

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 12. April 2013 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für Abgaben der Fa. D GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise** dahin **Folge gegeben**, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschulden eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	03/2012	5.345,20
Lohnsteuer	04/2012	812,77
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/2012	1.162,73
Zuschlag zum DB (DZ)	04/2012	93,01
Kammerumlage	01-03/2012	59,33
Umsatzsteuer	04/2012	4.026,33
Lohnsteuer	05/2012	1.178,46
DB	05/2012	1.292,07
DZ	05/2012	103,37
Lohnsteuer	06/2012	809,51
DB	06/2012	1.112,36
DZ	06/2012	88,99
Umsatzsteuer	05/2012	8.959,79
Körperschaftsteuer	07-09/2012	408,72
Umsatzsteuer	06/2012	10.528,39
Lohnsteuer	07/2012	1.239,46
DB	07/2012	1.958,46
DZ	07/2012	156,68

Kammerumlage	04-06/2012	46,46
Lohnsteuer	08/2012	1.182,99
DB	08/2012	1.204,15
DZ	08/2012	96,34
Umsatzsteuer	07/2012	8.463,92
Umsatzsteuer	2011	277,97
Lohnsteuer	09/2012	707,62
DB	09/2012	1.156,38
DZ	09/2012	92,51
Umsatzsteuer	08/2012	8.468,57
Körperschaftsteuer	10-12/2012	410,59
Umsatzsteuer	09/2012	8.569,03
Umsatzsteuer	10/2012	10.070,99
Umsatzsteuer	2012	838,61
DZ	2012	184,70
Lohnsteuer	2012	1.954,74
DB	2012	2.311,60
Summe		85.372,80

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Beschluss des Landesgerichtes E vom 27. Dezember 2012, Aktenzeichen 1 , wurde über das Vermögen der D GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Nach Schlussverteilung (die Quote betrug laut Ediktsdatei 6,511254 %) wurde der Konkurs am 24. September 2013 aufgehoben.

Der Beschwerdeführer (Bf), über dessen Vermögen am 21. Februar 2013 ebenfalls das Konkursverfahren (Aktenzeichen 2) eröffnet wurde, war seit 14. März 2006 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und seit August 2006 Alleingesellschafter der Primärschuldnerin.

Das Finanzamt meldete die gegenständlichen Haftungsschulden im Unternehmerkonkurs des Bf an.

Mit Beschluss vom 14. August 2014 wurde der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters genehmigt; für die Konkursgläubiger verblieb keine Quote.

Mit Haftungsbescheid vom 12. April 2013 wurde der Bf als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff BAO für nachstehende, aushaftende Abgabenschulden der Fa. D GmbH in Anspruch genommen.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	
Umsatzsteuer	03/2012	5.715,00	
Lohnsteuer	04/2012	869,00	
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/2012	1.243,17	
Zuschlag zum DB (DZ)	04/2012	99,45	
Kammerumlage	01-03/2012	63,43	
Umsatzsteuer	04/2012	4.304,89	
Lohnsteuer	05/2012	1.259,99	
DB	05/2012	1.381,46	
DZ	05/2012	110,52	
Lohnsteuer	06/2012	865,51	
DB	06/2012	1.189,32	
DZ	06/2012	95,15	
Umsatzsteuer	05/2012	9.579,66	
Körperschaftsteuer	07-09/2012	437,00	*)
Umsatzsteuer	06/2012	11.256,78	
Lohnsteuer	07/2012	1.325,21	
DB	07/2012	2.093,95	
DZ	07/2012	167,52	
Kammerumlage	04-06/2012	49,67	
Lohnsteuer	08/2012	1.264,83	

DB	08/2012	1.287,46	
DZ	08/2012	103,00	
Umsatzsteuer	07/2012	9.049,48	
Umsatzsteuer	2011	297,20	*)
Lohnsteuer	09/2012	756,58	
DB	09/2012	1.236,38	
DZ	09/2012	98,91	
Umsatzsteuer	08/2012	9.054,46	
Körperschaftsteuer	10-12/2012	439,00	*)
Umsatzsteuer	09/2012	9.161,87	
Umsatzsteuer	10/2012	10.767,74	*)
Umsatzsteuer	2012	896,63	*)
DZ	2012	191,54	*)
Lohnsteuer	2012	2.002,19	*)
DB	2012	2.394,20	*)
Summe		91.108,15	

Mit Beschluss vom 27. Dezember 2012 sei über das Vermögen der Fa. D GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Die aushaftenden Abgabenschulden der Gesellschaft seien daher, soweit sie nicht durch die noch zu erwartende Quote entrichtet würden, bei dieser uneinbringlich. Der Bf sei laut Firmenbuch seit 14. März 2006 Geschäftsführer dieser Gesellschaft und daher für die Entrichtung der oa. Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich.

