Vorliegen der übrigen Haftungsvoraussetzungen, zur Haftung herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht aufgrund des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom 28.1.2009, Zl. *****, mit welchem das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben wurde, fest.

Mit ihrem Beschwerdevorbringen wendet sich der Bf. gegen das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung indem er einerseits vorbringt, Gläubigergleichbehandlung wäre zu den maßgeblichen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nach Maßgabe der Beratung durch externe Berater (namentlich genannte Unternehmensberatungsfirma und Rechtsanwaltskanzlei) erfolgt und zu dem sei der Bf. im Rahmen einer festgelegten Geschäftsverteilung nicht für die steuerlichen Belange der GmbH, insbesondere auch nicht für die Abgabentrachtung verantwortlich gewesen.

In einem vorgelegten Protokoll einer Aufsichtsratssitzung der Fa. A-AG und B-AG vom 28. Juni 2005 wird E.F. als vom Aufsichtsrat eingesetzter Alleinverantwortlicher für die Niederlassung Standort1 inklusive der Administration bezeichnet.

Mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht legte der Bf. eine schriftliche Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. K.L. vom 21.10.2015 vor, der im Zeitraum vom 6.10.1994 bis 25.10.2006 als Aufsichtsrat der Firmen X-GmbH/X-GmbH im Rahmen A-AG und der B-AG fungierte. Dieser gab Auskunft über die Verteilung der Geschäfte, und zwar welche verantwortlichen Tätigkeiten den vier Geschäftsführern der X-GmbH, FN *****, mit den Zweigniederlassungen in Standort2, in Standort3 und in Standort4 sowie dem Sitz des Unternehmens in Adresse3, zugeordnet waren.

Dazu führt der ehemalige Stellvertreter des Aufsichtsratsvorsitzenden aus, der jeweilige Geschäftsführer am Sitz des Unternehmens in Standort1 sei ausschließlich alleine verantwortlich für das Gesamtunternehmen, und zwar in den Ressortbereichen Verwaltung, Rechtsangelegenheiten, Finanz- und Steuerangelegenheiten gewesen. Zusätzlich wäre der jeweilige Geschäftsführer am Sitz des Unternehmens in Standort1 für sämtliche Bau- und Verkaufträge verantwortlich gewesen, die dieser Geschäftsführer zur Ausführung angenommen habe.

Herr J.K. sei der Zentrale in Standort1 seit dem 15.11.1994 bis 29.3.2003 allein befugter sowie allein verantwortlicher Geschäftsführer für die oben angeführten Ressortbereiche gewesen. Nach seinem Ausscheiden habe E.F. neben der Geschäftsführerfunktion für die Zweigstelle in Standort3 auch die Geschäftsführerfunktion in der Zentrale in Adresse3, übernommen und es seien diesem ab diesem Zeitpunkt somit die Rechts-, Steuer- und Finanzangelegenheiten für das gesamte Unternehmen bis zur Einleitung des Insolvenzverfahrens Ende 2006 alleinverantwortlich unterstellt gewesen.

Für die Zweigniederlassung Standort2 sei der Bf. allein vertretungsbefugter Geschäftsführer eingesetzt gewesen und sei für die Akquirierung von Aufträgen, für die technisch mängelfreie Durchführung der Aufträge und für den Vertrieb, und zwar nur für diejenigen Aufträge, die er als Geschäftsführer der Zweigniederlassung Standort2 akquirieren habe können. Zuständig sei der Bf. selbstverständlich auch für die ordnungsgemäße und richtige Baukostenabrechnung, der von der Zweigniederlassung Standort2 akquirierten Aufträge gewesen.

Zusammenfassend sei darauf hinzuweisen, dass Dr. K.L. fast bei sämtlichen festgesetzten Aufsichtsratssitzungen, die den Vorstandssitzungen zeitlich nachgereiht waren, anwesend gewesen sei und es habe jeweils der zuständige Geschäftsführer über seinen ihm zur Alleinverantwortung übertragenen Aufgabenbereich referiert, da er hierfür die alleinige und volle Verantwortung zu tragen gehabt habe.

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, richtet sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Verletzt jedoch der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen

Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabentrachtung betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 20.1.2010, 2005/13/0086)

Bei der Aufteilung der Vertreteragenden besteht eine Überwachungs- und Kontrollpflicht nur insoweit, als Anhaltspunkte für das pflichtwidrige Verhalten der anderen Vorstandsmitglieder bestehen (VwGH 22.12.2011, 2009/16/109 und VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038).

Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer war für die Finanzgebarung der GmbH nicht zuständig. Eine solche Geschäftsverteilung kann einen Vertreter nur dann exkulpieren, wenn er sich nach Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies gilt dann nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, der zuständige Vertreter erfülle die ihm zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig, wenn somit ein Anlass vorlag, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu zweifeln. Aus dem Umstand allein, dass die GmbH sich in "Zahlungsschwierigkeiten" befand, kann auf die Mangelhaftigkeit der Geschäftsführung durch diesen Geschäftsführer nicht geschlossen werden (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0128).

