

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch Stb. ,

gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 13.4.2012, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung für Abgaben der Fa. F-GmbH (St.Nr. 000/0000) herangezogen wurde,

nach der am 16.9.2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	12/2008	16.02.2009	40.423,90
Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	1.201,03
Lohnsteuer	03/2009	15.04.2009	1.482,02
Summe			43.106,95

Zur teilweisen Abdeckung der Haftungsschuld wurden bereits Guthaben in Höhe von insgesamt 1.891,56 €, welche am persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers bestanden hatten, verwendet. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 12/2008 wurde dadurch auf 38.532,34 € vermindert. Von der Haftungssumme in Höhe von 43.106,95 € ist daher nur mehr ein Betrag von 41.215,39 € offen.

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

Entscheidungsgründe

1) Mit Gesellschaftsvertrag vom 1.3.1974 war die F-GesmbH (Primärschuldnerin) mit Sitz in L gegründet worden, als deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer seit 12.9.1997 fungierte. Geschäftsgegenstand der Primärschuldnerin war das

Baugewerbe, insbesondere der Innenausbau und der Trockenbau. Zuletzt beschäftigte das Unternehmen acht Dienstnehmer.

Dem Abgabenkonto der Gesellschaft ist zu entnehmen, dass mit Wirksamkeit 17.2.2009 die Lohnabgaben für Jänner 2009 pünktlich und in voller Höhe von 4.602,93 € entrichtet wurden. Das Abgabenkonto war nach dieser Zahlung ausgeglichen.

Am 13.2.2009 war elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2008 eingereicht worden. Darin wurden steuerbare Umsätze in Höhe von 537.739,24 € und eine Zahllast in Höhe von 103.261,78 € erklärt. Diese am 24.2.2009 am Abgabenkonto verbuchte Zahllast wäre am 16.2.2009 fällig gewesen, wurde jedoch nicht (auch nicht anteilig) entrichtet.

Aufgrund einer am 12.3.2009 eingereichten berichtigten Voranmeldung, in der nur mehr ein steuerbarer Umsatz von 307.831,82 € erklärt worden war, wurde die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2008 mit Bescheid vom 31.3.2009 erklärungskgemäß nur mehr mit 57.280,29 € festgesetzt. Auch hinsichtlich dieses reduziert festgesetzten Betrages erfolgte keine Zahlung.

Mit Wirksamkeit 23.3.2009 wurden die am 16.3.2009 fällig gewesenen Lohnabgaben für Februar 2009 in Höhe von 4.508,11 € entrichtet.

Am 14.4.2009 wurde elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2009 eingereicht. Bei einem steuerbaren Umsatz von 22.808,54 € wurde eine am 15.4.2009 fällige Zahllast in Höhe von 1.360,94 € erklärt und am 29.4.2009 am Abgabenkonto gebucht.

Über Antrag der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes L vom 20.4.2009 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. Nachdem an die Konkursgläubiger eine Quote von 10,57918 % ausgeschüttet worden war, wurde das Konkursverfahren mit Beschluss vom 1.7.2010 aufgehoben. Die Konkursquote wurde vom Finanzamt zur Gänze mit der Umsatzsteuer 12/2008 als ältester Abgabenschuld verrechnet. Im Jahr 2012 wurde eine nachträgliche Quote in Höhe von 1,17 % an die Konkursgläubiger ausgeschüttet. An das Finanzamt wurden 1.293,39 € überwiesen. Dieser Betrag wurde am 26.6.2012 gebucht und wiederum mit der Umsatzsteuer 12/2008 verrechnet.

2) In einem **Ergänzungsersuchen vom 7.2.2012** wies das Finanzamt den Beschwerdeführer im Hinblick auf eine beabsichtigte Geltendmachung der Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO darauf hin, dass bei der Gesellschaft im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Insolvenzverfahren folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 45.630,55 € (tatsächlich ergeben die angeführten Abgaben eine Summe von 48.358,90 €) nicht mehr einbringlich wären:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	12/2008	16.02.2009	44.881,62

Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	1.360,94
Lohnsteuer	01-03/2009	15.04.2009	1.679,34
Körperschaftsteuer	01-03/2009	16.02.2009	437,00
Summe			45.630,55

Er sei seit 12.9.1997 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung dieser Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde um Darlegung der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers ersucht.

In einer dazu vom steuerlichen Vertreter nach gewährter Fristerstreckung mit Schriftsatz vom **2.4.2012** eingereichten **Vorhaltsbeantwortung** wurde lediglich ausgeführt, dass das Unternehmen immer eine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt habe. Es seien auch vom Masseverwalter keine Haftungsansprüche gegen den Geschäftsführer erhoben worden bzw. sei erkannt worden, dass Insolvenzauslösungsgründe nicht verspätet geltend gemacht worden wären. Die Insolvenz sei vom Geschäftsführer rechtzeitig aufgrund der nicht voraussehbaren, von außen kommenden Entwicklungen eingeleitet worden. So sei es völlig überraschend gewesen, dass die L AG die Schlussrechnung und die vereinbarte Umsatzsteuer nicht bezahlt habe. Weiters seien Forderungen gegen die Firma Y GmbH von dieser nicht bezahlt worden. Der Masseverwalter habe hier auch eine Klage geführt. Daraus sei ersichtlich, dass der Geschäftsführer nicht schuldhaft Pflichten verletzt haben könne.

