

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
den Richter Mag. Alfred Zinöcker  
in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, gegen den Bescheid des  
Finanzamtes Linz vom 15. Juni 2011 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für  
Abgabenschuldigkeiten der Firma X-GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Haftungsanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/09	15.02.2010	4.050,45
Körperschaftsteuer	04-06/10	17.05.2010	427,52
Säumniszuschlag	2009	16.03.2010	77,77
<b>Summe</b>			<b>4.555,74</b>

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29.6.2007 wurde die Firma X-GmbH gegründet, die sich mit Planung, Produktion und Vertrieb von Fertigteilhäusern und Fertigteilkellern beschäftigte. Gesellschafter und selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer waren A (Beschwerdeführer) und B.

Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 20.5.2010 das Konkursverfahren eröffnet, welches nach Schlussverteilung am 2.3.2011 wieder aufgehoben wurde. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote in Höhe von 2,168576%. Am 14.6.2013 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

In einem Vorhalt vom 5.4.2011 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer (und in einem inhaltsgleichen Vorhalt auch den zweiten Geschäftsführer) auf das bereits beendete Konkursverfahren hin. Er sei als Geschäftsführer der Gesellschaft für die Entrichtung der Abgaben aus den Gesellschaftsmitteln verantwortlich gewesen. Folgende Abgabenschuldigkeiten, die vor Konkurseröffnung fällig gewesen wären, seien nicht entrichtet worden:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	12/09	4.140,23
Lohnsteuer	02/10	1.469,04
Lohnsteuer	03/10	995,60
Lohnsteuer	01-05/10	3.239,24
Körperschaftsteuer	04-06/10	437,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/10	694,24
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/10	532,13
Dienstgeberbeitrag (DB)	01-05/10	1.277,15
Zuschlag zum DB	02/10	55,54
Zuschlag zum DB	03/10	42,57
Zuschlag zum DB	01-05/10	102,17
Verspätungszuschlag	12/09	408,65
Säumniszuschlag A	2009	79,49
Säumniszuschlag A	2010	102,16
Säumniszuschlag B	2010	51,08
<b>Summe</b>		<b>13.626,29</b>

Diese Abgaben seien bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Beschwerdeführer 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.

In einer Stellungnahme vom 10.5.2011 wurde dazu ausgeführt, dass ausreichende liquide Mittel gefehlt und die Überweisungen durch die Hausbank eingestellt worden wären. Zwischen der Hausbank (VKB und Oberbank) und der Firma habe es auch eine Zessionsvereinbarung gegeben, so dass der Zugriff auf Außenstände bzw. Forderungen an Kunden nicht möglich gewesen sei. Der Großteil der nicht rechtzeitig bezahlten Abgaben beträfe die Umsatzsteuer 12/2009 und die Lohnabgaben für die Monate Jänner bis Mai 2010, welche kurz nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit fällig geworden seien. Die Lohnabgaben seien auch aus GPLA-Prüfungen entstanden, welche im Nachhinein festgesetzt worden seien und ebenfalls in den Zahlungsunfähigkeitszeitraum fallen würden. Aus der Saldenentwicklung betreffend das betriebliche Girokonto gehe eindeutig hervor, dass bereits ab Beginn des Jahres 2010 der Rahmen permanent erschöpft gewesen sei. Lieferantenverbindlichkeiten seien ebenfalls stetig angestiegen und hätten nicht mehr bezahlt werden können. Die Hoffnung auf den Erlös-Eingang eines Großauftrages (Firma Y) habe sich wegen Mängeln zerschlagen, sodass es innerhalb kürzester Zeit zur Illiquidität gekommen sei. Anfang April habe es noch Verhandlungen mit der Firma Y gegeben. Diese habe bis kurz vor Konkurseröffnung noch rund 100.000 € bezahlen wollen, wozu es jedoch nicht mehr gekommen sei. Wegen fehlender vorhandener Mittel hätten sämtliche bestehende Verbindlichkeiten ab der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit nicht mehr ausbezahlt werden können. Der Beschwerdeführer sei stets bemüht gewesen, eine Gleichbehandlung aller im Konkursverfahren beteiligter Gläubiger herbeizuführen. Was die Bezahlung bzw. Nichtbezahlung betreffe, seien das Finanzamt und alle anderen Ämter und Behörden sowie Lieferanten und Mitarbeiter gleich behandelt worden. Dem Beschwerdeführer sei natürlich bewusst gewesen, dass in diesem Stadium der Zahlungsunfähigkeit eine Gläubigerbevorzugung später fatale Auswirkungen für ihn zur Folge gehabt hätte. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft in der Vergangenheit immer termingerecht ihren Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sei. Dies betreffe im Besonderen die laufenden Abgaben beim Finanzamt. Da auch seitens des Masseverwalters keine Beanstandungen betreffend eine Gläubigerbevorzugung hervorgekommen seien, was eine Rückforderung des bevorzugten Gläubigerbetrages zur Folge gehabt hätte, sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft sich bis zum Eintritt des Konkurses absolut korrekt im Umgang mit allen beteiligten Parteien verhalten habe.

