

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***31***, ***30***, über die Beschwerde vom 27. September 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. August 2019 betreffend Haftung gemäß §§ 9 iVm 80 BAO zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 68.325,17 Euro eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2017	363,12
Lohnsteuer	3/2018	238,45
Lohnsteuer	5/2018	363,12
Lohnsteuer	6/2018	450,24
Lohnsteuer	7/2018	363,12
Lohnsteuer	11/2018	322,98
Lohnsteuer	1/2019	449,64
Dienstgeberbeitrag	2017	1.628,77
Dienstgeberbeitrag	2018	797,62
Dienstgeberbeitrag	3/2018	301,31
Dienstgeberbeitrag	5/2018	301,31
Dienstgeberbeitrag	6/2018	398,81

Dienstgeberbeitrag	7/2018	301,31
Dienstgeberbeitrag	11/2018	362,35
Dienstgeberbeitrag	12/2018	596,63
Dienstgeberbeitrag	1/2019	492,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2017	158,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2018	81,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3/2018	30,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2018	30,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2018	40,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7/2018	30,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2018	37,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2018	61,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2019	48,03
Umsatzsteuer	11/2017	1.794,68
Umsatzsteuer	12/2018	1.130,41
Körperschaftsteuer	1-3/2018	500,00
Körperschaftsteuer	1-3/2019	125,00
Umsatzsteuer	2016	200,00
Umsatzsteuer	2017	55.024,01
Umsatzsteuer	12/2018	200,00
Umsatzsteuer	1/2019	352,76
Kammerumlage I	1-3/2018	10,55
Verspätungszuschlag	10/2018	78,56
Pfändungsgebühr	2018	136,78

Stundungszinsen	2018	83,42
Erster Säumniszuschlag	2018	314,62
Zweiter Säumniszuschlag	2018	122,01
		68.325,17

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Haftungsbescheid

Mit Bescheid vom 23.08.2019 wurde der Beschwerdeführer auf Grund seiner Geschäftsführerstellung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO zur Haftung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***1***.***2*** gmbh, Firmenbuchnummer FN ***3***, Steuernummer ***4***, im Ausmaß von 75.305,45 Euro als Haftungspflichtiger Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Siehe Beilage 1!		75.305,45
Summe:		75.305,45

In der angesprochenen Beilage 1 wurden die Abgabenschuldigkeiten unter Angabe der Abgabenart und des Zeitraums und des Betrags sowie jeweils auf „Bescheid/Bericht“ verwiesen:

AA + Zeitraum	Betrag	Bescheid/Bericht
L 2017	363,12	29.04.2019
L 03/18	238,45	Meldung
L 05/18	363,12	Meldung
L 06/18	450,24	Meldung
L 07/18	363,12	Meldung
L 11/18	322,98	Meldung
L 01/19	449,64	Meldung
DB 2017	1.628,77	29.04.2019
DB 2018	797,62	29.04.2019
DB 03/18	301,31	Meldung
DB 05/18	301,31	Meldung
DB 06/18	398,81	Meldung
DB 07/18	301,31	Meldung
DB 11/18	362,35	Meldung
DB 12/18	596,63	Meldung
DB 01/19	492,91	Meldung
DZ 2017	158,90	29.04.2019
DZ 2018	81,80	29.04.2019
DZ 03/18	30,90	Meldung
DZ 05/18	30,90	Meldung
DZ 06/18	40,90	Meldung
DZ 07/18	30,90	Meldung
DZ 11/18	37,16	Meldung
DZ 12/18	61,19	Meldung
DZ 01/19	48,03	Meldung
U 11/17	1.794,68	Meldung
U 10/18	982,04	Meldung
U 11/18	168,20	Meldung
U 12/18	1.237,35	Meldung
K 01-03/18	1.477,00	23.10.2017
K 04-06/18	1.477,00	23.10.2017
K 07-09/18	1.477,00	23.10.2017
K 10-12/18	1.477,00	23.10.2017
K 01-03/19	437,00	04.02.2019
U 2016	200,00	12.08.2019
U 2017	55.024,01	12.08.2019
U 12/18	200,00	12.08.2019
U 01/19	352,76	12.08.2019
KU 01-03/18	10,55	Meldung
Z 10/18	78,56	13.02.2019
EG 2018	136,78	04.04.2018
BAL 2018	3,10	04.04.2018
ST 2018	83,42	09.08.2018
SZA 2018	314,62	09.02.2018
SZB 2018	122,01	09.05.2018
Summe:	75.305,45	

Als Begründung wurde auf die „Beilage 2“ verwiesen.

