

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P in der Beschwerdesache G.F. vertreten durch D.T Rechtsanwälte GmbH, A.K 7, I.L, gegen den Bescheid des Finanzamtes G vom 26.01.2012, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für uneinbringliche Abgabenschulden zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Haftungssumme auf € 61.651,86 verringert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Dem Richter beim Bundesfinanzgericht stehen der Körperschaftsteuerakt betreffend die R GmbH, Steuernummer x231 , der Insolvenzakt mit dem Verzeichnis der angemeldeten Forderungen, die Berichte und der Verteilungsentwurf des Masseverwalters (AZ 5t), der Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin, der bekämpfte Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 26. Jänner 2012, die Beschwerde (vormals: Berufung) vom 27. Februar 2012, der ergänzende Schriftsatz vom 24. April 2012, die Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2012, der Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 22. Mai 2012, das Gutachten des Sachverständigen Wirtschaftsprüfers Mag. J.L vom 21.09.2009 im Strafverfahren, Zahl 01z , beim Landesgericht G gegen den Beschwerdeführer (handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH) als Angeklagten wegen § 159 Abs. 5 Z 1 StGB ("Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen") zur Verfügung.

Daraus ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Firma R GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1997 errichtet. Gegenstand des Unternehmens war der Betrieb einer Schlosserei, die Bearbeitung von Edelstahl, die Errichtung von Schwimmbädern und der Industrieanlagenbau. Ab Errichtung der Gesellschaft (Primärschuldnerin) hatte diese laut Auszug aus dem Firmenbuch verschiedene handelsrechtliche Geschäftsführer.

Das Finanzamt zog den Beschwerdeführer als Geschäftsführer neben den weiteren Geschäftsführern D. . J.R und R.M zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschulden der GmbH heran. Der Beschwerdeführer vertrat vom 5.7.2007 bis 19.3.2009 die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Seit 19.3.2009, kurz vor Eröffnung des Konkursverfahrens, vertrat R.M als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer alleine die GmbH. Mit Schriftsatz vom 24.3.2009 wurde beim Landesgericht G der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens eingebracht.

Am 30.03.2009 wurde beim Landesgericht G das Konkursverfahren eröffnet. Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung beschäftigte das Unternehmen 35 Mitarbeiter (8 Angestellte, 21 Arbeiter und 6 Lehrlinge). Das Gericht ordnete gleichzeitig mit der Eröffnung des Konkurses mit Beschluss vom 30.03.2009 die Schließung des Unternehmens an.

Aus dem Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens ergibt sich, dass die GmbH Verbindlichkeiten in Höhe von etwa € 5.060.000,00 hatte. Diesen Verbindlichkeiten standen Aktiva im Wert von etwa € 2.703.000,00 gegenüber (Betriebsliegenschaft und Kundenforderungen). Die Überschuldung wurde mit € 2.357.000,00 ausgewiesen. Als Gründe für die Überschuldung gab der Beschwerdeführer das schwierige Marktumfeld in der stahlverarbeitenden Industrie in den Jahren 2008 und 2009 und den Wegfall eines dauerhaften Auftraggebers aus der Papierindustrie an. Die Firma V GmbH habe zum Ende 2008 einen dauerhaft bestehenden Rahmenlieferungsvertrag aufgekündigt. Die Primärschuldnerin hat 80 Prozent ihres Umsatzes mit diesem Auftraggeber erzielt (SV Gutachten Mag. J.L , Seite 61).

Aus der vorläufigen Bilanz zum 31.12.2008 ergibt sich, dass die GmbH im Jahr 2007 Kredit- und Darlehensverbindlichkeiten in Höhe von € 1.455.816,30 hatte. Es bestanden ein Darlehen in Höhe von € 400.000,00 beim F.Fond und Kreditverbindlichkeiten in Höhe von € 1.055.816,30 bei der A.Bank . Im Jahr 2008 erfolgte eine Umschuldung zur S.Bank und stiegen die Kredit- und Darlehensverbindlichkeiten auf € 2.663.306,73 an. Die Darlehensforderung des F.Fonds zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung betrug € 405.331,45 (Anmeldungsverzeichnis der Gläubiger im Konkurs, ON 90).