Der gleichlautenden Stellungnahme betreffend den zweiten Geschäftsführer wurden Auszüge aus den Girokonten der Gesellschaft bei der VKB und der Oberbank angeschlossen.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurden eine Ablichtung eines mit der Oberbank im September 2009 abgeschlossenen Zessionskredites der Gesellschaft über 70.000 € sowie der Zessionsvermerk für die Buchhaltung der Gesellschaft übermittelt. Der Zessionskredit beinhaltet als Sicherstellung unter anderem auch eine "Globalzession aller bestehenden und künftigen Forderungen und Aufträge im Rahmen der Geschäftsverbindung gegenüber

sämtlichen Kunden". Für die Kreditausnutzung wurde eine "Mindestdeckung von 125 %" gefordert.

Mit Haftungsbescheid vom 15.6.2011 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer (und mit einem inhaltsgleichen Bescheid auch den zweiten Geschäftsführer) gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende aushaftende Abgabenschulden der Gesellschaft in Anspruch:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag</b>
Umsatzsteuer	12/09	15.02.2010	4.140,23
Lohnsteuer	02/10	15.03.2010	1.469,04
Lohnsteuer	03/10	15.04.2010	995,60
Lohnsteuer	01-05/10	15.06.2010	3.239,24
Körperschaftsteuer	04-06/10	17.05.2010	437,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/10	15.03.2010	694,24
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/10	15.04.2010	532,13
Dienstgeberbeitrag (DB)	01-05/10	15.06.2010	1.277,15
Zuschlag zum DB	02/10	15.03.2010	55,54
Zuschlag zum DB	03/10	15.04.2010	42,57
Zuschlag zum DB	01-05/10	15.06.2010	102,17
Verspätungszuschlag	12/09	14.06.2010	408,65
Säumniszuschlag A	2009	16.03.2010	79,49
Säumniszuschlag A	2010	18.06.2010	102,16
Säumniszuschlag B	2010	16.08.2010	51,08
<b>Summe</b>			<b>13.626,29</b>

Das Finanzamt erblickte dabei laut Bescheidbegründung vor allem im Abschluss des Zessionsvertrages eine schuldhafte Pflichtverletzung. Diese Zession stelle jedenfalls eine Benachteiligung der Finanzverwaltung dar, weil dadurch die Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Steuern verursacht worden sei. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 18.7.2011 Beschwerde (damals Berufung) erhoben. In der Begründung wurde zunächst darauf hingewiesen, dass die Gesellschaft ab Jahresbeginn 2010 praktisch keinen Geschäftsbetrieb mehr geführt habe. Die Dienstverhältnisse seien beendet gewesen. Es wären dementsprechend auch keine Zahlungen mehr geleistet worden. Laufende Daueraufträge seien von den Banken nur mehr dort mehr durchgeführt worden, wo die Geschäftsbanken der Gesellschaft noch Interesse an der Durchführung der Zahlungen hatten. Weitere