In Beilage 2 wurde seitens der belangte Behörde ausgeführt:

„1., Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

2., Gemäß § 9 Abs 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

3., Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, daß er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

4., Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, daß der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, daß die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

5., Sie waren seit 27.02.2016 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***1***.***2*** gmbh, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

6., Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten: Gemäß § 21 Abs 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit., selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

7., In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgaben rechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafter Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, daß er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

8., Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, daß gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, daß der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, daß die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erk. des Vw. GH vom 18. September 1985. Zl. 84/13/0085).

9., Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden 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. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabepflichtigen, sodaß er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen vorzusorgen Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, daß er die Abgabeforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1986, Zl. 84/13/0198, vom 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148).

Da Sie Ihren abgaben rechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

10., Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

11., Die Schuldhaftigkeit ist damit zu begründen, daß durch Ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft, die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Weiters sind Sie Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun, nicht nachgekommen, daher war wie im Spruch zu entscheiden.

12., Durch den angenommenen Sanierungsplan sind 80 % des Abgabenrückstandes bei der Firma uneinbringlich geworden.“

Dem Bescheid angeschlossen waren:

Der Bericht vom 29.4.2019 über die GPLA-Prüfung bei der Primärschuldnerin.

Ein Vorauszahlungsbescheid betreffend die Körperschaftsteuer 2018 vom 23.10.2017 mit dem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 und Folgejahre mit einem Betrag von 5.900,00 Euro festgesetzt wurde.

Ein Vorauszahlungsbescheid betreffend die Körperschaftsteuer 2019 vom 4.2.2019 mit dem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 und Folgejahre mit einem Betrag von 1.750,00 Euro festgesetzt wurde.

Ein Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 12.8.2019 mit dem die Umsatzsteuer mit einer Gutschrift von 3.476,49 Euro festgesetzt wurde (bisher vorgeschrieben: Gutschrift 3.676,49 Euro), was eine Nachforderung von 200,00 Euro ergab.

Begründung: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgaben behördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Ein Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 12.8.2019 mit dem die Umsatzsteuer mit einer Gutschrift von 11.650,30 Euro festgesetzt wurde (bisher vorgeschrieben: Gutschrift 68.674,31 Euro), was eine Nachforderung von 55.024,01 Euro ergab.

Begründung: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgaben behördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2018 vom 12.8.2019 mit dem die Umsatzsteuer mit einer 1.437,35 Euro festgesetzt wurde (bisher vorgeschrieben: Gutschrift 1.237,35 Euro), was eine Nachforderung von 200,00 Euro ergab.

Begründung: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgaben behördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1/2019 vom 12.8.2019 mit dem die Umsatzsteuer mit einer 352,76 Euro festgesetzt wurde (bisher vorgeschrieben: 0,00 Euro), was eine Nachforderung von 352,76 Euro ergab.

Begründung: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgaben behördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Ein Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages vom 13.2.2019 betreffend Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2018 (982,04 Euro) in der Höhe von 78,56 Euro.

Begründung: „Die Festsetzung erfolgte, weil Sie, obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung(en) bestand, die Voranmeldung(en) nicht bzw. verspätet eingereicht haben.“

Ein Bescheid über die Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens vom 4.4.2018 in der Höhe von 139,88 Euro (Pfändungsgebühr 136,78 Euro, Auslagenersätze 3,10 Euro).

Begründung: „Gemäß § 26 Abs.1 und 3 AbgEO haben Sie die im Vollstreckungsverfahren anfallenden Gebühren und Auslagenersätze zu entrichten.“

Ein Bescheid vom 9.8.2018 über die Festsetzung von Stundungszinsen mit einem Betrag von 83,42 Euro (Berechnung der Stundungszinsen für die Zeit vom 14.06.2018 bis zum 08.08.2018).