Als Gründe für die Insolvenz nannte der Masseverwalter den Wegfall des Hauptauftraggebers. Schließlich war die kostenintensive, angespannte Lage am Stahlmarkt ein unlösbares Problem für die Firma. Man habe Stahl deutlich teurer als ursprünglich für gelegte Angebote kalkuliert einkaufen müssen.

Der Verkehrswert der Betriebsliegenschaft wurde vom Sachverständigen in Höhe von € 1.481.535,00 ermittelt (SV-Gutachten Dr. G.H im Verfahren beim LG Klagenfurt 5t , Seite 24). Diese Liegenschaft war aufgrund der Pfandurkunde vom 29.05.2008 mit einem Höchstbetragspfandrecht in Höhe von € 2.000.000,00 zu Gunsten der Bank belastet. Ein weiteres Pfandrecht in vollstreckbarer Höhe von € 61.623,19 bestand zu

Gunsten der Krankenkasse . Die Kundenforderungen des Unternehmens wurden mit Globalzessionsvereinbarung vom 29. Mai 2008 an die Bank abgetreten.

Die Mitarbeiter des Unternehmens (35 Personen) machten vor allem Löhne der Zeiträume Februar und März 2009, sowie Abfertigungsansprüche geltend (Anmeldungsverzeichnis, ON 65-87).

Die größten Gläubiger neben der Bank mit Forderungen in Höhe von € 2.547.743,43 (unbedingte Konkursforderungen) und € 358.941,84 (bedingte Konkursforderungen) waren der A F.Fond mit Forderungen in Höhe von € 405.331,45, das Finanzamt mit Forderungen in Höhe von € 309.375,97, die Krankenkasse mit Forderungen in Höhe von € 187.075,88, die V.B GmbH mit Forderungen in Höhe von € 144.317,73 und die Firma C T GmbH mit Forderungen in Höhe von € 131.487,44.

Der Masseverwalter verkaufte im Konkursverfahren die Betriebsliegenschaft um den Bruttokaufpreis in Höhe von € 2.400.000,00 an die Z GmbH mit Sitz in D (FN 123abc). Der Kaufpreis floss abzüglich der Sondermassekosten (Grunderwerbsteuer, Gerichtsgebühren) an die Hausbank als Hypothekargläubigerin. Diese Gesellschaft erwarb auch die Maschinen und Einrichtungsgegenstände des Unternehmens in Höhe von € 204.000,00 brutto.

Die Konkursforderungen betrugen € 3.243.528,17; die Konkursquote betrug 3,4859%. Das Finanzamt erhielt, ausgehend von angemeldeten Forderungen in Höhe von € 309.375,97, den Betrag in Höhe von € 10.784,54 (Verteilungsentwurf, ON 50). Mit rechtskräftigem Beschluss vom 18.05.2011 wurde der Konkurs aufgehoben.

Vor Erlassung des Haftungsbescheides wurde der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 8. Juli 2011 unter ausführlicher Darlegung der Rechtslage ersucht, die Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben bekannt zu geben. Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer, eine Liquiditätsrechnung zu erstellen und wies darauf hin, dass in dieser Aufstellung sämtliche Gläubiger der Primärschuldnerin sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein müssen.

Der Beschwerdeführer übermittelte dem Finanzamt das Gutachten des Sachverständigen Mag. J.L vom 21.09.2009 im Strafverfahren beim Landesgericht wegen grob fahrlässiger Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen. Daraus ergebe sich für gegenständliche Haftungssache, dass die Primärschuldnerin bereits im Oktober 2008 zahlungsunfähig gewesen sei.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2012 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 148.772,33 heran. Die Abgaben wurden nach Art, Höhe und Zeitraum gegliedert, dargestellt und setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/2008	38.485,82