Auf Grund der Aktenlage – insbesondere auf Grund der von der Gesellschaft erklärten Umsätze – sei davon auszugehen, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgaben zwar noch Gesellschaftsmittel vorhanden gewesen seien, diese aber nicht zur anteiligen Entrichtung der Abgabenschulden verwendet worden seien. Da bei Tilgung der Gesellschaftsschulden die Abgabenschulden offenbar schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar. Über das Vermögen des Haftungspflichtigen sei mit Beschluss vom 21. Februar 2013 ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die dringliche Geltendmachung der Haftung zur Durchsetzung des Anspruches sei daher geboten.

Zu den mit *) gekennzeichneten Abgabenschulden würden in der Anlage die an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide sowie der Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom 19. März 2013 übermittelt. Die für den Zeitraum 2012 festgesetzten haftungsgegenständlichen Lohnabgaben würden die Monate Oktober und November 2012 betreffen. Grundlage für die haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen 2012 sei der Vorauszahlungsbescheid 2010. Den übrigen Abgaben liege eine von der Primärschuldnerin vorgenommene Selbstbemessung zu Grunde.

In der gegen den Haftungsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Masseverwalter im Konkurs des Bf im Wesentlichen ein, dass der Bescheid im gesamten Umfang bekämpft werde.

Die Inanspruchnahme sei aus folgenden Gründen nicht berechtigt:

1) Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach §§ 9, 80 BAO seien eine Abgabeforderung, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Schuldners, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen. Die Behörde habe sich mit diesen Voraussetzungen zwingend auseinander zu setzen und die für die Haftung notwendigen Voraussetzungen zu prüfen und entsprechend zu begründen, was im gegenständlichen Fall nicht erfolgt sei. Die Behörde habe sich vielmehr damit begnügt, Vermutungen anzustellen.

Die Vermutung, dass auf Grund der von der Gesellschaft erklärten Umsätze vom Vorhandensein ausreichender finanzieller Mittel bei Fälligkeit der Abgaben auszugehen sei, sei keine taugliche Begründung. Ebenso wenig reiche der Umstand der Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin für eine Haftungsbegründung aus.

2) Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung und setze eine objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus. Die Finanzbehörde führe richtig aus, dass das Konkursverfahren der D GmbH noch nicht abgeschlossen sei. Das Ausmaß der Uneinbringlichkeit der Abgaben stehe daher noch nicht fest. Hinzu komme, dass der Schuldner im Rahmen seines Konkursverfahrens die Entschuldung mittels Zahlungsplans beabsichtige, was ebenfalls mindernd zu berücksichtigen sein werde.

Beweis: Konkursakte zu 2 und 1 .

3) Die Inanspruchnahme des Schuldners sei nicht berechtigt, weil die Abgaben des Finanzamtes quotenmäßig zumindest gleich, jedenfalls aber nicht schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden seien. Die Begründung, wonach die Abgabenschulden offenbar schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden sein dürften, stelle eine unsubstantiierte Vermutung dar und reiche für die Inanspruchnahme des Schuldners nicht aus.

Auf Grund der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen und dem Bericht des Insolvenzverwalters sei davon auszugehen, dass die D GmbH bereits zu Beginn des Jahres 2012 nicht nur überschuldet, sondern auch zahlungsunfähig gewesen sei. Liquide Mittel seien deshalb nur eingeschränkt vorhanden gewesen. Trotz erwirtschafteter Erlöse sei die Gesellschaft nicht mehr in der Lage gewesen, sämtliche fälligen Verbindlichkeiten zu begleichen. Folglich seien auch im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden gewesen. Soweit wirtschaftlich möglich, seien laut Buchhaltungsunterlagen anteilige Zahlungen geleistet worden. Im Jahr 2012 seien an das Finanzamt und die OÖ Gebietskrankenkasse Zahlungen in Höhe von jeweils 60.000 Euro erfolgt. Dass auch die anderen Gläubiger keine Vollbefriedigung erhalten hätten, bestätigten die Forderungsanmeldungen. Im Insolvenzverfahren der D GmbH seien Forderungen von insgesamt 457.724,58 Euro angemeldet worden, davon seien gegenwärtig Forderungen von 238.854,58 Euro anerkannt. Das Finanzamt sei somit gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH dürften bei der Berechnung des Quotenschadens Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden, was auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern könne. Dies stehe nicht im Widerspruch dazu, dass die Behörde nicht gehalten sei, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet werde (VwGH 24.3.2010, 2005/13/0124).