Begründung: „Die Stundungszinsen waren für jene Abgabenschuldigkeiten von insgesamt mehr als 750 Euro vorzuschreiben, für die aufgrund des Zahlungserleichterungsansuchens bzw. aufgrund der Bewilligung einer Zahlungserleichterung Zahlungsaufschub eintrat.“

Ein Bescheid vom 11.12.2017 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages in der Höhe von 108,42 Euro (betreffend Körperschaftsteuer 2016 im Betrag von 5.421,00 Euro).

Begründung: „Die Festsetzung war erforderlich, weil Sie die oben angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis entrichtet haben.“

Ein Bescheid vom 9.2.2018 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages in der Höhe von 314,62 Euro (betreffend Umsatzsteuer 11/2017 im Betrag von 15.730,79 Euro).

Begründung: „Die Festsetzung war erforderlich, weil Sie die oben angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis entrichtet haben.“

Ein Bescheid vom 9.5.2018 über die Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages in der Höhe von 122,01 Euro (betreffend Umsatzsteuer 11/2017 im Betrag von 12.200,86 Euro).

Begründung: „Die Festsetzung war erforderlich, weil Sie die oben angeführte Abgabenschuldigkeit nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet haben.“

2. Beschwerde

Mit Schreiben vom 27.9.2019 bekämpfte der Beschwerdeführer den Haftungsbescheid vom 23.8.2019:

„Es werden nachfolgende Beschwerdeanträge gestellt:

1. Es wird der Antrag gestellt, den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

2. Es wird der Antrag gestellt, die Beschwerde der Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Es wird weiters der Antrag gestellt, von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen. Es wird ausdrücklich darauf verzichtet.

4. Es wird der Antrag gestellt, eine Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat durchzuführen und eine mündliche Beschwerdeverhandlung durchzuführen.

5. Des Weiteren wird der Antrag gestellt, gemäß § 212a BAO den Haftungsbetrag laut Beilage 1 des Haftungsbescheides vom 23.08.2019 auszusetzen.

Beilage 1: Haftungsbescheid vom 23.08.2019

4. Begründung der Beschwerde:

4.1. Geschäftsführer;

*Unbestritten war der Beschwerdeführer seit 27.02.2016 handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***1***.***2*** gmbh. Die Geschäftsführungsfunktion war bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegeben. Der Geschäftsführer war gemäß § 18 GmbH-Gesetz auch zu deren Vertretung berufen. Er hatte somit ausschließlich die Pflicht, die Abgaben aus den Mitteln zu bezahlen, die der Gesellschaft zur Verfügung standen. Es wird hiermit ausdrücklich zur Kenntnis gebracht, dass der Gesellschaft keine Mittel zur Verfügung standen, der Geschäftsführer somit nicht die Möglichkeit hatte, eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern durchzuführen.*

4.2. Haftung für Körperschaftsteuervorauszahlungen 2018:

Völlig unbegründet ist die Haftungsinanspruchnahme betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlungen des Jahres 2018, da der Masseverwalter nunmehr die Verpflichtung hat, einen Jahresabschluss für das Jahr 2018 zu erstellen und diesbezüglich daraus Steuererklärungen zu legen.

Die Vorauszahlungen von insgesamt € 5.900,00 sind daher bis auf den Restbetrag der Mindestkörperschaftsteuer unbegründet, da keinerlei Gewinn - siehe Insolvenzverfahren – vorlag und damit maximal die Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 500,00 anfallen kann.

Auch hinsichtlich einer Haftung betreffend die Mindestkörperschaftsteuer widerspricht der Haftungspflichtige, da er keinerlei schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten durchführte.