Mit **Haftungsbescheid vom 13.4.2012** nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer gemäß § 9 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	12/2008	16.02.2009	41.717,29
Umsatzsteuer	02/2009	15.04.2009	1.360,94
Lohnsteuer	01-03/2009	15.04.2009	1.679,32
Summe			44.757,55

Nach der Darstellung der allgemeinen Haftungsvoraussetzungen und Hinweis auf die den Beschwerdeführer betreffende qualifizierte Darlegungs- und Nachweispflicht stellte das Finanzamt fest, dass in der zum Vorhalt vom 7.2.2012 abgegebenen Stellungnahme in keiner Weise das Fehlen der Mittel zur Entrichtung der Abgaben zum Zeitpunkt

der Fälligkeit sowie die Gläubigergleichbehandlung durch geeignete Unterlagen belegt bzw. nachgewiesen worden sei. Es sei daher vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen. Hinsichtlich der Lohnsteuer ergebe sich die Haftung aus § 78 Abs. 3 EStG. Gemäß dieser Bestimmung habe 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. Die Löhne seien – wie anlässlich der im Zuge der Konkursöffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt – bis einschließlich März 2009 ausbezahlt worden. Die Geltendmachung der Haftung sei eine geeignete Maßnahme um den Abgabenausfall zu verhindern. Der Haftungspflichtige beziehe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, es könne daher nicht von vornherein angenommen werden, dass die Abgaben auch bei ihm uneinbringlich wären. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel um vollstreckbare Rückstände einzubringen bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, sei die Vertreterhaftung geltend zu machen gewesen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung vom 9.5.2012** führte der steuerliche Vertreter aus, dass keine schuldhafte Verletzung von auferlegten Pflichten im Sinne des § 9 BAO vorliege. Es sei auch nicht richtig, dass auf den Ergänzungsvorhalt hin "in keiner Weise" das Fehlen der Mittel dargelegt worden sei. Als Gerichtssachverständiger mit vielen Gutachten im Insolvenzverfahren in den letzten 30 Jahren habe er Erfahrung gesammelt und auch die Beurteilung des Masseverwalters zeige, dass hier kein Sachverhalt vorliege, bei dem es zur Tatbestandsverwirklichung des § 9 BAO gekommen sei. Es hätte von Seiten der Finanzverwaltung ein Anruf genügt, wenn man dort der Meinung gewesen sei, dass weitere Informationen benötigt würden. Wie der Masseverwalter in seinem Bericht zur Prüfungstagsatzung ausgeführt habe, sei am 25.2.2009 die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin (endgültig) eingetreten. Bereits zum Fälligkeitstag der U 12/2008 in Höhe von € 44.881,62, dem 16.2.2009, wären allerdings keine Mittel verfügbar gewesen, um die Abgabenschuld zu begleichen. Die Bankverbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Fälligkeit hätten über € 420.000,00 betragen und wären später auf über € 500.000,00 angestiegen, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wären bei über € 50.000,00 gelegen. Die Bankguthaben und Kassabestände hätten zum genannten Zeitpunkt in Summe weniger als € 2.000,00 betragen. Die weiteren im Haftungsbescheid angeführten Abgaben wären nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit fällig geworden, wobei sich die Liquiditätssituation nicht verbessert habe. Die Insolvenz sei durch nicht voraussehbare, von außen kommende Entwicklungen ausgelöst worden, insbesondere dadurch, dass die L AG überraschend eine Schlussrechnung und die vereinbarte Umsatzsteuer nicht bezahlt habe. Weiters seien Forderungen der Firma Y GmbH von dieser nicht bezahlt worden. Es sei auch der Haftbrief gezogen worden. Dies habe zu einem Liquiditätsengpass und letztendlich zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit geführt. Die Umsatzsteuervoranmeldung sei aufgrund der Rechnung im Rahmen der Attraktivierung Parkbad L vom 23.12.2008 dominiert worden. Beim Parkbad habe es sich um zwei Bauvorhaben gehandelt. Während das

erste Bauvorhaben zur Gänze beglichen worden sei, wäre es beim zweiten Bauvorhaben zu erheblichen Abstrichen gekommen. Die Problematik habe darin bestanden, dass der Fertigstellungstermin pönalisiert gewesen sei. Im Falle der Unterbrechung der Arbeiten hätte man nicht fertig stellen können. Bei der Rechnungsprüfung seien die Einheitspreise gekürzt und die Rechnung erheblich zusammengestrichen worden. Es sei vor dem 15.2.2009 bekannt gewesen, dass die Umsatzsteuer nicht in dieser Höhe zu zahlen sei. Es sei auch, wie der Masseverwalter im Prüfungstagsatzungsbericht ausgeführt habe, von der Firma Y eine Bankgarantie in Höhe von € 103.500,00 (Umsatzsteuer enthalten € 17.250,00) von der Allgemeinen BBC Oberösterreich Bank AG am 25.2.2009 bezahlt worden. Im Prüfungstagsatzungsbericht vom 22.6.2009 schreibe der Masseverwalter auf Seite 3: "Die Gemeinschuldnerin begehrte aufgrund der Schlussrechnung vom 22.12.2008 einen Betrag von gesamt EUR 855.303,65 (darin enthalten 20 % USt exkl. Skonto und Nachlässe). Davon wurden aufgrund der ersten Teilrechnung ein Betrag von EUR 175.254,80 und aufgrund der zweiten Teilrechnung ein Betrag von EUR 214.537,74, sohin gesamt EUR bezahlt. Es verblieb sohin eine offene Forderung in Höhe von EUR 465.451,11. Im Zuge der Rechnungsprüfung wurden seitens der L AG erhebliche Rechnungsabstriche vorgenommen, wobei dann aufgrund der Erklärung der Gemeinschuldnerin vom 25.03.2009 die Gemeinschuldnerin sich mit einem Restbetrag von brutto EUR 196.063,54 zufrieden gab und auf den Restbetrag verzichtete. Diese Zahlung wurde am 31.03.2009 auf das Konto bei der Allgemeinen BBC OÖ Bank AG zur Überweisung gebracht." Stünden ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, so könne dies eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhaftes Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausschließen (vgl. Stoll, BAO, S. 122; VwGH 27.4.1981, 1977 f/79). Dem Vertreter obliege dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die z.B. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 9 Rz 22; VwGH 4.4.1990, 89/13/0212; s. auch Tanzer/Unger, BAO 2010, S. 12). Nach Fälligkeit der U 12/2008 bis zum Ende der unbeschränkten Steuerpflicht seien Verbindlichkeiten an die Abgabenbehörde in Höhe von € 27.670,80 in Summe getilgt worden. Diese Tilgung sei durch Liquiditätszuflüsse möglich gewesen, denen jedoch neben den Verbindlichkeiten gegen die Abgabenbehörde weitere hohe Verbindlichkeiten gegenübergestanden wären. Eine Tilgung von anderen Verbindlichkeiten sei nur in relativ geringem Ausmaß erfolgt. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen seien etwa auf über € 190.000,00 angestiegen, wobei in Summe rund € 33.000,00 der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nach dem 16.2.2009 getilgt worden seien. Die Tilgungen hätten allerdings über 20 verschiedene Kreditoren betroffen, wobei nur bei zwei Kreditoren die Tilgung den Betrag von € 4.000,00 überstiegen habe (€ 8.059,15 und € 5.826,09) und der Großteil der einzelnen Zahlungen weniger als € 1.000,00 ausgemacht hätte. Auch von der Bank sei im Anfechtungsverfahren (außergerichtlicher Vergleich) eine Zahlung in Höhe von € 37.500,00 geleistet worden. Eine Benachteiligung der Abgabenbehörde könne somit nicht festgestellt werden. Der Abgabenbehörde sei vielmehr im Vergleich zu den einzelnen Kreditoren der größte Teil der Tilgungen