Umsatzsteuer	01/2009	10.000,00
Umsatzsteuer	02/2009	10.000,00
Lohnsteuer	2008	13.929,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	402,85
Dienstgeberbeitrag	2008	4.421,58
Dienstgeberbeitrag	01-03/2009	11.310,83
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-03/2009	1.519,52
Lohnsteuer	01-03/2009	41.630,04
Säumniszuschlag 1	2008	1.903,87
Säumniszuschlag 1	2009	393,51
Säumniszuschlag 1	2010	680,00
Zwang- und Ordnungsstrafe	2009	150,00
Umsatzsteuer	2008	7.945,08
Umsatzsteuer	2009	6.000,00
	Summe:	148.772,33

In der Begründung wurde unter Hinweis der abgabenrechtlichen Bestimmungen darauf hingewiesen, dass die Nichtabfuhr der selbst zu berechnenden Abgaben eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 27.2.2012 wendet der Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Bescheides mangels einer Begründung ein. In der Begründung würden lediglich abgabenrechtliche Bestimmungen zitiert. Daher sei dem angefochtenen Bescheid die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht zu entnehmen. Es fehle an der Darstellung des Sachverhaltes, aus welchem sich die schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer ableiten ließe. Der angefochtene Bescheid sei daher unwirksam.

Der Beschwerdeführer sei bis kurz vor Konkurseröffnung (gemeint: bis 19.3.2009) Geschäftsführer gewesen. Dabei sei dem Beschwerdeführer keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Last zu legen, weil dieser nach Maßgabe der vorhandenen Mittel alle Gläubiger gleich behandelt habe und ab Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im Jänner 2009 im Hinblick auf die Vorbereitung des Konkursverfahrens keine Zahlungen mehr habe leisten dürfen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung 10/2008 führte der Beschwerdeführer aus, er habe die Umsatzsteuervoranmeldung eingebracht und resultiere die Nachforderung aus einer späteren Festsetzung des Finanzamtes am 26.01.2009 laut Auszug aus dem Steuerkonto. Zu diesem Zeitpunkt sei die GmbH bereits zahlungsunfähig gewesen. Diese

Festsetzung sei innerhalb der gesetzlichen Frist von 60 Tagen vor Konkursöffnung erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte als Geschäftsführer innerhalb dieser Frist das Finanzamt nicht mehr durch Bezahlung gegenüber den anderen Gläubigern bevorzugen dürfen. Der Beschwerdeführer habe aufgrund der Einhaltung der insolvenzrechtlichen Bestimmungen, insbesondere des § 69 Abs. 2 IO keine schuldhafte Verletzung von einem Geschäftsführer auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten zu verantworten.

Der angefochtene Bescheid enthalte keine Sachverhaltsfeststellungen, aufgrund derer dem Beschwerdeführer die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten anzulasten wäre. Das Zitieren abgabenrechtlicher Bestimmungen und die Aufzählung nicht entrichteter Abgaben genüge nicht, um eine schuldhafte Verletzung der einem Geschäftsführer auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten, zu begründen.

Mit dem Schriftsatz vom 26.04.2012 reichte der Beschwerdeführer die Saldenlisten für den Zeitraum 1-12/2008, 1-3/2009 und die Bankkontenauszüge von drei Kreditkonten bei der Bank nach.

Schriftlich führte der Beschwerdeführer zum Betriebsmittelkonto Nr. 12x bei der Bank aus, dass sich der Rückstand vom Dezember 2008 in Höhe von € 596.185,36 auf € 706.734,27 im Jänner 2009 erhöht habe. Im Februar hafteten am Betriebsmittelkonto schließlich € 603.735,04 unberichtigt aus. Die Verringerung des Saldos im Zeitraum Jänner/Februar 2009 erkläre sich daraus, dass sich der Kontostand durch einlangende abgetretene Kundenforderungen aufgrund des Globalzessionsvertrages vom 29. Mai 2008 reduziert hat. Dieser Globalzessionsvertrag sei anfechtungsfest und vom Masseverwalter im Konkursverfahren auch nicht bekämpft worden.