Aus der Verfahrenseinlassung des Bf. und aus dem Inhalt der von ihm vorgelegten Unterlagen (Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom 28.6.2005 und schriftliche Auskunft des ehemaligen Aufsichtsrates Dr. K.L. vom 21.10.2015) geht eindeutig hervor, dass zwischen drei Geschäftsführern zu den haftungsrelevanten Zeitpunkten (insbesondere zum 15.11.2006 und zum 15.12.2006) eine im vorhinein festgelegte Geschäftsverteilung dahingehend bestand, dass E.F. für die Erledigung der steuerlichen und finanziellen Belange der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH zuständig war. Der Bf. war Leiter der Zweigniederlassung Standort2 und dort für die Akquirierung, technisch mängelfreie Durchführung der Aufträge sowie ordnungsgemäße und richtige Baukostenabrechnung der Zweigniederlassung Standort2 zuständig. Die Erledigung der steuerlichen Belange des Unternehmens, insbesondere die Zuständigkeit für die Abgabentrachtung lag zu den haftungsgegenständlichen Fälligkeitszeitpunkten beim Leiter der zentrale Standort1 (E.F.).

Aus der Gebarung des Abgabenkontos der Fa. X-GmbH ist ersichtlich, dass bis zur Einbuchung der hier haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung 9/2006 (Buchungstag 27.11.2006/Fälligkeitstag 15.11.2006) kein Rückstand am Abgabenkonto bestand und die zuvor fällig gewordenen Selbstbemessungsabgaben zeitgerecht gemeldet und zumindest zeitnah zu den Fälligkeitstagen entrichtet wurden. Das Beschwerdevorbringen, die Abgabenverbindlichkeiten seien über weite Strecken ordnungsgemäß bedient worden, lediglich kurz vor Insolvenzeröffnung seien Abgaben offen geblieben, findet daher in der Aktenlage Deckung.

Im Rahmen der sich anbahnenden Krise wurde zunächst ein mit Sanierungen und Insolvenzen erfahrener Unternehmensberater (Firma Z-GmbH) beigezogen. Als die Liquiditätsprobleme der Primärschuldnerin größer wurden, wurde nach dem unbedenklichen Beschwerdevorbringen kurzfristig die Rechtsanwaltskanzlei XY beauftragt, die notwendigen Schritte für die ordnungsgemäße Vorbereitung des Insolvenzverfahrens zu tätigen. Auf deren Anraten wurde auf Zug-um-Zug Zahlungen umgestellt, um eine Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten und um im Rahmen einer Zahlungseinstellung (Quote € 0,00 zur Vermeidung von Anfechtungsansprüchen) keine anderen Gläubiger zu benachteiligen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lagen für den Bf. als in Standort2 tätigen und den Firmenstandort Standort2 leitenden technischen Geschäftsführer zu den hier maßgeblichen Fälligkeitstagen 15.11.2006 (U 9/2006, DB und DZ 10/2006) und 15.12.2006 (U 10/2006 sowie DB, DZ 11/2006) keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, dass der für die steuerlichen und finanziellen Belange der Primärschuldnerin verantwortliche am Standort Standort1 (und auch Standort3) tätige Geschäftsführer E.F. seine Verpflichtung zur Abgabentrachtung verletzen würde. Zum einen konnte der Bf. auf Grund der in der Vergangenheit erfolgten zeitgerechten Meldung und vollständigen Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten auf eine weitere zuverlässige und richtige Erledigung der steuerlichen Belange durch den darin erfahrenen und dafür nach der Geschäftsverteilung zuständigen Geschäftsführer E.F. vertrauen und zum anderen beruhte die Vorgangsweise der vollständigen Zahlungseinstellung betreffend die hier haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten (Ausnahme von der Zahlungseinstellung: Zahlung der nicht gegenständlichen Lohnsteuern 10/2006 und 11/2006) auf Anraten eines berufsmäßigen Parteienvertreters (des Rechtsanwaltes), der als rechtlicher Bestand beratend zur Vorbereitung des Insolvenzverfahrens beigezogen wurde.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073, sowie VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005, 0006 und 0007).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der Bf. mit seinem Beschwerdevorbringen, er hätte im Rahmen der Geschäftsverteilung und auf Basis der ihm bekannten Umstände darauf vertrauen dürfen, dass die Agenden des Finanzwesens ordnungsgemäß abgehandelt worden seien, im Recht. Der Bf. hatte zu den hier maßgeblichen Beurteilungszeitpunkten (insbesondere 15.11.2006 und 15.12.2006) keine Anhaltspunkte dafür, dass der für die steuerlichen Belange zuständige Geschäftsführer, der auf Basis der rechtlichen Beratung eines berufsmäßigen Parteienvertreters

agiert Zahlungsentscheidungen getroffen hat, abgabenrechtliche Pflichten verletzen würde und es kann ihm daher auch keine Verletzung von Überwachungs- und Kontrollpflichten angelastet werden.