zugekommen. Das Verhältnis der noch ausstehenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu den getilgten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verglichen mit dem Verhältnis der ausstehenden Abgabenverbindlichkeiten zu den getilgten Abgabenverbindlichkeiten spreche vielmehr dafür, dass der Abgabenbehörde eine vergleichsweise hohe Tilgung zugekommen sei. Der Beschwerdeführer habe damit für die anteilige Abgabentilgung Sorge getragen. Es könne nicht verlangt werden, dass der Vertreter den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedige (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 9 Rz. 11; VwGH 29.4.1994, 93/17/0395). Als Zeuge werde Masseverwalter Rechtsanwalt Mag. K genannt. Auch die Einsicht in den Insolvenzakt werde angeregt. Verwiesen werde auch auf die Prüfungstagsatzungen. Es seien keine Anhaltspunkte gefunden worden, dass die Insolvenz verspätet angemeldet worden wäre; es sei daher keine Geschäftsführerhaftung geltend gemacht worden. Sollte die Berufung dem UFS vorgelegt werden, werde um eine mündliche Verhandlung gebeten.

Am 18.5.2012 legte das Finanzamt diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung derselben. Dabei wurde insbesondere auf die in der Berufung angesprochene Zahlung von 196.063,54 € auf das Bankkonto der Primärschuldnerin verwiesen, sowie darauf, dass nach dem (in der Berufung zitierten) Bericht des Masseverwalters vom 26.6.2009 der Saldo auf diesem Bankkonto am 25.2.2009 minus 527.145,27 € und am 17.4.2009 nur mehr minus 164.679,40 € betragen habe. Ein ziffernmäßiger Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, sei nicht erbracht worden, weshalb die Haftung nach Ansicht des Finanzamtes zur Gänze bestehe.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In einem **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.1.2015** wurde der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers um Stellungnahme zu folgenden Punkten binnen einer Frist von vier Wochen ersucht:

1) Zur haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 13.4.2012 zwar der dieser Abgabe zugrunde liegende Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG vom 19.6.2009 angeschlossen, nicht jedoch der zugehörige und in diesem Bescheid erwähnte Bericht vom 19.6.2009, was hiermit nachgeholt wird (Beilage 1). Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 3/2009 in Höhe von 1.679,32 € findet sich auf Seite 4 dieses Berichtes.

2) In der gegenständlichen Beschwerde wurde eine Benachteiligung des Abgabengläubigers in Abrede gestellt und ansatzweise auch versucht dies ziffernmäßig darzustellen. Das bisher erstattete Vorbringen reicht für den Nachweis einer Gleichbehandlung des Finanzamtes mit den übrigen Gläubigern aber nicht aus; auch die Errechnung einer allfälligen Differenzquote (siehe dazu unten Punkte 3 und 4) ist aufgrund des bisher erstatteten Vorbringens (noch) nicht möglich.

Der Haftungsbescheid umfasst lediglich drei Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 12/2008, Umsatzsteuer 02/2009 und Lohnsteuer "01-03/2009" (richtig: 03/2009). Diese Abgaben waren zwischen dem 16.2.2009 und 15.4.2009 fällig. Das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft wurde am 20.4.2009 eröffnet. Der haftungsrelevante "Beurteilungszeitraum" umfasst daher die Zeit vom 16.2.2009 bis 19.4.2009 (siehe auch dazu näher unter Punkt 3).

Am 16.2.2009 (rund zwei Monate vor Konkurseröffnung) bestand kein Rückstand am Abgabenkonto, was unbestritten für das Bemühen des Beschwerdeführers um eine Erfüllung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten spricht. In der Zeit zwischen dem 16.2.2009 bis zur Konkurseröffnung wurden folgende Abgabenschuldigkeiten fällig (vgl. dazu die beiliegende Kontoabfrage sowie zu den Lohnabgaben 03/2009 den beiliegenden Prüfbericht; die am 24.2.2009 gebuchte UVA 12/2008 reduzierte sich durch die Festsetzung vom 31.3.2009 auf 57.280,29 € - siehe dazu den dem Haftungsbescheid angeschlossenen Festsetzungsbescheid):

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	01/09	16.02.2009	3.681,18
Dienstgeberbeitrag	01/09	16.02.2009	853,47
Zuschlag zum DB	01/09	16.02.2009	68,28
Körperschaftsteuer	01-03/09	16.02.2009	437,00
Umsatzsteuer	12/08	16.02.2009	57.280,29
Säumniszuschlag	2009	16.04.2009	2.065,24
Stundungszinsen	2009	16.04.2009	116,38
Umsatzsteuer	01/09	16.03.2009	-530,86
Lohnsteuer	02/09	16.03.2009	3.649,82
Dienstgeberbeitrag	02/09	16.03.2009	794,71
Zuschlag zum DB	02/09	16.03.2009	63,58
Lohnsteuer	03/09	15.04.2009	1.679,32
Dienstgeberbeitrag	03/09	15.04.2009	278,62
Zuschlag zum DB	03/09	15.04.2009	22,29
Summe			70.459,32

In diesem Zeitraum wurden zwei Zahlungen auf das Abgabenkonto in Höhe von insgesamt 9.111,04 € geleistet (Entrichtung der Lohnabgaben 01/2009 und 02/2009 am 17.2.2009 und 23.3.2009). Diese Zahlungen entsprechen im Verhältnis zu den insgesamt fällig gewordenen Abgaben einer **Tilgungsquote von rund 12,93 %**. Weitere Zahlungen sind am Abgabenkonto nicht ersichtlich. Es ist daher nicht nachvollziehbar, wie der in

der Beschwerde auf Seite 3 erwähnte Betrag von 27.670,80 €, der angeblich in der Zeit "nach Fälligkeit der U 12/2008 bis zum Ende der unbeschränkten Steuerpflicht" an das Finanzamt geflossen sein soll, ermittelt wurde.