Der Beschwerdeführer führte zu den drei Kreditkonten aus, dass die Kontostände iHv € 1.200.000,00, € 327.713,61 und € 254.231,65 im Zeitraum Dezember 2008 bis Februar 2009 unverändert gleich hoch geblieben sind.

Tabellarisch wurden die Veränderungen der Verbindlichkeiten bei den Banken, der Krankenkasse und dem Finanzamt wie folgt dargestellt:

Stand	Dez 08	Jan 09	Feb 09
B. 50332-50000	-4.818,80	-1.332,29	-2.102,55
S. 00001-37184	569.185,36	706.734,27	603.735,04
S. 00007-31416	327.713,61	327.713,61	327.713,61
S. 00001-61912	1.201.065,01	1.201.065,01	1.200.000,00
S. 00007-31424	254.231,65	254.231,65	254.231,65
Lieferantenverbindlichkeiten	988.622,86	989.766,81	1.106.541,30
Finanzamt Verbindlichkeiten	207.885,23	94.754,03	75.578,69
GKK Verbindlichkeiten	33.620,32	58.841,73	79.425,33

Gemeinde KommSt	728,30	2.735,37	4.326,98
Lohn- u. Gehaltsverrechnung	62.376,98	47.150,43	39.433,76
	3.640.610,52	3.681.660,62	3.688.883,81

Schließlich wendet der Beschwerdeführer ein, es habe im Jänner 2009 nur mehr "Zug um Zug" Zahlungen gegeben und habe insoweit eine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes nicht stattgefunden. Auch aus dem Sachverständigengutachten des Mag. J.L ergebe sich, dass die Primärschuldnerin sämtliche Verbindlichkeiten beim Finanzamt zeitgerecht entrichtet hat.

Aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Saldenlisten des Unternehmens für das Jahr 2008 und 1-3/2009 und dem vorgelegten Auszug aus dem Betriebsmittelkonto bei der Hausbank ergibt sich, dass Lieferantenverbindlichkeiten zum Teil, Löhne und Gehälter, Leasingraten für einen PKW E.k 9i, dem Furhpark des Unternehmens mitsamt Versicherungen, Leasingraten der J Süd, samt Strom- und Telefonrechnungen bis einschließlich Jänner 2009 regelmäßig bezahlt wurden.

Zum 28.02.2009 hafteten am Betriebsmittelkonto (Kontokorrentkonto) bei der Hausbank ein Saldo in Höhe € 603.735,03 unberichtet aus.

In der mündlichen Verhandlung vom 16.09.2015 wiederholte der Vertreter das bisherige ausführliche Beschwerdevorbringen. Ab Mitte Jänner 2009 hätte der Beschwerdeführer mangels vorhandener Liquidität über das Betriebsmittelkonto nicht mehr verfügen können. Insbesondere wären keine Löhne mehr ausbezahlt worden. Soweit Abgaben und Säumniszuschläge erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens festgesetzt wurden, liege eine schuldhafte Pflichtverletzung an deren Nichtentrichtung nicht mehr vor. Eine Gläubigerbenachteiligung liege nicht vor. Dies sei bereits zuvor im Strafverfahren beim Landesgericht festgestellt worden. Vielmehr ergebe das Sachverständigengutachten im gerichtlichen Strafverfahren, dass während der Geschäftsführungstätigkeit des Beschwerdeführers sämtliche Abgaben ordnungsgemäß bezahlt worden wären.

Der Umstand, dass sich Abgaben im Nachhinein als unrichtig berechnet erwiesen hätten, könne dem Beschwerdeführer nicht als schuldhafte Pflichtverletzung angelastet werden. Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung Oktober 2008 werde eingewendet, dass diese Nachforderungen der Vorauszahlungszeiträume Jänner bis Oktober 2008 enthalte. Es ergäbe sich bei Aufteilung auf zehn Monate ein monatlicher Fehlbetrag in Höhe von etwa € 3.800,00. Im Hinblick auf die Größe des Unternehmens und die hohen Zahlungen, seien derartige Fehlbeträge dem Beschwerdeführer nicht erkennbar gewesen.