Zahlungen vom Geschäftskonto seien von den Banken nicht mehr zugelassen worden. Dazu wurden die Umsatzübersichten zum Konto der Gesellschaft bei der Oberbank vorgelegt. Aus diesen sei etwa ersichtlich, dass am 02.03.2010 ein Betrag von 390,49 € zu Gunsten der BMW Austria Bank GmbH abgebucht, diese Abbuchung aber mit sofortiger Lastschrift wieder rückgängig gemacht worden sei. Das gleiche gelte für die Überweisung vom selben Tag an die Ford Bank Austria im Betrag von 695,51 €. Zahlungen von den Bankkonten wären den Geschäftsführern nicht mehr möglich gewesen, da die Kreditrahmen ausgeschöpft waren. Es ergäbe sich somit eindeutig, dass die Gesellschaft keine Mittel mehr zur Verfügung hatte, allfällige Forderungen zu begleichen. Die Oberbank habe das Konto im Wesentlichen noch mit Bankspesen und Bankzinsen belastet. Andere Überweisungen hätten von diesem Konto nicht mehr durchgeführt werden können. Auch aus der beigefügten Umsatzliste betreffend das Konto bei der Volkskreditbank gehe hervor, dass nur in einem geringfügigen Umfang Einziehungs- und Daueraufträge von der Bank auch tatsächlich durchgeführt wurden, die Überweisung von größeren Beträgen sei von der Bank mangels Deckung abgelehnt worden. Die mit dem bekämpften Haftungsbescheid eingeforderten Beträge gingen im Wesentlichen auf die nach Eröffnung des Konkursverfahrens durchgeföhrte Außenprüfung des Finanzamtes zurück. Diese Forderungen seien erst mit Bescheid vom 10.08.2010 der GmbH bzw. der Masseverwalterin gegenüber festgesetzt worden. Zu diesem Zeitpunkt hätten die Geschäftsführer der Gesellschaft infolge Insolvenzeröffnung nicht mehr die Möglichkeit gehabt, diese Forderungen zu bezahlen. Insoweit im bekämpften Bescheid eine Haftung des Beschwerdeführers für Säumniszuschläge und Zinsen vorgesehen sei, sei der Bescheid rechtswidrig, da eine Haftung des Geschäftsführers für derartige Forderungen nicht bestehe. Eine Geltendmachung der Haftung setze unter anderem voraus, dass die Abgabenschuld des Vertretenen nicht etwa schon durch (teilweise) Zahlung erloschen ist. Im Insolvenzverfahren der Gesellschaft sei an die Gläubiger, somit auch an das Finanzamt Linz, eine Quote von 2,1 % ausgeschüttet worden. Diese teilweise Zahlung finde im bekämpften Bescheid überhaupt keine Berücksichtigung, was eine Rechtswidrigkeit des Bescheides bewirke. Hinsichtlich der für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag geltend gemachten Haftung sei darauf zu verweisen, dass von der Gesellschaft im Jahr 2010 keine Gehälter und Löhne mehr bezahlt worden seien, so dass die Berufung der Erstbehörde auf die Verpflichtung des Geschäftsführers, dass er dafür zu sorgen habe, dass von Lohnzahlungen jedenfalls Lohnsteuer bezahlt wird, vollkommen ins Leere gehe. Die Erstbehörde habe sich in keiner Form mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers in erster Instanz, die Haftung würde ihm gegenüber nur für Forderungen geltend gemacht, welche kurz nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit eingetreten sind, auseinandergesetzt. Dies wäre aber geboten gewesen. Dieses Vorbringen sei schon deshalb relevant, da der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit mit Beginn des Jahres 2010 durch die nachfolgende Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Mai 2010 dokumentiert sei. Die Erstbehörde habe dadurch das Verfahren mit einer Mangelhaftigkeit belastet, indem sie die ihr obliegende Ermittlungspflicht verletzt habe. Nachdem die Erstbehörde aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen (UVA-