Nach dem in der Beschwerde zitierten Bericht des Masseverwalters zur Prüfungstagsatzung betrug der Saldo am Geschäftskonto bei der Allgemeinen BBC am 25.2.2009 minus 527.145,27 € und am 17.4.2009 minus 164.679,40 € (Punkt 8 dieses Berichtes). Die Bankverbindlichkeiten wurden somit um 362.465,87 € reduziert, was einer Tilgungsquote von rund **68,76 %** entsprechen würde (im Konkursverfahren wurden laut Anmeldeverzeichnis von der Allgemeinen BBC 172.944,31 € angemeldet, davon 8.177,83 € bedingt).

Hinsichtlich der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wurden in der Beschwerde Verbindlichkeiten von "über 190.000,00 €" Tilgungen in Höhe von rund 33.000,00 € gegenüber gestellt, was eine Tilgungsquote von rund **17,36 %** entsprechen würde.

Insgesamt gesehen ergibt sich daher aus dem bisherigen Vorbringen bzw. dem zitierten Masseverwalterbericht eine Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern.

3) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO in einem solchen Fall nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt 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 hat (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 27 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes oblag dem Vertreter bei der Berechnung dieser Differenzquote 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. Abweichend von dieser Rechtsprechung hat bereits der UFS wiederholt eine Zeiträumbetrachtung über den gesamten haftungsrelevanten Zeitraum zugelassen; auch nach der die Vertreterhaftung nach § 69 AO betreffenden Judikatur des BFH ist für die Berechnung der Tilgungsquote nicht auf einen einzelnen Zeitpunkt (Fälligkeitszeitpunkt), sondern auf einen längeren Haftungszeitraum abzustellen (Ritz, a.a.O.). Für den Bereich der Haftung des Geschäftsführers für BUAG-Zuschläge vertritt nunmehr auch der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die Frage der Gläubigergleichbehandlung in einem monatsübergreifenden "Beurteilungszeitraum",

der spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endet und mit der Fälligkeit der ältesten zum Ende des Beurteilungszeitraumes noch offenen Verbindlichkeit beginnt, zu prüfen ist (VwGH 29.1.2014, 2012/08/0227; erörtert u.a. in ARD 2014, 12 und RdW 2014/170; vgl. insbesondere auch Hirschler, Haftung nach § 9 BAO bei Gläubigerbevorzugung im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 2014, 511).

Die vom Verwaltungsgerichtshof dargestellte Ermittlung der Differenzquote ist dabei denkbar einfach. Es ist zunächst eine "**allgemeine Zahlungsquote**" zu ermitteln. Dazu wird die Summe aller, auch der an das Finanzamt im "Beurteilungszeitraum" (16.2.2009 bis 19.4.2009) geleisteten Zahlungen an alle Gläubiger ermittelt. Dieser Summe wird die Summe aller Verbindlichkeiten (einschließlich Finanzamtsverbindlichkeiten) gegenüber gestellt, die zu Beginn des Beurteilungszeitraumes bereits fällig waren bzw. während dieses Zeitraumes fällig wurden. Aus dem Verhältnis der geleisteten Zahlungen zu diesen im Beurteilungszeitraum fälligen Verbindlichkeiten ergibt sich die allgemeine Zahlungsquote.

Diese allgemeine Zahlungsquote wird der **Finanzamtszahlungsquote**, die bereits oben unter Punkt 1 ermittelt wurde (im gegenständlichen Fall 12,93 %) gegenüber gestellt. Die Differenz der beiden Quoten ergibt die **Differenzquote**, welche auf die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben (mit Ausnahme der vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommenen Lohnsteuer) angewendet wird, und woraus sich dann der letztlich verbleibende Haftungsbetrag ergibt.

4) Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass von Ihnen nur mehr die allgemeine Zahlungsquote "nachvollziehbar darzustellen **und zu belegen**" ist (so ausdrücklich VwGH 29.1.2014, 2012/08/0227). Es genügt daher nicht nur die Darstellung der Berechnung dieser Quote, sondern es sind auch **alle** der Berechnung zugrunde liegenden Belege vorzulegen; dies betrifft insbesondere die Kontoauszüge zum Geschäftskonto bei der Allgemeinen BBC für den Zeitraum 16.2.2009 bis Konkurseröffnung.

Nach mehrmaliger Fristverlängerung gab der steuerliche Vertreter mittels E-Mail folgende **Stellungnahme vom 15.4.2015** ab:

Aus dem gesamten Nachvollzug des doch bereits bis 2009 zurückliegenden Sachverhaltes ist ersichtlich, dass kein Fall einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers vorgelegen ist. Der Masseverwalter schreibt im Bericht zur Prüfungstagsatzung vom 26.6.2009: „In Entsprechung des Auftrages des LG L hat auch der Masseverwalter die Geschäftsführerhaftung geprüft. Wie bereits erwähnt tritt der Beginn der Zahlungsunfähigkeit mit der Abberufung der Bankgarantie seitens der Firma Y ein. Dies war am 25.02.2009. Der Konkurs wurde am 20.04.2009 eröffnet, wobei einige Tage vorher der Antrag eingebracht wurde. Nachdem aus der Sicht des Masseverwalters keine Konkursverschleppung gegeben ist, wurden daher Haftungstatbestände gegenüber dem Geschäftsführer seitens des Masseverwalters nicht erblickt.“