Da der Bf. somit im Rahmen der Geschäftsverteilung auf eine korrekte steuerliche Erledigung der steuerlichen Belange durch den dafür zuständigen Geschäftsführer E.F. vertrauen durfte und ihn schon deswegen keine schuldhafte Pflichtverletzung trifft, kommt dem im verwaltungsbehördlichen Haftungsverfahren umfangreich abgehandelten Streitpunkt, ob die (nicht vom Bf. durchgeführte) Bezahlung der Zug-um-Zug Geschäfte zur Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit bei sonstiger Zahlungseinstellung zu einer Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern geführt hat, keine Entscheidungsrelevanz zu. Dennoch wird dazu informativ auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verwiesen, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, bezieht, und eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften bestehen kann. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (vgl. z.B. VwGH b18.4.2012, 2011/16/0186; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084).

Keine Anhaltspunkte hat das gegenständliche Verfahren dafür ergeben, dass der Bf. wusste oder es ihm aus Fahrlässigkeit unbekannt geblieben wäre, dass durch den für die Abgabentrichtung zuständigen Geschäftsführer im Rahmen der Bezahlung der Zug-um-Zug Geschäfte bei sonstiger weitgehender Zahlungseinstellung gegenüber der Abgabenbehörde (außer Lohnsteuer) und auch den anderen Gläubigern, eine Benachteiligung des Finanzamtes stattfinden würde. Dahingehend hatte der Bf. bei anwaltlich begleiteten Zahlungsentscheidungen des zuverlässig arbeitenden E.F. keine Hinweise.

Die haftungsgegenständlichen Zuschläge

zum Dienstgeberbeitrag 2003 (Fälligkeitstag 15.1.2004) in Höhe € 520,16,
zum Dienstgeberbeitrag 2004 (Fälligkeitstag 17.1.2005) in Höhe € 783,24 und
zum Dienstgeberbeitrag 2005 (Fälligkeitstag 16.1.2006) in Höhe € 295,91 wurden im Rahmen einer abgabenbehördliche Prüfung mit Bescheiden der Abgabenbehörde vom 19.12.2006 (Zahlungsfrist 29.1.2007 - nach Konkurseröffnung) nachgefordert. Bedenkt man, dass die durchschnittliche Höhe der monatlichen Lohnabgaben deutlich über € 100.000,00 betrug, so wird schon allein aufgrund der verhältnismäßig geringfügigen Höhe dieser Nachforderungen deutlich, dass dem Bf. insoweit kein Überwachungs- bzw. Kontrollverschulden in Bezug auf eine zu geringe Abfuhr zu den jeweiligen Fälligkeitstagen durch den dafür zuständigen Geschäftsführer treffen kann.

Die mit Bescheid vom 27.2.2007 der Primärschuldnerin vorgeschrieben Lohnabgaben 2006 (Fälligkeitstag 15.1.2007) betreffen nach dem Beschwerdevorbringen und nach der Aktenlage ganz offensichtlich den Monat 12/2006, da die Lohnabgaben

(L,DB, DZ) bis September 2006 sowie auch die Lohnsteuern 10/2006 und 11/2006 vollständig gemeldet und entrichtet wurden. Die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für die Monate 10/2006 und 11/2006 wurde nach der Aktenlage zumindest in betraglich den Vormonaten entsprechender Höhe gemeldet, sodass der Schluss nahe liegt, dass die Festsetzung der Lohnabgaben 2006 (L, DB, DZ) den Monat 12/2006 betrifft, für den die Fälligkeit (15.1.2007) bereits nach Konkurseröffnung (9.1.2007) gelegen ist, sodass dem Bf. insoweit auch aus diesem (zusätzlichen) Grund keine schuldhafte Pflichtverletzung treffen kann.

Insgesamt ist der Senat des Bundesfinanzgerichtes zur Überzeugung gelangt, dass der Bf. (insbesondere durch sein Vorbringen und die Vorlage entsprechender Beweismittel zur Geschäftsverteilung im Rahmen des Vorlageantrages) glaubhaft darlegen konnte, dass er seine ihm als Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten nicht schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO verletzt hat.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte auch die Klärungen von Sachverhaltsfragen im Einzelfall (Geschäftsverteilung im Rahmen der GmbH, Gläuigergleichbehandlung) und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zum Gegenstand.

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

Wien, am 28. April 2016