Beweis: Einvernahme AB , pA Adresse1 , Anmelungsverzeichnis zu GZ 1 , Konkursakt zu 2 .

4) Die Inanspruchnahme des Bf sei nicht berechtigt, da ihn an der Nichtentrichtung der Abgaben kein Verschulden treffe. Wie bereits unter Punkt 3. angeführt, seien bei Fälligkeit der Abgaben keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden gewesen. Fehlten dem Abgabenschuldner die zur Begleichung der Abgabenschulden notwendigen Mittel, schließe dies eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten aus. Ein Verschulden des Vertreters am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sei für die abgabenrechtliche Haftung ebenso wenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vertretenen zu stellen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 9 E 69b, E 69e).

Beweis: Einvernahme AB , pA Adresse1 , Konkursakt zu 2 .

5) Die Behörde habe sich mit der ihr nach § 20 BAO obliegenden Ermessensprüfung für die Geltendmachung der persönlichen Haftung des Bf nicht auseinander gesetzt. Im Haftungsbescheid seien keinerlei Abwägungen vorgenommen worden, sodass die Inanspruchnahme des Bf zur persönlichen Haftung auf einer grob unrichtigen Ermessensentscheidung der Behörde fuße. Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff der Billigkeit komme in diesem

Zusammenhang die Bedeutung eines berechtigten Interesses der Partei zu, dem Gesetzesbegriff der Zweckmäßigkeit komme in diesem Zusammenhang die Bedeutung eines öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgabe zu. Die Ausübung des Ermessens habe zwingend im Rahmen einer entsprechenden Begründung zu erfolgen und sei eine solche dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen. Die Inanspruchnahme des Bf im Rahmen einer persönlichen Haftung widerspreche klar seinen berechtigten Interessen und habe die Behörde in ihrem Haftungsbescheid kein widerstreitendes öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben dargelegt, sodass der Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes bzw. in eventu mit einem ergebnisrelevanten wesentlichen Verfahrensmangel behaftet sei. Darüber hinaus blieben im angefochtenen Bescheid die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners völlig unerörtert. Dieser beziehe derzeit ein unpfändbares Gehalt aus seinem Dienstverhältnis bei der F GmbH, Adresse2 . Neben einer überbelasteten Eigentumswohnung verfüge er über kein freies Vermögen.

Beweis: Einvernahme AB , pA Adresse1 .

6) Der Schuldner sei gegenständlich nicht in der Lage, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht habe entsprechen und dafür Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte. Die Abgabenbehörde hätte ihm zur Darlegung seiner wirtschaftlichen Situation und Verhältnisse Parteiengehör gewährt werden müssen. Die Behörde habe aus diesem Grund auch eine Verletzung des Parteiengehörs zu verantworten.

Beweis: Einvernahme AB , pA Adresse1 .

Beantragt werde daher, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu, den angefochtenen Haftungsbescheid dahin gehend abzuändern, dass von der Inanspruchnahme der persönlichen Haftung des Schuldners endgültig Abstand genommen werde, in eventu, den angefochtenen Haftungsbescheid aufzuheben und die Rechtsache zur neuerlichen Verhandlung und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2014 wies die Richterin den Bf darauf hin, dass er (zu Recht) eine Verletzung des Parteiengehörs geltend gemacht habe. Das Parteiengehör sei beispielsweise auch vor Erlassung von Haftungsbescheiden einzuräumen. Verletze die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so sei dies im Beschwerdeverfahren sanierbar.