4.3. Lohnabgaben;

Betreffend die Haftung für die Lohnabgaben wird von der belangten Behörde auf eine durchgeführte GPLA-Prüfung verwiesen. Aus dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der GPLA-Prüfung für den Zeitraum 01.01.2016 - 04.04.2019 ist abzuleiten, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2018 eine ordnungsgemäße Erklärung ergab, wie auch aus der „Bemessungsgrundlage laut Erklärung“ sich ableiten lässt, der Prüfer, trotz Nichtausbezahlung der entsprechenden Gehälter, die Lohnabgaben nicht nach dem Auszahlungsprinzip sondern nach dem Anspruchsprinzip vorgeschrieben hat. Diesbezüglich wird auf den als Beilage 1 dieser Beschwerde beiliegenden Haftungsbescheid und den darin enthaltenen Beilagen verwiesen.

Die Gehälter für 03 + 04/2019 wurden nicht ausbezahlt.

Beilage 2: Forderungsverzeichnis

4.4. Schuldhafte Fristverletzung - Gleichbehandlung der Gläubiger:

Bezugnehmend auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihm ohne sein Verschulden daran gehindert habe hat, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, wird nachstehende Ausführung vorgebracht und ausdrücklich festgestellt, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs 1 BAO angenommen werden kann.

Zum Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger legen wir die Saldenlisten, monatlich gegliedert, der Jahre 2017 und 2018 vor. Daraus ist ersichtlich, dass im Jahre 2017 zahlungsmäßig keine Einnahmen zu verzeichnen sind, da sich ausschließlich aus dem Verkauf eines EDV-Programms im Dezember 2017 ein Erlös ergab, welcher aber erst im Jahre 2018 im Gerichtswege eingebracht wurde. Die Aufwendungen des Jahres 2017, sofern sie bezahlt wurden, wurden durch den Geschäftsführer direkt von seinem Privatkonto bezahlt. Hierbei ist der Geschäftsführer so vorgegangen, dass er entweder direkt bzw. durch Einzahlung auf das Gesellschaftskonto die Bezahlung an den jeweiligen Gläubiger veranlasste.

Auch im Jahre 2018 legen wir zum Nachweis die Saldenliste 01 - 12/2018 vor, woraus ebenfalls ersichtlich ist, dass die Verbindlichkeiten aliquot laufend steigen und diesbezüglich keine Benachteiligung der Abgabenbehörde vorliegt. Die Leistungserlöse ab Oktober 2018 wurden von Seiten des Geschäftsführers gleichmäßig an alle Gläubiger verteilt, wie auch aus den jeweiligen Monatsspalten Oktober bis Dezember 2018 ersichtlich ist.

Für 2018 wird von Seiten des Masseverwalters eine Jahressteuererklärung einzureichen sein, welche sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch bei der Umsatzsteuer entsprechende Gutschriften ausweisen wird. Insbesondere wird die Körperschaftsteuervorauszahlung bis auf Basis der Mindestkörperschaftsteuer zur Gänze wegfallen.

Betreffend die Nebenabgaben ist ein schuldhaftes Verhalten überhaupt ausgeschlossen, wenn diese Nebenabgaben erst ab dem Konkurseröffnungszeitpunkt festgesetzt wurden.

Beilage 3: Saldenliste 2017

Beilage 4: Saldenliste 2018

5. Zusammenfassung:

Auf Grund obiger Zusammenfassung wird deshalb das höfliche Ersuchen gestellt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.“

Der Beschwerde waren folgende Beilagen angeschlossen:

Beilage 1: Haftungsbescheid vom 23.08.2019

Beilage 2: Forderungsverzeichnis

Beilage 3: Saldenliste 2017

Beilage 4: Saldenliste 2018

3. Vorlagebericht

Mit Schreiben vom 25.10.2019 legte die belangte Behörde – unter Anführung der Primärschuldnerin als Beschwerdeführerin - die Beschwerde des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

„Sachverhalt:

1. 23.08.2019 Haftungsbescheid

2. 27.09.2019 Beschwerde + Vorlageantrag

Beweismittel:

siehe Akt

Stellungnahme:

Nach Ansicht des Finanzamtes reichen die übermittelten Beweismittel in Form der Saldenliste nicht aus um die Gleichbehandlung zu belegen.