Auch Sie heben hervor: „Am 16.2.2009 (rund zwei Monate vor Konkurseröffnung) bestand kein Rückstand am Abgabenkonto, was unbestritten für das Bemühen des Beschwerdeführers um eine Erfüllung der abgabenrechtlichen Zahlungspflichten spricht.“ Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, ist ja kein negativer Beweis gefordert (s. dazu auch Tanzer/Unger, BAO 2014/2015, Wien 2014, 4. Auflage, S. 25). Es wurde auch das Rechnungswesen bis zum Schluss erstellt. Das Buchungsjournal über den Zeitraum vom 16.2.2009 bis 19.4.2009 lege ich bei (Anhang 1). Daraus sind die verschiedenen Geschäftsvorfälle (Lieferanten, Finanzamt, usw.) ersichtlich. In der Aufstellung Ihres Schreibens über € 70.459,32 ist der Säumniszuschlag über € 2.065,24 noch vom ursprünglichen Umsatzsteuervoranmeldungsbetrag 12/2008 errechnet. Er müsste auf € 1.145,60 reduziert werden.

Der in der Beschwerde ausgeführte Betrag von € 27.670,80, der an das Finanzamt bezahlt wurde, ergibt sich im Zeitraum vom 15.2.2009 bis 19.3.2012. Der Masseverwalter schreibt in seinem Prüfungsbericht vom 26.6.2009: „Der Masseverwalter erwartet beim Finanzamt – dieses hat eine Forderung von EUR 34.900,-- bedingt aus dem Titel der Lohnabgaben angemeldet – eine erhebliche Einschränkung.“

Das Bankkonto über den Zeitraum wird in Anhang 2 beigelegt.

Als jahrzehntelanger Praktiker, Gerichtssachverständiger und Wissenschaftlicher im Rechnungswesen ist für mich die Berechnung der Differenzquote nicht „denkbar einfach“. Ich lege die Ausführungen von Univ.-Prof. Dr. Karl Vodrazka bei (Anhang 3). Urtz, hat in seinem Aufsatz „Haftung im Steuer- und Verwaltungsrecht“ in: Holoubek/Lang (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, Wien 2012, S. 265 – 353, auf 88 Seiten die steuerliche Haftung behandelt. Eine einfache Übernahme des BUAG-Erkenntnisses ist m.E. nicht möglich. Ich habe den Hinweis bereits in der Beschwerde vorgebracht, dass eine konkrete schlüssige Darstellung der Gründe dem Vertreter obliegt und wie erwähnt kein negativer Beweis.

Sollte es zu einer mündlichen Verhandlung kommen, haben mein Mandant und ich Kontakt mit Rechtsanwalt Dr. Bernhard B aufgenommen, der als Insolvenz- und Anfechtungsanwalt mir mitteilte, dass der unter Anfechtungsgesichtspunkten nicht zu berücksichtigenden Debetminderung von € 527.000,00 bei der Bank zuzüglich € 190.000,00 Lieferantenverbindlichkeiten und € 70.000,00 Finanzamtverbindlichkeiten, insgesamt daher € 787.000,00, unanfechtbare Zahlungen von € 41.111,00 geleistet wurden. Es ergibt also eine Quote von 5,3 %. Das Finanzamt hat auch nach Ihrer Berechnung eine Tilgungsquote von 12,9 % erhalten und wurde daher nicht benachteiligt.

Dieser Stellungnahme waren ein Buchungs-Journal per 31.12.2009, Bankkontoauszüge für den Zeitraum 13.2.2009 (Auszug 004) bis 16.4.2009 (Auszug 020) samt den zugehörigen Überweisungsaufträgen, sowie ein Auszug aus dem Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung von Univ.-Prof. Dr. Karl Vodrazka aus dem Jahr 1983 (Seiten 68 ff betreffend Überblick über einzelne Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung) angeschlossen.

Mit **Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 27.4.2015** wurde der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers um nähere Darstellung der (offenbar anfechtungsfesten) Besicherung der Bankverbindlichkeiten der Primärschuldnerin bei der BBC gebeten. Auch um Vorlage entsprechender Belege wurde ersucht.

In einer **Eingabe des Rechtsanwaltes Dr. Bernhard B vom 2.6.2015** führte dieser aus, dass er den Beschwerdeführer zusätzlich zum steuerlichen Vertreter "aus Anfechtungsgesichtspunkten" vertrete. Aus einem angeschlossenen E-Mail des ehemaligen Masseverwalters sowie dessen Bericht zur Prüfungstagsatzung ergebe sich, dass vom Obligo der BBC bis auf einen Betrag von 37.500 € eine Anfechtungsfestigkeit vorgelegen sei. Diese habe sich laut Masseverwalter auf die Besicherung durch Zessionen bzw. durch Bankgarantie gegründet.

In der angeschlossenen E-Mail des ehemaligen Masseverwalters an Rechtsanwalt Dr. B vom 7.5.2015 führte dieser aus:

"In obiger Angelegenheit übermittle ich Ihnen meinen Bericht zur PTS zur Information. Meines Wissens war die BBC, war mit der von der S gelegten Bankgarantie über einen Betrag von € 80.000,00 besichert. Im Zeitpunkt der PTS war diese Forderung der S noch bestritten und wurde nachträglich anerkannt.

Die BBC hat jedenfalls im Zuge der Anfechtung einen Betrag von € 37.500,00 an die Masse zur Überweisung gebracht. Die Allgemeine BBC war auch noch durch Zessionen besichert beispielsweise auch die Forderung gegenüber der Firma Y. Dies müsste Ihr Mandant wissen.

Soweit mir erinnerlich habe ich Dr. Stb im Februar 2015 die Buchhaltungsunterlagen ausgefolgt."