1. Sie waren als Geschäftsführer der D GmbH für die Entrichtung deren Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich. Die im Haftungsbescheid vom 12. April 2013 angeführten Abgaben in Höhe von 91.108,15 Euro, die vor Insolvenzeröffnung fällig waren, wurden nicht entrichtet. Mit Beschluss vom 24. September 2013 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die die Konkursquote übersteigenden Abgabenschulden sind bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Sie werden ersucht, darlegen, weshalb Sie nicht dafür Sorge tragen konnten, dass die Abgaben entrichtet wurden (zB. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung,

Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis Ihrer Rechtfertigung sind vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden sind, ist dies ebenfalls durch geeignete Unterlagen zu belegen. Die pauschale Behauptung, die Abgabenschulden seien quotenmäßig zumindest gleich, jedenfalls aber nicht schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt worden, ist nicht ausreichend.

Da für die haftungsgegenständlichen Abgaben Fälligkeitstermine ab 15. Mai 2012 ausgewiesen sind, wäre der maßgebliche Zeitraum zwischen 15. Mai 2012 und der Konkursöffnung anzusiedeln. Für diesen Zeitraum wäre nachzuweisen, welche Mittel zur Verfügung standen und wie diese Mittel verwendet wurden. Darüber hinaus wären die Abgabenverbindlichkeiten den übrigen Verbindlichkeiten gegenüber zu stellen und anzugeben, in welchem Ausmaß die Gläubiger befriedigt worden sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er 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 (Differenzquote).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. 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 1988 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 – 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.

Sie werden weiters ersucht, Ihre aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen und entsprechende Beweismittel anzuschließen.

2) Laut den vorliegenden Unterlagen (Punkt 10.2. des 2. Berichtes des Insolvenzverwalters vom 7. März 2013) schlossen Sie am 15. Februar 2005 und am 20. November 2006 mit der Sparkasse Generalzessionsvereinbarungen betreffend sämtliche gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen.

Nach der Judikatur kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängende Gläubigerin begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - beispielsweise der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung – unterlassen

hat, 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.

Kopien der Zessionsvereinbarungen mögen zur Einsicht vorgelegt werden.

Dieses Ersuchen blieb bis dato unbeantwortet.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Würdigung:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO 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.

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

Haftungsvoraussetzungen sind somit, wie in der Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) zutreffend dargestellt, eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Vertreterstellung, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Haftung nach § 9 ist eine Ausfallhaftung; Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Uneinbringlichkeit ist bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann. Die Einbringung einer möglichen

Konkursquote von der Primärschuldnerin ist aber zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 4 ff, sowie die dort angeführte Judikatur).

Die Pflichtverletzung des Geschäftsführers ergibt sich aus der Missachtung der Vorschriften über den Zeitpunkt der Entrichtung der angeführten Abgaben.

Im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft ist es Sache des Geschäftsführers, darzulegen, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Eine Bevorzugung eines einzelnen Gläubigers oder einiger Gläubiger ist – sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt – eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 9 E 150f/E 2 (Stand 1.6.2013, rdb.at)]

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Den Vertreter trifft eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 27).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Die Abgabenbehörde hat auch nicht das Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben der Primärschuldnerin nachzuweisen. Es liegt vielmehr am Geschäftsführer, darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 9 E 232 (Stand 1.6.2013, rdb.at)].

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten.

Dem Vertreter obliegt der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger des Vertretenen – bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre; andernfalls kann der Vertreter für die uneinbringlichen Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe zur Haftung herangezogen werden [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 9 E 237a (Stand 1.6.2013, rdb.at)].

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte bzw. die "systemerhaltenden" Ausgaben zu erfassen (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Derartige Zug-um-Zug-Geschäfte können zB in der Barzahlung neuer Materialien oder laufender Ausgaben (etwa für Miete oder Strom) bestehen (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 11a).

Der Geschäftsführer einer GmbH verletzt daher schuldhaft abgabenrechtliche Pflichten, wenn er zur Vermeidung der Einstellung des Geschäftsbetriebes der GmbH und der Anmeldung des Konkurses Löhne und Materiallieferungen bezahlt, nicht aber auch Abgaben.

Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. nochmals das oa. Erkenntnis vom 24. Jänner 2013).

Abweichend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Gleichbehandlung bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und auf das Vorhandensein liquider Mittel andererseits) hat der Unabhängige Finanzsenat bereits wiederholt (zB UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05; UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07; UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07) eine Zeiträumbeurteilung zugelassen, "da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen). So würde etwa bei einer isolierten Betrachtung der Zahlungen nur an einem bestimmten Tag eines Monats (Fälligkeitstag; bei den Selbstbemessungsabgaben in der Regel der 15. eines Monats) eine massive Bevorzugung anderer Gläubiger im Zeitraum vor oder nach diesem Stichtag außer Betracht bleiben, sodass die vom Berufungswerber angestellte Zeiträumbeurteilung nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt" (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 27).