Die Saldenliste zeigt den Stand zum Monatsletzten auf und nicht ob dazwischen Zahlungen getätigt wurden. Der Antrag möge abgewiesen werden.“

Mit Email vom 19.10.2020 teilte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit:

„Wie am heutigen Tag besprochen teile ich Ihnen die aus meiner Sicht zu klärenden Punkte:

1. *Es wird ersucht, alle bei der belangten Behörde zum Insolvenzverfahren vorhandenen Unterlagen (zB Beschlüsse des Insolvenzgerichts, Korrespondenz mit dem MV, Forderungsanmeldungen) zu übermitteln.*

Ein Auszug aus der Ediktsdatei ist beim Bundesfinanzgericht bereits vorhanden.

2. *Es wird ersucht mitzuteilen, in welchem Ausmaß die belangte Behörde von der Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Forderungen ausgeht.*

3. *Da im Beschwerdefall eine Direktvorlage erfolgt ist, wird die belangte Behörde aufgefordert zu den Ausführungen unter den Punkten 4.2. (Haftung für Körperschaftsteuervorauszahlungen 2018), 4.3. (Lohnabgaben), 4.4. (Schuldhaftes Fristverletzung - Gleichbehandlung der Gläubiger).“*

4. Email der belangten Behörde vom 29.10.2020

Mit Email vom 29.10.2020 teilte die belangte Behörde mit:

„Zu 1.): alle vorhandenen Unterlagen angefügt.

*Zu 2.): Die Uneinbringlichkeit bei der ***1*** GmbH ist nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens zur Gänze gegeben. Beim Haftungspflichtigen selbst wird von einer Einbringlichkeit der Haftungsschuld ausgegangen. Lt. HVB-Abfrage ist er selbstständig tätig, jedoch besitzt er keine aufrechte Steuernummer (Meldung an IC erfolgt). Die Höhe des Einkommens ist dem Finanzamt bis dato nicht bekannt.*

Zu 3.): Für sämtliche Beträge mit Fälligkeitstag nach Konkurseröffnung wurde keine Haftung ausgesprochen. Im Vorerhebungsverfahren wurde keine Stellungnahme, bzw. kein Vermögensverzeichnis, übermittelt. Daher darf die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen. Ein Herabsetzungsantrag für die gegenständliche KVZ wurde nicht eingebracht, daher ist vom aushaftenden Rückstand auszugehen.

Die Saldenliste jeweils als Mittelwert der einzelnen Monate erfüllt nicht die Voraussetzungen des im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht geforderten Liquiditätsstatus, der die Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mitteln ermöglicht hätte. Die dazu nötige Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, hat der Bw. nicht aufgestellt.“

5. Beschluss vom 23.10.2020

Mit Beschluss vom 23.10.2020 teilte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mit:

„I. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses eine Aufstellung der im Jahr 2017 von seinem Privatkonto bezahlten Aufwendungen der Primärschuldnerin unter Angabe des Betrages, des Zahlungsdatums und des Verwendungszwecks sowie diese Vorgänge nachweisende Unterlagen vorzulegen.

*Weiters der Beschwerdeführerin aufgefordert innerhalb obiger Frist mitzuteilen, wo diese Zahlungen Niederschlag in der Buchhaltung der Primärschuldnerin gefunden haben sowie das Konto 1/2261 Verrechnungskonto Geschäftsführer und das Konto 1/3460 Darlehen ***Bf1*** für die Jahre 2017 und 2018 vorzulegen.*

II. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses mitzuteilen, welche haftungsgegenständliche Nebenabgaben seiner Ansicht nach erst nach Konkurseröffnung festgesetzt worden wären.

III. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter Zu Spruchpunkt III. Stellung zu nehmen.“

„Zu Spruchpunkt I. und II.

In seiner Beschwerde vom 27.9.2018 macht der Beschwerdeführer geltend, dass der Gesellschaft keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, er als Geschäftsführer somit nicht die Möglichkeit gehabt hätte, eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern durchzuführen, da im Jahre 2017 zahlungsmäßig keine Einnahmen zu verzeichnen gewesen wären und sich ausschließlich aus dem Verkauf eines EDV-Programms im Dezember 2017 ein Erlös ergeben hätte, welcher aber erst im Jahre 2018 im Gerichtswege eingebracht worden sei.