Aus abgabenbehördlicher Sicht ist festzustellen, dass die Primärschuldnerin vorerst ihren abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen ist und die Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen im Jahr 2008 regelmäßig gemeldet und in der gemeldeten Höhe entrichtet hat. Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2008 ergab sich sodann aufgrund einer Außenprüfung im Jänner 2009 hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Oktober 2008 und wurde am

26.01.2009 die Nachforderung in Höhe von € 40.973,54 festgesetzt und am Abgabenkonto verbucht (Abgabenkonto, Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, ABNr. 76u9). Das Finanzamt hat daher im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung die Zahllast für den Oktober 2008 in Höhe von € 40.973,54 anstatt der bisher gemeldeten Zahllast in Höhe von € 15.200,89 festgesetzt. Die Umsatzsteuerzahllasten der Voranmeldungszeiträume Jänner bis Oktober 2010 wurden nachweislich mit zu geringen Zahllasten gemeldet und entrichtet. Ähnlich verhält es sich mit den Lohnabgaben des Jahres 2008, welche unterjährig in zu geringer Höhe gemeldet und entrichtet worden sind. Diese Lohnabgaben hätten während des Lohnzahlungszeitraumes 2008 zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeiten entrichtet werden müssen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, ABNr. 9087/1999).

Schließlich hat das Finanzamt die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2012 als unbegründet abgewiesen und festgestellt, dass die vorgelegten Saldenlisten, Kontoauszügen der Monate 1-12/2008 und des Kassajournales 1-2/2009 keine detaillierte rechnerische Darstellung jener Beträge beinhaltet, welche im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben bei Gleichbehandlung aller Gläubiger, dem Finanzamt zu entrichten gewesen wären.

Über die Beschwerde wurde erwogen :

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

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

Unbestritten ist, dass die Abgaben, für die der Beschwerdeführer neben weiteren Geschäftsführer zur Haftung herangezogen wird, infolge Schließung des Unternehmens und Aufhebung des Konkursverfahrens nicht mehr einbringlich sind.

Unbestritten ist weiters, dass der Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum als vertretungsbefugter Geschäftsführer neben dem weiteren Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert

haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, ZI. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, soferne diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, ZI. 2001/15/0029).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Bezahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürfen somit Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind sie wie auch andere Schuldigkeiten anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Beschwerdeführers für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der Primärschuldnerin (GesmbH) das Gleichmäßigkeitsgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp. "Zug um Zug" Leistungen für Leasingraten, KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten und des gleichbehandlungsgrundsatzes dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Dem Beschwerdeführer wurde im Zuge des Haftungsverfahrens die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Aus den vorgelegten Saldenlisten und dem Betriebsmittelkonto ergibt sich, dass die Primärschuldnerin im Jänner 2009 Löhne, Gehälter, Leasingraten für den Fuhrpark und

verschiedene Zug um Zug Zahlungen angewiesen hat. Die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten wurden indes nicht mehr in voller Höhe zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen entrichtet.

Daraus schließt der Richter beim Bundesfinanzgericht, dass nachweisbar eine Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der Fälligkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben nicht mehr stattgefunden hat. Vielmehr wurden solche Zahlungen geleistet, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes unbedingt notwendig waren. Ein Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger wurde damit im verfahrensgegenständlichen Haftungsverfahren nicht vollständig erbracht.

Soweit der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung meint, durch Bezahlung der "Zug-um-Zug" Geschäfte sei keine Gläubigerbenachteiligung bewirkt worden, ist darauf hinzuweisen, dass auch darin eine Gläubigerbenachteiligung liegen kann.

Soweit der Beschwerdeführer meint, dass aus den Saldenlisten und den erstellten, vorgelegten Tabellen ersichtlich sei, dass das Finanzamt im Gegensatz zu anderen Gläubigern besser gestellt worden sei, ist zu darauf hinzuweisen, dass die Primärschuldnerin im Jänner 2009 durchaus noch solche Zahlungen zur Gänze geleistet hat, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig waren. Die Primärschuldnerin hat im Jänner 2009 - entgegen dem Vorbringen - noch Löhne, Gehälter, Leasing-, Versicherungsraten für Fahrzeuge und auch Lieferantenforderungen vom Betriebsmittelkonto bei der Hausbank bezahlt. Auch Zahlungen aus der Kassa wurden vorgenommen.