In einem weiteren **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 8.6.2015** wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass durch die Eingabe des Dr. B vom 2.6.2015 insgesamt eine umfassende Besicherung der Hausbank (BBC OÖ) dargestellt worden sei, die auch der Grund dafür gewesen wäre, dass die Bank die gesamte Bruttoforderung aus der Schlussrechnung mit der L AG (196.063,54 €) einbehalten habe und dem Beschwerdeführer daher eine Entrichtung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 12/2008, die im Wesentlichen aus eben dieser Schlussrechnung resultierte, nicht möglich war. Der Masseverwalter habe darauf hingewiesen, dass nicht nur die von der S (als Subunternehmer) gegenüber der Primärschuldnerin gelegte Bankgarantie an die BBC (sicherungsweise) zediert war, sondern die Bank auch noch durch weitere Zessionen besichert war, beispielsweise sei auch die Forderung der Primärschuldnerin gegen die Y an die Bank zediert gewesen. Damit sei aber davon auszugehen, dass sämtliche Forderungen der Primärschuldnerin an die Bank zediert waren. In diesem Fall liege nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade darin die schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters im Sinne des § 9 BAO, weil der Vertreter in einem solchen Fall damit rechnen müsse, durch die Zessionen der Primärschuldnerin die liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als Bankschulden (insbesondere der

Abgabenforderungen) zu entziehen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 11c). Eine solche Pflichtverletzung schließe aber eine Differenzquotenberechnung im bereits mehrfach erörterten Sinn nicht aus. Dabei könnten aber selbstverständlich die besicherten Bankverbindlichkeiten nicht einfach außer Ansatz gelassen werden, wie dies in der Stellungnahme vom 15.4.2015 der Fall war; damit würde die aufgezeigte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ad absurdum geführt. Es werde daher ersucht, binnen einer Frist von drei Wochen ab Zustellung mitzuteilen, ob und gegebenenfalls welche Forderungen der Primärschuldnerin nicht an die Hausbank zediert waren und dies entsprechend zu belegen, sowie neuerlich Gelegenheit geboten, eine Differenzquotenberechnung unter Einbeziehung der (wenn auch besicherten) im haftungsrelevanten Zeitraum unbestritten abgedeckten Bankverbindlichkeiten zu erstellen. Mit E-Mail vom 3.7.2015 ersuchte der steuerliche Vertreter um Verlängerung der Frist zur Stellungnahme bis 31.7.2015.

Mit weiterer E-Mail vom 22.7.2015 wurde um Fristerstreckung bis 31.8.2015 ersucht. Eine Stellungnahme zum Vorhalt 8.6.2015 wurde jedoch nicht abgegeben, es wurde auch um keine weitere Fristverlängerung mehr ersucht.

Mit **Ladungen vom 13.8.2015** wurden die Verfahrensparteien zu der für den 16.9.2015 anberaumten mündlichen Verhandlung geladen. Die an den steuerlichen Vertreter gerichtete Ladung wies am RSb-Rückschein aufgrund eines Versehens der Kanzlei des Bundesfinanzgerichtes eine unzutreffende Postleitzahl (4020 statt richtig 4040) auf, und wurde daher von der Post retourniert. Daraufhin wurde eine neuerliche Zustellung veranlasst, die laut Rückschein am 31.8.2015 erfolgte.

Erst zwei Tage vor der für den 16.9.2015 anberaumten mündlichen Verhandlung ersuchte der steuerliche Vertreter mit E-Mail vom 14.9.2015 um Verschiebung der mündlichen Verhandlung, da der Termin (16.9.2015) ohne Abstimmung mit ihm festgelegt worden sei. Er könne gegenwärtig aus (nicht näher erläuterten oder belegten) "Gesundheitsgründen" nicht teilnehmen. Auch Rechtsanwalt Dr. B sei aufgrund einer lange vorher angesetzten ganztägigen Gerichtsverhandlung verhindert.

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine per E-Mail erstattete Eingabe weder in den Anwendungsbereich des § 85 Abs. 1 und 2 BAO noch in den des § 86a Abs. 1 BAO fällt, und daher keine Entscheidungspflicht auslöst (z.B. VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126; VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082 mwN), lag kein wirksames Vertagungsersuchen vor, über welches vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss abzusprechen gewesen wäre. Dem steuerlichen Vertreter wurde dessen ungeachtet aber selbstverständlich umgehend formlos (mit Rückantwort per E-Mail am 15.9.2015; gelesen vom Empfänger noch am selben Tag) mitgeteilt, dass eine Verschiebung der Verhandlung nicht erfolge und dies auch näher begründet. Dem steuerlichen Vertreter stehe es frei, einen informierten anderen Vertreter seiner Steuerberatungskanzlei zur mündlichen Verhandlung zu entsenden. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass eine Teilnahme des Dr. B an der mündlichen Verhandlung nicht erforderlich sei. Zum einen habe dieser

bereits eine Stellungnahme abgegeben (Eingabe vom 2.6.2015), zum anderen sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren nicht zu prüfen, ob eine allenfalls an den Abgabengläubiger geleistete Zahlung nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung anfechtbar gewesen wäre. Ebenso wenig sei zu prüfen, ob an andere Gläubiger geleistete und den Abgabengläubiger benachteiligende Zahlungen anfechtungsfest waren.

In einer Reaktion darauf teilte der steuerliche Vertreter in einer E-Mail vom 15.9.2015 mit, dass er sich immer um eine fristgerechte Beantwortung der Vorhalte bemüht habe. Er möchte "nochmals" ausdrücklich darauf hinweisen, dass aufgrund der Erhebungen von Rechtsanwalt Dr. B keine Generalzession vorgelegen sei. Den Beschwerdevertreter treffe kein Verschulden. Die Hausbank sei aufgrund des aushaftenden Obligos nicht bereit gewesen, die Gelder zur Verfügung zu stellen. Der Masseverwalter hätte die Anfechtung nach den Normen der §§ 27 ff IO betreiben müssen, um der Konkursmasse und damit auch der Abgabenbehörde eine höhere Quote zur Verfügung zu stellen.

Zu der am **16.9.2015** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** erschienen lediglich zwei Vertreter des Finanzamtes; seitens des Beschwerdeführers bzw. seines steuerlichen Vertreters erschien niemand. Nach kurzer Erläuterung des Gegenstandes des Beschwerdeverfahrens, des bisherigen Verfahrensganges und der Ergebnisse des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde die mündliche Verhandlung beendet und die im gegenständlichen Spruch zitierte Entscheidung verkündet.