„Die Aufwendungen des Jahres 2017, sofern sie bezahlt wurden, wurden durch den Geschäftsführer direkt von seinem Privatkonto bezahlt. Hierbei ist der Geschäftsführer so vorgegangen, dass er entweder direkt bzw. durch Einzahlung auf das Gesellschaftskonto die Bezahlung an den jeweiligen Gläubiger veranlasste.“

Auch für das Jahr 2018 legte der Beschwerdeführer zum Nachweis die Saldenliste 01 - 12/2018 vor, woraus ebenfalls ersichtlich wäre, dass die Verbindlichkeiten aliquot laufend gestiegen wären und diesbezüglich keine Benachteiligung der Abgabenbehörde vorliege.

Die Leistungserlöse ab Oktober 2018 seien von Seiten des Beschwerdeführers gleichmäßig an alle Gläubiger verteilt worden, wie auch aus den jeweiligen Monatsspalten Oktober bis Dezember 2018 ersichtlich sei.

Betreffend die Nebenabgaben sei ein schuldhaftes Verhalten überhaupt ausgeschlossen, wenn diese Nebenabgaben erst ab dem Konkursöffnungszeitpunkt festgesetzt worden wären.

Abschließend zu diesem Punkt ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass der Beschwerdeführer keine Ausführungen hinsichtlich einer Gläubigergleichbehandlung im Jahr 2019 vorgebracht hat sowie dass der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Lohnsteuer nicht gilt.

Zu Spruchpunkt III.

Hinsichtlich des Vorhandenseins liquider Mittel wird vom Bundesfinanzgericht angemerkt:

Aus dem Akt ist ersichtlich, dass die Primärschuldnerin mit Buchung am Abgabekonto vom 10.10.2017 eine Rückzahlung durch die Abgabenbehörde in der Höhe von 69.279,66 Euro erhalten hat. Somit waren also liquide Mittel bei der Primärschuldnerin vorhanden.

Im beim Firmenbuchgericht eingereichten und vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer gezeichneten Jahresabschluss der Primärschuldnerin zum 31.12.2016 sind die Position „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ mit einem Betrag von 9.037,67 Euro und die Position „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“ mit einem Betrag von 11.869,21 Euro ausgewiesen. Dieser Umstand zeigt, dass die Primärschuldnerin am Ende des Jahres zum 31.12.2016 – ausweislich der Bilanz – zumindest über liquide Mittel im Ausmaß von verfügte 11.869,21 Euro.

Im beim Firmenbuchgericht eingereichten und vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer gezeichneten Jahresabschluss der Primärschuldnerin zum 31.12.2017 sind die Position „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ mit einem Betrag von 40.358,09 Euro (angegebener Stand zum 31.12.2016: 5.361,18 Euro) und die Position „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“ mit einem Betrag von 7.511,62 Euro (angegebener Stand zum 31.12.2016: 10.000,00 Euro) ausgewiesen.

Auffällig ist hinsichtlich der genannten Positionen die Diskrepanz der Werte im Jahresabschluss 2016 zum Jahresabschluss 2017.,,

6. Email des Beschwerdeführers vom 11.11.2020

Mit Email vom 11.11.2020 nahm der Beschwerdeführer – im Wesentlichen zu bereits vor Ausfertigung des Beschlusses vom 23.10.2020 – telefonisch erörterten Fragen Stellung:

[...]

Mit Beschluss vom 25.8.2021 wurde der belangten Behörde die E-Mail des Beschwerdeführers vom 11.11.2020 samt Anhängen zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit Beschluss vom 25.8.2021 wurde dem Beschwerdeführer die E-Mail der belangten Behörde vom 29.10.2020 samt angeschlossener Unterlagen sowie die vorangehende E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 19.10.2020 zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

7. Beschluss vom 27.8.2021

Mit Beschluss vom 27.8.2021 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt:

„I. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses folgende Unterlagen vorzulegen:

- *Saldenliste 2019 bis Konkurseröffnung*
- *Konto 3460 Darlehen ***Bf1*** für die Jahre 2016 bis 2019*
- *Konto 2261 Verrechnungskonto Geschäftsführer für die Jahre 2016 bis 2019*
- *Konto 3461 Darlehen ***11*** ***12*** für die Jahre 2018 bis 2019*
- *Konto 3462 Sonstige Darlehen - kurzfristig für die Jahre 2018 bis 2019*

II. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses mitzuteilen, ob über die aus dem übermittelten Kontoauszug ersichtlichen Zahlungen hinaus von diesem noch weitere Zahlungen an die Primärschuldnerin geleistet oder Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin beglichen wurden, und gegebenenfalls diese aufzulisten, die betreffenden Unterlagen (Kontoauszüge, Kreditkartenbelege etc) zu übermitteln und anzugeben, ob und wie diese Beträge in der Buchhaltung ihren Niederschlag gefunden haben.

III. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses mitzuteilen, welche haftungsgegenständliche Nebenabgaben seiner Ansicht nach erst nach Konkurseröffnung festgesetzt worden wären.

IV. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes unter zu Spruchpunkt 3 Stellung zu nehmen. Der belangten Behörde wird die Möglichkeit eingeräumt innerhalb derselben Frist zu diesem Punkt Stellung zu nehmen.

V. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses einen tauglichen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu den Fälligkeitsstichtagen der beschwerdegegenständlichen Haftungsbeträge und der Darstellung

der jeweils zur Verfügung stehenden Liquidität, vorzulegen. Ansonsten wird das Bundesfinanzgericht von einer nicht nachgewiesenen Gläubigergleichbehandlung ausgehen.“

In der Begründung des Beschlusses wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass einige der unter Spruchpunkt I. enthaltenen Unterlagen bereits mit Beschluss vom 23.10.2020 vom Beschwerdeführer angefordert worden wären.

Zu Spruchpunkt II. wurde angemerkt, dass die unter diesem Spruchpunkt enthaltene Aufforderung bereits mit Beschluss vom 23.10.2020 an den Beschwerdeführer gerichtet worden sei. Für das Bundesfinanzgericht wäre aus der Aufstellung über die in Haftung gezogenen Abgaben nicht ersichtlich, dass sich darunter auch solche befinden würden, die erst nach Konkurseröffnung festgesetzt worden wären.

Zu Spruchpunkt II. wurde angemerkt, dass der Darstellung in der Beschwerde, wonach der Gesellschaft keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, bereits im Spruchpunkt 3 des Beschlusses vom 23.10.2020 – zu dem der Beschwerdeführer bis dato keine Stellungnahme abgegeben habe – die widersprechende Ansicht des Bundesfinanzgerichtes detailliert entgegengehalten worden sei.

Weiters wurde ausgeführt: *„Ob weitere Vorsteuergutschriften zu Gunsten der Primärschuldnerin erfolgten, wurde vom Bundesfinanzgericht bisher nicht erhoben. Auch diese wären jedenfalls – wie die im Folgenden angeführten verfügbaren Mittel - in einen Liquiditätsstatus einzubeziehen.*

*Weiters der Primärschuldnerin vom Beschwerdeführer jedenfalls in den Jahren 2017 und 2018 umfangreiche Geldmittel darlehensweise zur Verfügung gestellt. Diese Ausstattung mit Liquidität erfolgte durch Überweisungen vom einem privaten Bankkonto des Beschwerdeführers auf Konten der Primärschuldnerin. In Jahresabschluss des Jahres 2017 wird unter „3460 Darlehen ***Bf1***“ diesbezüglich eine Forderung des Beschwerdeführers gegenüber der Primärschuldnerin im Betrag von 150.000,00 Euro ausgewiesen (zum 1.1.2017: 0,00 Euro).*

In den Saldenlisten 2017 und 2018 sind Erlöse ausgewiesen. Ebenso wurden in diesen Jahren ganz offensichtlich auch Leistungen bezogen, was ebenfalls auf das Vorhandensein von verfügbaren Mitteln schließen lässt.