Meldungen für die Monate Jänner bis März 2010, durchgeführte Außenprüfung) schon über substantielle Hinweise darauf verfügt habe, dass die Gesellschaft bereits Anfang des Jahres 2010 praktisch mittellos gewesen sei, hätte sie diesbezüglich weitere Ermittlungen anstellen müssen. Diese Ermittlungen hätten ergeben, dass den Geschäftsführern ab Beginn des Jahres 2010 keine Zahlungen für die vertretene GmbH mehr möglich gewesen wären. Der Beschwerdeführer habe als Geschäftsführer der Gesellschaft alle Gläubiger gleich behandelt, insofern als er willentlich keine Zahlungen mehr an irgendwelche Gläubiger geleistet habe. Die Behörde habe sich auch mit diesem bereits im Verfahren erster Instanz vorgebrachten Argument in keiner Form auseinandergesetzt, auch daraus folge eine Mängelhaftigkeit des erstinstanzlichen Verfahrens. Hätte die Erstbehörde "die Frage der Gleichbehandlung ermittelt", hätte sie erkannt, dass der Berufungswerber als Geschäftsführer keine Zahlungen mehr an irgendwelche Gläubiger geleistet hatte und daher keinen Haftungstatbestand gesetzt habe. In eventu werde vorgetragen, dass sich selbst bei einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes die Vertreterhaftung nur auf jenen Betrag beschränke, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger das Finanzamt mehr bekommen hätte, als es infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (vgl. VwGH 11.05.2000, 2000/16/0347). Im Insolvenzverfahren der Gesellschaft wären insgesamt Forderungen von nahezu 800.000,00 € angemeldet worden. Diese Forderungen wären im Wesentlichen auch schon zu Jahresanfang 2010, somit vor Fälligwerden der gegenständlichen Forderungen der Abgabenbehörde, vorhanden gewesen. Selbst wenn es so gewesen wäre, dass die Gesellschaft im Zeitraum Jänner 2010 bis zur Konkursöffnung in Summe einen Gesamtbetrag von beispielsweise Euro 8.000,00 an einzelne Gläubiger ausbezahlt hätte - was aber bei weitem nicht der Fall gewesen wäre, sondern es habe sich tatsächlich um einen bedeutend niedrigeren Betrag gehandelt - wäre die Haftung des Finanzamtes auf einen Betrag von 1 % der jetzt geltend gemachten Forderung, somit einen Betrag von ca. 140,00 € beschränkt. Angesichts der Geringfügigkeit dieses Betrages hätte die Erstbehörde im Rahmen der ihr aufgetragenen Ermessensübung von einer Geltendmachung der Haftung Abstand nehmen müssen.

Über das Vermögen des Beschwerdeführers wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Steyr vom 4.2.2013 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. In diesem Verfahren wurde die Haftungsschuld als Insolvenzforderung angemeldet und vom Insolvenzverwalter festgestellt. Am 22.4.2013 wurde ein Zahlungsplan angenommen. Demzufolge erhalten die Insolvenzgläubiger eine Quote von 15 %, zahlbar wie folgt: Die ersten zwei Teilquoten von je 1,25 % sind am 1.4.2014 und 1.4.2015, die weiteren fünf Teilquoten von je 2,5 % sind jeweils am 1.4. der Folgejahre zur Zahlung fällig. Die letzte Teilquote von 2,5 % ist somit am 1.4.2020 zur Zahlung fällig. Das Schuldenregulierungsverfahren wurde nach Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplanes mit Beschluss vom 15.5.2013 aufgehoben.

In einem noch vom Unabhängigen Finanzsenat ergangenen Vorhalt vom 28.11.2013, zugestellt am 2.12.2013, wurde der beide Geschäftsführer vertretende Rechtsvertreter

ersucht, innerhalb von vier Wochen zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

*"In der Berufung wurde zutreffend eingewendet, dass von der Gesellschaft im Jahr 2010 keine Löhne mehr ausbezahlt wurden. Dies wird auch im Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 10.8.2010 ausdrücklich festgehalten; die am Abgabenkonto belasteten Lohnabgaben wären daher entsprechend den Feststellungen der Prüferin gutzuschreiben gewesen. Abgesehen davon bestand keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben, die auf tatsächlich nicht mehr ausbezahlte Löhne entfiel (z.B. UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10). Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 02/2010 und 03/2010 sind daher zur Gänze aus der Haftung auszuscheiden.*