Mit den vorgelegten Saldenlisten ist dem Beschwerdeführer der vollständige Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben nicht gelungen. Schließlich beträgt der gesamte Schaden bzw. Abgabenausfall des Finanzamtes insgesamt € 309.000,00.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind (Zug um Zug - Leistungen für KFZ, Treibstoff, Strom).

Der Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben hat der Beschwerdeführer damit nicht ausreichend erbracht, weil die Tabelle nicht auf die gesetzlichen Fälligkeiten der jeweiligen haftungsverhangenen Abgaben abgestellt und auch die Umsatzsteuerzahllasten des Jahres 2008 und deren gesetzliche Fälligkeiten nicht berücksichtigt hat. Fest steht aufgrund der vorgelegten Tabelle auch, dass die laufenden Abgabenschulden bis zur Konkursöffnung laufend angestiegen sind, weil diese nicht mehr vollständig gemeldet und entrichtet wurden.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung am 16.9.2015, dem Beschwerdeführer seien hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen im Jahr 2008 die monatlichen Fehlbeträge in Höhe von durchschnittlich € 3.800,00 angesichts der Größe des Unternehmens und der Höhe der jeweiligen Zahlungen nicht aufgefallen, vermag den Beschwerdeführer vom

Vorwurf einer schuldenhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht zu befreien. Die termingerechte Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen gehört nämlich zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (Geschäftsführers) einer GmbH.

Aus dem Verzeichnis der angemeldeten Forderungen im Konkurs ergibt sich zur Frage des Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin, dass die Primärschuldnerin bereits seit Mitte des Jahres 2008 Zahlungsschwierigkeiten gehabt hatte und ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr in voller Höhe nachgekommen ist.

Zum Teil erhielten Warenlieferanten und Spediteure ab November 2008 keine Bezahlung mehr für ihre Lieferungen und Leistungen. Aus diesen Umständen leitet sich schlüssig ab, dass die Primärschuldnerin - wie auch in der Beschwerde vorgebracht - im Laufe des Monates Jänner 2009 zahlungsunfähig geworden ist, und ihren laufenden Verpflichtungen endgültig nicht mehr nachkommen konnte.

Aufgrund dieses Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft bereits vor der Konkursöffnung eingetreten ist und daher solche Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeiten im Monat Februar 2009 und danach liegen, keine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer vorliegt. Hinsichtlich dieser Abgaben wird insoweit von einer Haftungsinanspruchnahme Abstand genommen.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Form, sondern nur zum Teil erbracht, sodass das Finanzamt auf Grund der Sach- und Rechtslage sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung daher zur Annahme berechtigt war, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der zeitlich vorgelagerten Abgabenschulden auf Grund der Missachtung des Gleichmäßigkeitssgebotes der Abgabenzahlungspflicht schulhaft nicht nachgekommen ist und er daher konsequenterweise für betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, ZI. 2001/17/0159).

Soweit der Beschwerdeführer meint, die verfahrensgegenständlichen Abgaben wären erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens festgesetzt worden und treffe ihn daher aus diesem Grunde keine Verantwortung an der Nichtentrichtung der Nachforderung, ist darauf hinzuweisen, dass der maßgebliche Zeitpunkt der Prüfung der Gleichbehandlung aller Gläubiger, derjenige ist, in welchem diese Abgaben aufgrund des Gesetzes fällig geworden sind.

Die verschuldensunabhängige Haftung für die Lohnsteuer ergibt sich - wie bereits oben dargelegt - im Übrigen bereits aus § 78 Abs. 3 EStG 1988. Demnach haftet man für Lohnabgaben aus bezahlter Löhne verschuldensunabhängig.

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit

der Abgaben (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 26. Januar 1999, ZI. 98/14/0114). Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 17. Oktober 2001, ZI. 2001/13/0127).