Jüngst ließ auch der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit einer Haftung für Zuschläge nach dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz eine zeiträumbezogene Betrachtungsweise zu (VwGH 29.1.2014, 2012/08/0227).

Gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt ferner, wenn sämtliche Forderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung (Mantelzessionsvertrag) abgetreten werden. Dies stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen liquide Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabenforderungen) zu entziehen (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 11c).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann daher im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängende

Gläubigerin begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende 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 28.9.2004, 2001/14/0176).

Ermessensentscheidungen sind zu begründen und die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen. Begründungsmängel der Abgabenbehörde können aber im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Fall:

Unbestritten ist, dass der Bf im Haftungszeitraum laut Firmenbuch Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen ist und damit zu dem in § 80 Abs.1 BAO angeführten Personenkreis gehört hat.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen entstanden sind, steht nach der Aktenlage fest und wurde vom Bf nicht bestritten.

Die Uneinbringlichkeit der – nach Überweisung der Konkursquote – noch aushaftenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin steht auf Grund der Konkursaufhebung nach Schlussverteilung mit Beschluss des Landesgerichts E vom 24. September 2013 fest. Nach Verrechnung der Konkursquote haften die gegenständlichen Abgaben nur mehr in dem im Spruch angeführten Ausmaß aus.

Die Konkursquote beträgt laut Ediktsdatei 6,511254 %, laut dem dem Schlussbericht des Insolvenzverwalters vom 30. Juli 2013 beigefügten Verteilungsentwurf 6,414927 % und laut dem Überweisungsprotokoll vom 23. September 2013 letztlich 6,470696 %.

Tatsächlich wurde auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin als Insolvenzquote ein Betrag von 9.741,18 Euro überwiesen und dieser Betrag anteilmäßig auf die offenen Abgabenschulden verrechnet.

Dem ersten Bericht des Insolvenzverwalters vom 4. Jänner 2013, Punkt 8, zufolge wurden die laufenden Leistungen ständig und vollumfänglich bezahlt.

Dem zweiten Bericht des Insolvenzverwalters vom 7. März 2013 ist in Punkt 1.2 iVm Punkt 13 zu entnehmen, dass der Bf als Geschäftsführer dem Unternehmen trotz rechnerischer Überschuldung seit 2011 durch Privatentnahmen Liquidität entzogen habe. Er habe fast monatlich – zusätzlich zum Geschäftsführerbezug von 2.800,00 Euro netto – Entnahmen in Höhe von 1.500,00 Euro bis 2.000,00 Euro getätigt. Auf den Kontoauszügen ab Oktober 2012 bis 21. Dezember 2012 würden weitere Entnahmen im Gesamtbetrag von rund 14.000,00 Euro aufscheinen. Vor dem Hintergrund, dass die Bilanzen 2010/2011 und 2011/2012 bereits eine rechnerische Überschuldung ausweisen würden, stellten die

laufenden Privatentnahmen aus Sicht des Insolvenzverwalters jedenfalls eine Mitursache für die Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin dar.

Der Bf nannte keine Gründe für die nicht rechtzeitige Abgabentrachtung, weshalb mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen war, dass durch die überhöhten Privatentnahmen diese Beträge nicht mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung standen und er dadurch seine Pflichten schuldhaft verletzte.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durfte die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die allgemeinen Vorbringen des Bf, die Abgabenschulden quotenmäßig zumindest gleich wie die übrigen Verbindlichkeiten behandelt, im Jahr 2012 an das Finanzamt und die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse noch jeweils 60.000,00 Euro bezahlt und Forderungen von insgesamt rund 458.000,00 Euro angemeldet zu haben, woraus ersichtlich sei, dass auch andere Gläubiger keine Vollbefriedigung erhalten hätten, waren auf Grund der oa. Anforderungen an den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht geeignet, eine derartige Gleichbehandlung zu belegen. Diese Einwendungen ließen weder erkennen, über welche liquiden Mittel die Primärschuldnerin noch verfügte, noch wie hoch die Außenstände bei den einzelnen Gläubigern waren und in welchem prozentuellen Ausmaß diese Schulden bedient wurden.