*Gleiches gilt für die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben "01-05/2010", welche ausschließlich auf Bezüge entfallen, die durch den IAG-Fonds bzw. IEG-Fonds bevorschusst wurden. Hinsichtlich solcher Lohnabgaben kommt eine Geschäftsführerhaftung schon grundsätzlich nicht in Betracht (z.B. UFS 26.10.2010, RV/0026-L/09 mwN).*

*Aus der Haftung sind ferner jene Abgaben auszuscheiden, die erst nach Konkurseröffnung fällig waren (Verspätungszuschlag 12/2009, Säumniszuschläge 2010).*

*In der Berufung wurde weiters zutreffend darauf hingewiesen, dass die Konkursquote (in Höhe von 2,168576 %) von den haftungsgegenständlichen Abgaben (aliquot) in Abzug zu bringen ist.*

*Unter Berücksichtigung all dieser Punkte verbleiben daher nur mehr folgende Abgaben, hinsichtlich derer eine Haftungsinanspruchnahme der beiden Geschäftsführer in Betracht kommt:*

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	KO-Quote	Haftung
Umsatzsteuer	12/09	15.02.2010	4.140,23	89,78	<b>4.050,45</b>
Körperschaftsteuer	04-06/10	17.05.2010	437,00	9,48	<b>427,52</b>
Säumniszuschlag	2009	16.03.2010	79,49	1,72	<b>77,77</b>
					<b>4.555,74</b>

*Das Finanzamt erblickte in der Globalzession aller Forderungen an die Oberbank zutreffend eine Benachteiligung des Abgabengläubigers, welche eine schuldhafte Pflichtverletzung begründet (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 11c). Ungeachtet dessen ist auch in derartigen Fällen eine Differenzquotenberechnung zulässig. Es müsste daher ermittelt werden, welchen Betrag das Finanzamt erhalten hätte, wenn kein Zessionsvertrag vorgelegen wäre und damit eine Gleichbehandlung aller Gläubiger möglich gewesen wäre. Die in der Berufung "beispielsweise" erwähnte (hypothetische) Zahlung von 8.000,00 € reicht dazu aber (noch) nicht aus, sondern es wäre konkret zu ermitteln, welchen Anteil das Finanzamt von der am 15.2.2010 fällig gewesenen Umsatzsteuer 12/2009 bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes erhalten hätte. Es wäre daher darzulegen, welche Mittel in der Zeit vom 15.2.2010 bis zur Konkurseröffnung am 20.5.2010 (erst zu*

*diesem Zeitpunkt "endete" die Pflicht der Geschäftsführer für eine zumindest anteilige Entrichtung dieser Abgabe Sorge zu tragen) vorhanden waren bzw. noch bei der Gesellschaft eingegangen sind, und welchen Anteil davon der Abgabengläubiger bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes erhalten hätte. Es genügt dabei zwar eine überschlägige Ermittlung dieser Quote um die Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten des Haftenden nicht zu überspannen (vgl. VwGH 20.2.2010, 2005/13/0124), diese muss sich aber an den konkreten Verhältnissen orientieren. Angemerkt wird, dass für Februar 2009 noch Umsätze in Höhe von 12.015,53 € erklärt wurden, und laut vorgelegten Kontoauszügen am 30.3.2010 ein Betrag von 11.655,07 € aus der Rechnung Nr. 8216 einging. Eine für die Umsatzsteuer 12/2009 ermittelte Quote könnte aus Vereinfachungsgründen auch auf die beiden übrigen (geringfügigen) haftungsgegenständlichen Abgaben angewendet werden. Sollte sich tatsächlich nur eine minimale Quote ergeben, wird die Geringfügigkeit eines allfälligen Haftungsbetrages bei der Ermessensübung Berücksichtigung finden."*

Zu diesem Vorhalt wurde jedoch keine Stellungnahme abgegeben.