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 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Der in Rechtskraft erwachsene Festsetzungsbescheid betreffend die Umsatzsteuer 12/2008 vom 31.3.2009 war dem Haftungsbescheid angeschlossen, ebenso der Lohnsteuerhaftungsbescheid; der

zugehörige Bericht wurde gemeinsam mit dem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.1.2015 dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 02/2009 resultiert aus der (zutreffenden) Selbstbemessung der Primärschuldnerin.

Ebenso unstrittig ist die Stellung des Beschwerdeführers als verantwortlicher Vertreter der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum. Dieser war von 12.9.1997 bis zur Konkurseröffnung (20.4.2009) Geschäftsführer der Primärschuldnerin und damit für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten derselben verantwortlich.

Auch die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Insolvenzverfahren und die erfolgte Verteilung der Konkursquote fest. Die Konkursquote (einschließlich der Nachtragsverteilungsquote) wurde vom Finanzamt zur Gänze mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 12/2008 verrechnet. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und auch des Bundesfinanzgerichtes wäre die Konkursquote allerdings aliquot zu verrechnen gewesen (z.B. BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011 mit Hinweis auf VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Im Hinblick auf diese Rechtsprechung wird die Konkursquote von aufgerundet insgesamt 11,75 % zugunsten des Beschwerdeführers auch von der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 02/2009 und der Lohnsteuer 03/2009 in Abzug gebracht, die sich dadurch gegenüber dem angefochtenen Erstbescheid auf die im Spruch der gegenständlichen Entscheidung angeführten Beträge vermindern. Eine Ausdehnung der Haftung hinsichtlich der Umsatzsteuer 12/2008 auf jenen Betrag, der bei einer lediglich aliquoten Verrechnung der Konkursquote verblieben wäre, ist dagegen nicht möglich, da dies zu einer Rechtswidrigkeit der Entscheidung infolge Unzuständigkeit der erkennenden Behörde führen würde (vgl. etwa UFS 3.01.2005, RV/0760-L/03, UFS 19.1.2005, RV/0005-L/04 und UFS 5.6.2012, RV/0166-L/05 jeweils mit Hinweis auf VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029). Hinsichtlich des Differenzbetrages käme nur eine mit weiterem erstinstanzlichen Bescheid geltend zu machende Haftungsinanspruchnahme in Betracht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. z.B. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0229 mit Hinweis auf VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070). Dem Vertreter obliegt dabei zwar kein negativer Beweis, sondern nur die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden. Der Behörde obliegt es aber sodann, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 22 mit Judikaturnachweisen). Es genügt somit keineswegs allein eine konkrete (und nach Ansicht des Beschwerdeführers schlüssige) Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtungen entgegenstanden, wenn der Beschwerdeführer

von der Behörde oder vom Bundesfinanzgericht zu einer weiteren Präzisierung bzw. zur Erbringung eines konkreten Beweises oder Nachweises aufgefordert wird.

Die Stellungnahme des Dr. B vom 2.6.2015 sowie die angeschlossene E-Mail des ehemaligen Masseverwalters ließen auf eine umfassende Besicherung der Hausbank durch Zessionen schließen. Der Abschluss derartiger Zessionsvereinbarung ist dem Vertreter einer Körperschaft als Pflichtverletzung vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese als bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diese beeinträchtigt wird (vgl. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149 mit Hinweis auf VwGH 23.1.1997, 96/15/0107).

Angesichts dessen wurde der Beschwerdeführer mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 8.6.2015 aufgefordert, binnen einer Frist von drei Wochen mitzuteilen, ob und gegebenenfalls welche Forderungen der Primärschuldnerin nicht an die Hausbank zediert waren und dies entsprechend zu belegen. Obwohl die Frist zur Abgabe einer Stellungnahme zweimal (zuletzt bis 31.8.2015) verlängert worden war, wurde keine Vorhaltsbeantwortung eingereicht. In der E-Mail vom 15.9.2015 wurde lapidar behauptet, dass aufgrund der Erhebungen von Rechtsanwalt Dr. B keine Generalzession vorgelegen sei. Der im Vorhalt vom 8.6.2015 aufgetragene konkrete Nachweis zessionsfreier Forderungen der Primärschuldnerin wurde damit aber nicht erbracht. Damit musste aber davon ausgegangen werden, dass sich der Beschwerdeführer durch eine umfassende Zession von Forderungen an die Bank in eine Situation gebracht hatte, die ihm eine zumindest anteilige Bedienung auch der anderen Gläubiger unmöglich gemacht hat. Darin lag eine schuldhafte Verletzung der Pflichten im Sinne des § 9 BAO.

Das ändert nichts daran, dass auch bei Vorliegen derartiger Zessionen eine Einschränkung der Haftung auf den Betrag, den der Abgabengläubiger bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes erhalten hätte, möglich ist. Es obliegt in einem solchen Fall dem Beschwerdeführer nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf dem Konto der Hausbank eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0176). In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) ist die gesamte Einnahmensituation einzubeziehen (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253; BFG 13.4.2015, RV/5100724/2012). Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden. Die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote liegt allerdings auf dem Vertreter und nicht auf der Behörde (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Dem Vertreter des Beschwerdeführers wurde im gegenständlichen Fall in einem weit über das übliche Ausmaß hinausgehenden zeitlichen Umfang Gelegenheit geboten,

eine solche Differenzquote zu ermitteln. Aus den im Vorhalt vom 14.1.2015 genannten Erwägungen wurde dabei die wesentlich einfachere Ermittlung einer derartigen Quote über den gesamten haftungsrelevanten Zeitraum nach der zitierten jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Haftung für BUAG-Zuschläge als auch für den Bereich der Haftung gemäß § 9 BAO als zweckmäßig und ausreichend erachtet. Dem Beschwerdeführer bzw. seinem Vertreter wäre es aber selbstverständlich unbenommen gewesen, eine regelmäßig aufwändigere Berechnung der Differenzquoten für jeden einzelnen haftungsrelevanten Fälligkeitszeitpunkt entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung gemäß § 9 BAO anzustellen. Ungeachtet dessen wurde auf die Ermittlung einer realistischen und sachgerechten Differenzquote im vorliegenden Fall überhaupt verzichtet.