Nach § 78 Abs. 1 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, dh in jenem Zeitpunkt, in welchem er als Arbeitgeber Geldbeträge unter dem Titel Lohn bezahlt. Gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. ist die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag des Folgemonates abzuführen. Für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind entsprechende Bestimmungen in § 41 Abs. 3 FLAG 1967 und § 43 Abs. 1 FLAG 1967 enthalten. Gemäß § 11 Abs. 1 IESG gehen Forderungen, die die Dienstgeber nach § 1 IESG haben ohne Änderung des Rechtsgrundes auf den Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds über. Die Erfüllung dieser übergegangenen Forderungen durch Zahlungen an den Fonds stellt für den Masseverwalter "Lohnzahlung" im Sinne des § 78 Abs. 1 EStG 1988 dar und besteht mit dieser Zahlung auch die Pflicht die Lohnsteuer der Arbeitnehmer einzubehalten abzuführen.

Nach Ansicht des Richters beim Bundesfinanzgericht ist die Geltendmachung der Haftung für diese Lohnabgaben betreffend den Lohnzahlungszeitraum Februar, März 2009 gegenüber dem Beschwerdeführer daher aus rechtlichen Gründen nicht möglich, weil diese Zahlungen nicht mehr durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer veranlasst wurden. Diese Zahlung der zugrundeliegenden Löhne, Gehälter, Kündigungsentschädigungen und Abfertigungen erfolgten nach Eröffnung des Konkursverfahrens, durch den Insolvenz-Ausfallsgeld-Fond. Die Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnabgaben geht bei Erstattung der Leistungen des Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds auf den Masseverwalter über.

Ähnlich verhält es sich mit Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit nach der Konkursöffnung liegt. Daher wird von der Heranziehung zur Haftung hinsichtlich solcher Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit im Monat Februar 2008 und später eintritt, Abstand genommen. Aus der dargelegten Aktenlage ergibt sich schlüssig, dass die GmbH ab Ende Jänner 2009 zahlungsunfähig war.

Dies gilt nicht hinsichtlich der bestehenden Lohnsteuer für den Lohnzahlungszeitraum Jänner 2009, weil für die Lohnsteuer verschuldensunabhängig gehaftet wird. Der Beschwerdeführer hätte daher für die Entrichtung der Lohnsteuer hinsichtlich der im Jänner 2009 ausbezahlten Löhne vorsorgen müssen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, ABNr. 9087/1999).

Die haftungsgegenständlichen Abgaben stellen sich daher wie folgt dar:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/2008	38.485,82

Lohnsteuer	2008	13.929,23
Zuschlag zum DG	2008	402,85
Dienstgeberbeitrag	2008	4.421,51
Umsatzsteuer	2008	7.945,08
Lohnsteuer	01/2009	6.251,91

Der Haftungsbetrag in Höhe von insgesamt € 71.436,40 verringert sich um die erhaltene Konkursquote in Höhe von € 10.784,54 (Konkursakt, Verteilungsentwurf, ON 50) auf € 61.651,86.

Die Feststellungen zum Eintritt der Zahlungsunfähigkeit ergeben sich aus dem Beschwerdevorbringen und der Aktenlage, aus welcher sich ergibt, dass das Unternehmen bis Ende Jänner 2009 Zahlungen geleistet hat.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im *Ermessen der Abgabenbehörde*, die sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. Juni 1990, ZI. 89/15/0067).

Die gegenständlichen Abgaben sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Das Finanzamt hat den Beschwerdeführer neben weiteren Geschäftsführern zur Haftung herangezogen. Aufgrund des Geburtsjahres (1958) des Beschwerdeführers ist davon auszugehen, dass er noch im Erwerbsleben tätig sein wird. Es ist daher begründet davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer neben dem weiteren Geschäftsführer durchaus in der Lage sein wird, zumindest einen Teil des eingetretenen Abgabenausfalles wieder gut machen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Bf. neben dem weiteren Geschäftsführer für die im Bescheid des Finanzamtes angeführten Abgaben dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

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, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Oktober 2015