#### **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 eingebbracht 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 Gesellschaft sind im vorliegenden Fall unbestritten, ebenso die Stellung des Beschwerdeführers als handelsrechtlicher Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin steht im Hinblick auf das bereits beendete Konkursverfahren und die Löschung der Firma der Gesellschaft im Firmenbuch gleichfalls fest. Zutreffend wurde in der Beschwerde allerdings darauf hingewiesen, dass die Konkursquote von den haftungsgegenständlichen Abgaben aliquot in Abzug zu bringen ist, da eine Verrechnung derselben auf den ältesten Rückstand gemäß § 214 Abs. 1 BAO nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verfehlt ist (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Auf eine fehlerhafte Verrechnung dieser Quote ist im Beschwerdeverfahren betreffend

Geschäftsführerhaftung Bedacht zu nehmen (vgl. UFS 12.9.2011, RV/0037-W/11; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10). Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren daher um die Konkursquote zu vermindern.

Im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens eines Verschuldens im Sinne des § 9 BAO wurden bereits im Vorhalt vom 28.11.2013 die Gründe erläutert, warum eine Haftungsinanspruchnahme für die Lohnabgaben 02/2010 und 03/2010, die Lohnabgaben "01-05/2010" sowie die erst nach Konkurseröffnung fällig gewesenen Abgaben (Verspätungszuschlag 12/2009 und Säumniszuschläge 2010) nicht in Betracht kommt. Auf die dortigen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Hinsichtlich dieser Abgaben war der Beschwerde daher statzugeben.

Für eine Haftungsinanspruchnahme verbleiben daher nur mehr die Umsatzsteuer 12/2009, die Körperschaftsteuer 04-06/2010 und der Säumniszuschlag 2009. Die in der Beschwerde geäußerte Ansicht, dass eine Haftung für Säumniszuschläge nicht in Betracht kommt, ist verfehlt. Die Haftung gemäß § 9 BAO umfasst sehr wohl auch Nebenansprüche (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 25 mit Judikaturnachweisen).

Zur Frage des Vorliegens einer schuldenhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO im Zusammenhang mit Zessionsverträgen hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Fülle von Erkenntnissen Stellung genommen und dabei im Wesentlichen ausgesprochen:

Ein Zessionsvertrag, auf Grund dessen der Geschäftsführer die Disposition über eingehende Mittel verliert, somit nicht mehr in der Lage ist, alle andrängenden Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen, führt zur Inanspruchnahme des Geschäftsführers als Haftenden (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176). Im Abschluss eines globalen Mantelzessionsvertrags, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, liegt eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176). Durch die Zession aller, auch zukünftiger Kundenforderungen im Rahmen einer Mantelzession als Besicherung des Bankkredites wird die Bank mit ihrer Kreditforderung gegenüber den Abgabenforderungen bevorzugt (VwGH 17.1.1989, 88/14/0193). Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrags ist eine schuldhafte Pflichtverletzung, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden des Vertretenen, zu entziehen (VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227). Der Abschluss des Zessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlässt, insbesondere durch geeignete Vertragsgestaltung, vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse - wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist - die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0282).

In der Stellungnahme vom 10.5.2011 wurde ausgeführt, ein solcher Zessionsvertrag sei Ursache dafür gewesen, dass die Gesellschaft auf Außenstände bzw. Kundenforderungen

keinen Zugriff mehr gehabt habe. Auch in der Beschwerde selbst wurde bestätigt, dass Zahlungen (laufende Daueraufträge) von den Banken nur mehr dort durchgeführt worden wären, wo dieselben noch ein Interesse an deren Durchführung gehabt hätten. Im vorgelegten Zessionsvertrag wurde eine "Globalzession aller bestehenden und künftigen Forderungen und Aufträge im Rahmen der Geschäftsverbindung gegenüber sämtlichen Kunden" ebenso vereinbart wie eine "Mindestdeckung von 125 %" für die Kreditausnutzung. Im Abschluss dieses Zessionsvertrages erkannte das Finanzamt zutreffend eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO. Es wurde weder durch eine geeignete Vertragsgestaltung dafür vorgesorgt, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden nicht durch den Zessionsvertrag beeinträchtigt wird, noch hat der Beschwerdeführer behauptet bzw. näher begründet, dass eine Änderung der Verhältnisse nach Abschluss des Zessionsvertrages bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht vorhersehbar gewesen wäre.