In der Berufung selbst war eine konkrete Berechnung einer Differenzquote nicht erfolgt, weil nach Ansicht des Beschwerdeführers dem Abgabengläubiger im Verhältnis zu den ausstehenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ohnehin eine vergleichsweise hohe Tilgung zugekommen sei. Zum einen traf dies aber gar nicht zu, wie im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.1.2015 dargestellt wurde (Finanzamtsquote rund 12,93 %, Lieferantenquote rund 17,36 %), zum anderen wurde dabei die Reduktion der Bankverbindlichkeiten gänzlich außer Acht gelassen.

Im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.1.2015 war eingehend eine beträchtliche Verminderung der Bankverbindlichkeiten im haftungsrelevanten Zeitraum um 68,76 % bzw. 362.465,87 € festgestellt worden. Damit waren neben der Restzahlung durch die L AG in Höhe von 196.063,54 € aber noch beträchtliche weitere Zahlungseingänge in Höhe von 166.402,33 € am Bankkonto zu verzeichnen gewesen.

Ungeachtet dessen wurde in der Stellungnahme vom 15.4.2015 zur Frage der Höhe einer Differenzquote lediglich ausgeführt, dass auf Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt 787.000,00 € unanfechtbare Zahlungen von 41.111,00 € geleistet worden wären, was einer Quote von 5,3 % entspreche.

Dazu wurde im weiteren Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 8.6.2015 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei der Differenzquotenberechnung die besicherten Bankverbindlichkeiten nicht einfach außer Ansatz gelassen werden könnten, weil damit die aufgezeigte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ad absurdum geführt würde: trotz festgestellter Pflichtverletzung hätte die Bevorzugung der Bank bzw. die Benachteiligung der anderen Gläubiger durch die Zessionen im Ergebnis keine haftungsrechtlichen Konsequenzen. Aus eben diesem Grund hat auch der Verwaltungsgerichtshof in der bereits zitierten Entscheidung vom 28.09.2004, 2001/14/0176, ausdrücklich die Einbeziehung der auf dem Konto der Hausbank eingegangenen Beträge gefordert. Zu einer Differenzquotenberechnung unter Berücksichtigung der Bankverbindlichkeiten war der Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlicher Vertreter aber offenkundig nicht bereit. Da somit der Betrag, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, nicht erbracht wurde, haftet der Beschwerdeführer nach der aufgezeigten

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze.

Zum wiederholten Einwand, dass die an die anderen Gläubiger (vor allem die Bank, aber auch die Lieferanten) geleisteten Zahlungen anfechtungsfest gewesen wären, sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Frage, ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar waren oder nicht, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen ist. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (vgl. VwGH 22.9.1999, 94/15/0158, VwGH 12.8.1994, 92/14/0125). Diese Frage bedurfte daher auch keiner weiteren Beweisaufnahme, weder durch Einvernahme des Masseverwalters noch des vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Dr. B. Die im Konkursverfahren vom Masseverwalter erstatteten Berichte sind im Einbringungsakt des Finanzamtes ohnedies aktenkundig, sodass sich die angeregte Einsicht in den Konkursakt erübrigte.

Zum Einwand, dass aus Sicht des Masseverwalters keine Konkursverschleppung vorlag und dieser auch keine Haftungsansprüche gegen den Beschwerdeführer geltend gemacht habe, ist darauf hinzuweisen, dass für die Haftung nach § 9 BAO nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung ist (Ritz, a.a.O. § 9 Tz 9 mit Judikaturnachweisen). Ob der Vertreter seinen Pflichten nach der Konkursordnung (nunmehr Insolvenzordnung) nachgekommen ist und rechtzeitig einen Konkursantrag eingebracht hat, ist ebenso wenig entscheidungsrelevant wie die Frage, ob der Masseverwalter handels- oder insolvenzrechtliche Haftungsansprüche gegen den Vertreter geltend gemacht hat.

Auch aus dem mehrfach vorgebrachten Umstand, dass die insolvenzrechtliche Zahlungsunfähigkeit bereits am 25.2.2009 eingetreten sei, ist für das Haftungsverfahren nichts zu gewinnen, bedeutet doch eine solche noch nicht die völlige Mittellosigkeit einer Gesellschaft. Abgesehen davon gingen nach diesem Zeitpunkt nicht nur beträchtliche Zahlungen am Bankkonto ein, sondern wurden auch noch Zahlungen an Gesellschaftsgläubiger geleistet; an das Finanzamt wurden am 23.3.2009 noch 4.508,11 € zur Abdeckung der Lohnabgaben für Februar 2009 überwiesen.

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

Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164). Ergänzend sei in diesem Zusammenhang noch bemerkt, dass laut den vorgelegten Bankbelegen am 14.4.2009 noch eine Überweisung vom Bankkonto durchgeführt wurde (413,16 €) und am 16.4.2009 noch ein Betrag von 12.811,84 € eingegangen war.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „*Billigkeit*“ ist 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. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Besondere Unbilligkeitsgründe, die einer Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung entgegenstünden, wurden nicht aufgezeigt. Ein Teil der Haftungsschuld konnte bereits durch Verwendung von Guthaben am persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers abgedeckt werden. Der Feststellung des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, dass er Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beziehe und daher nicht von vornherein angenommen werden könne, dass die Abgaben auch bei ihm uneinbringlich wären, trat der Beschwerdeführer nicht entgegen. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig und somit insgesamt 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.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Grundsätzliche Bedeutung wäre der Frage zugekommen, ob der Verwaltungsgerichtshof auch im Anwendungsbereich der BAO nunmehr analog zur Haftung für BUAG-Zuschläge (VwGH 29.1.2014, 2012/08/0227) eine zeitraumbezogene Berechnung der Differenzquote für ausreichend erachtet. Diese Frage war im gegenständlichen Fall aber nicht entscheidungsrelevant, da der Beschwerdeführer überhaupt keine Differenzquote (weder zeitraumbezogen noch bezogen auf die Fälligkeitszeitpunkt) ermittelt hat. Für die Lösung abstrakter Rechtsfragen ist der Verwaltungsgerichtshof nicht zuständig (VwGH 12.8.2014, Ra 2014/06/0015).

L, am 22. September 2015