Wurden Betriebseinnahmen, wie im ersten Bericht des Insolvenzverwalters angeführt, dazu verwendet, laufende Leistungen sofort und in vollem Umfang bar zu bezahlen, stand die Tatsache, dass Abgaben dagegen nur teilweise befriedigt wurden, der Annahme einer Gleichbehandlung des Abgabengläubigers entgegen.

Zu den Beweisanboten "Konkursakte zu 2 und 1" und Einvernahme des Bf war Folgendes zu bemerken:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel erwiesen werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht nicht entsprochen zu werden.

Hinsichtlich des gestellten Beweisantrages auf Beischaffung der Konkursakte war nicht ersichtlich, wie durch die begehrte Einsichtnahme in die Konkursakten Feststellungen darüber hätten getroffen werden können, welche Mittel dem Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden.

Hinsichtlich der beantragten Einvernahme des Bf blieb ebenfalls offen, zu welchem konkreten Beweisthema dieser einvernommen werden sollte, hätte er doch sowohl im Beschwerdeschriftsatz als auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ausreichend Gelegenheit gehabt, zu den einzelnen Punkten eine Stellungnahme abzugeben.

Der Bf ließ jedoch die an ihn gerichteten Fragen unbeantwortet und nahm die gebotene Möglichkeit, die aus seiner Sicht relevanten Angaben zu tätigen, nicht wahr. Die beantragte ergänzende Befragung des Bf war daher als in der Absicht, das Verfahren zu verschleppen, gestellt anzusehen und im Hinblick auf § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen.

Den gestellten Beweisanträgen war somit nicht zu folgen.

Werden Abgaben nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel mehr hat, verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtlichen Pflichten.

Mit den Einwendungen, dass keine ausreichenden Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden vorhanden gewesen seien, behauptete der Bf gerade nicht, dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben überhaupt keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden wären.

Dem entspricht, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen für September 2012 noch steuerbare Umsätze von rund 72.000,00 Euro erklärt worden sind und im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung (Niederschrift vom 30. Jänner 2013) für Oktober ein Nettoumsatz von rund 63.000,00 Euro, für November 2012 ein Nettoumsatz von rund 99.000,00 Euro und für Dezember bis zur Insolvenzeröffnung ein Nettoumsatz von rund 83.000,00 Euro ermittelt wurde.

Die Löhne wurden laut Bericht vom 19. März 2013 über eine Prüfung der Lohnabgaben zumindest bis November 2012 ausbezahlt. Die Lohnsteuer ist zudem, worauf bereits im Ergänzungsersuchen vom 14. Oktober 2014 hingewiesen wurde, vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Der Hinweis, dass der Bf lediglich ein unpfändbares Gehalt aus einem Dienstverhältnis bei der F GmbH beziehe und neben einer überbelasteten Eigentumswohnung über kein freies Vermögen verfüge, war ebenfalls nicht zielführend, weil damit eine unzweckmäßige Ermessensübung nicht dargelegt wurde. Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nämlich nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Laut Firmenbuchauszug war der Bf im haftungsrelevanten Zeitraum einziger Geschäftsführer der Primärschuldnerin und somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der §§ 9 Abs. 1, 80 ff. BAO. Bei der Gesellschaft können die Abgabenschulden nicht mehr eingebracht werden. Unter diesen Voraussetzungen ging die Behörde in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vor, wenn sie den Bf zur Haftung heranzog (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Dem weiteren Einwand, dass der Bf im Rahmen seines Konkursverfahrens eine Entschuldung mittels Zahlungsplan beabsichtige und dies ebenfalls mindernd zu berücksichtigen wäre, war zu entgegnen, dass, wie eine Einsichtnahme in die Ediktsdatei (Abfragedatum 5. Jänner 2015) zeigte, ein derartiger Antrag bislang nicht eingebracht wurde.

Die Geltendmachung der Haftung entspricht auch den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit. Bei Abstandnahme von der Haftung würde der Abgabengläubiger seines Anspruches verlustig gehen. Im Übrigen spricht nichts dafür, dass es unbillig wäre, einen Geschäftsführer, der seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt hat, zur Haftung heranzuziehen, andernfalls jene Abgabepflichtigen und ihre Vertreter, die ihre Pflichten erfüllen, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt würden (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Haftungsmindernd war daher lediglich die nach Erlassung des angefochtenen Bescheides ausgeschüttete Quote im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin.

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 Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.

Linz, am 12. Jänner 2015