Ungeachtet dessen wäre aber selbst bei Vorliegen eines den Abgabengläubiger benachteiligenden Zessionsvertrages eine Differenzquotenberechnung zulässig gewesen. 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 (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN). Es hätte daher dargestellt werden müssen, welchen Betrag das Finanzamt erhalten hätte, wenn keine Behinderung durch den Zessionsvertrag vorgelegen wäre und somit eine gleichmäßige Befriedigung aller Gläubiger möglich gewesen wäre. Es wurde dazu im Vorhalt vom 28.11.2013 Gelegenheit geboten, einen solchen Nachweis nachzureichen. Da ein solcher jedoch nicht erbracht wurde, erfolgte die Heranziehung zur Haftung hinsichtlich der verbleibenden Abgaben im dargestellten (um die Konkursquote verminderten) Ausmaß zu Recht.

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<sup>5</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen, 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. Im gegenständlichen Fall wurde die Haftungsschuld im Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers angemeldet, sodass aufgrund des abgeschlossenen Zahlungsplanes zumindest ein Teil der Haftungsschuld (in Höhe der Zahlungsplanquote) eingebracht werden kann. Die Haftungsinanspruchnahme erweist sich daher als zweckmäßig. Es wird unpräjudiziert darauf hingewiesen, dass aufgrund der Einschränkung der Haftungsschuld auf nur mehr 4.555,74 € die oben angeführten und ab 1.4.2014 zu leistenden Zahlungsplanteilquoten nur mehr von dieser reduzierten Haftungsschuld zu leisten sein werden. Zur Vermeidung von Missverständnissen sei noch ergänzend bemerkt, dass dieser Zahlungsplan keine Auswirkung auf den Umfang der in der gegenständlichen Entscheidung festzustellenden Haftungsschuld hat. Diese war aus den angeführten Gründen mit 4.555,74 € zu bestimmen. Es vermindert sich somit bei Erfüllung des Zahlungsplanes aufgrund der damit verbundenen Restschuldbefreiung nur die vom Beschwerdeführer effektiv zu leistende Haftungsschuld auf insgesamt 15 % von 4.555,74 €. Nur in dem Fall, dass die (erstinstanzliche) Haftungsinanspruchnahme erst nach Abschluss eines Zahlungsplanes erfolgt, und die Tatbestandserfordernisse für die Entstehung des Haftungsanspruches vor der Konkurseröffnung verwirklicht werden, entspricht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der im Zahlungsplan festgelegten Quote (Ausgleichsquote) orientiert. Dies folgt daraus, dass im Falle früherer Geltendmachung der Haftung durch die Abgabenbehörde die Haftungsforderung von der Wirkung des Zahlungsplanes erfasst worden wäre (UFS 16.5.2011, RV/0497-L/10 mit Hinweis auf VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173 und VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014). Gerade eine solche Erfassung der Haftungsschuld von der Wirkung des Zahlungsplanes ist im gegenständlichen Fall aufgrund der Berücksichtigung der Haftungsschuld im Schuldenregulierungsverfahren aber ohnehin der Fall. Schließlich war noch zu beachten, dass die Haftung gegenüber beiden Geschäftsführern geltend gemacht wurde. Dies war zulässig, da beide Geschäftsführer selbständig vertretungsbefugt waren und auch keine Agendenverteilung dahingehend behauptet worden war, dass ein Geschäftsführer von der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten ausgeschlossen bzw. für diese nicht zuständig gewesen wäre. Die Heranziehung beider Geschäftsführer zur Haftung war auch zweckmäßig, weil die Wahrscheinlichkeit der Einbringung eines offenen Rückstandes bei Vorliegen von zwei Haftungsschuldnern in der Regel höher ist als in Fällen, in denen die Haftung nur gegenüber einem Vertreter geltend gemacht werden kann. Die Haftungsschuld war jedoch keinesfalls so geringfügig, dass dies eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung gerechtfertigt hätte.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhing. Die Entscheidung stützt sich auf die oben angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.