Somit ist aber jedenfalls vom Vorhandensein verfügbarer Mittel auszugehen, die in einen Liquiditätsstatus im Rahmen eines Nachweises der Gläubigergleichbehandlung einzubeziehen sind.“

Betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlungen 2018, die mit einem Betrag von 5.908,00 in Haftung gezogen wurden, teilte das Bundesfinanzgericht mit, dass diese um den Betrag von 5.408,00 zu vermindern wären, da mit Bescheid vom 12.2.2020 die Körperschaftsteuer 2018 in

Höhe der Mindest-KSt für GmbH-Neugründungen, also im Ausmaß von 500,00 Euro, festgesetzt worden sei. Warum den Beschwerdeführer keine Verpflichtung getroffen hätte, zumindest die Mindest-KSt zu entrichten, sei für das Bundesfinanzgericht jedoch nicht nachvollziehbar, da die diesbezüglichen Fälligkeitszeitpunkte im Zeitraum vor Konkurseröffnung liegen würden.

Soweit in der Beschwerde geltend gemacht werde, dass aus dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der GPLA-Prüfung für den Zeitraum 01.01.2016 - 04.04.2019 abzuleiten sei, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2018 eine ordnungsgemäße Erklärung abgegeben hätte, wie auch aus der „*Bemessungsgrundlage laut Erklärung*“ ableiten ließe, und der Prüfer, trotz Nichtausbezahlung der entsprechenden Gehälter, die Lohnabgaben 03 + 04/2019 nicht nach dem Auszahlungsprinzip, sondern nach dem Anspruchsprinzip vorgeschrieben hätte, stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid keine Lohnabgaben für den Zeitraum 03 + 04/2019 in Haftung gezogen worden seien. Eine Auseinandersetzung mit dem als Beilage zur Beschwerde vom 27.0.2019 vorgelegten Forderungsverzeichnis war somit nicht erforderlich.

Zu Spruchpunkt V. führte das Bundesfinanzgericht aus, dass die belangte Behörde dem Beschwerdeführer bereits ua im Haftungsbescheid vorgehalten habe, dass es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgaben rechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausgereicht hätten, es sei denn, er weise nach, daß er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt worden wären, als andere Verbindlichkeiten.

Bereits im Haftungsbescheid wäre der Beschwerdeführer somit auf seine Verpflichtung zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung hingewiesen worden.

Fehle es – wie im beschwerdegegenständlichen Fall – an einem Nachweis der Gläubigergleichbehandlung in der von der VwGH-Rechtsprechung geforderten Form, dann hafte der Beschwerdeführer zur Gänze, mithin für alle in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten.

Ein pauschaler Hinweis, dass ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgabenschulden nicht zur Verfügung gestanden wären (so die Stellungnahme in der Beschwerde), könne den von der VwGH-Rechtsprechung geforderten Nachweis nicht ersetzen, umso mehr als bereits unter zu Spruchpunkt IV vom Bundesfinanzgericht das Vorhandensein von Mitteln dargelegt worden sei.

Im Lichte der oben angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung wäre die im bisherigen Verfahren seitens des Beschwerdeführers vorgelegte Berechnung nicht geeignet, eine Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen, da sie keinen Liquiditätsstatus (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078) enthalte.

Werde der Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0165). Nach dem bisherigen Kenntnisstand des Bundesfinanzgerichtes lägen die Voraussetzungen für die gänzliche Vorschreibung auf Grund des fehlenden Nachweises der Gläubigergleichbehandlung im Beschwerdefall somit vor.

8. Stellungnahme Beschwerdeführer vom 27.9.2021

In seiner Stellungnahme vom 27.9.2021 teilte der Beschwerdeführer mit:

„1. Wohnsitzadresse'

*Herr ***Bf1*** teilt mit, dass seine Wohnsitzadresse ***13*** Wien lautet.*

2. Zurückziehung des Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Senat:

Der Beschwerdeführer zieht den Antrag zur Entscheidung der gegenständlichen Beschwerde durch den gesamten Senat zurück.

3. Mündliche Verhandlung:

Der Abgabepflichtige zieht den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

4. Beschlussbeantwortung:

Beantwortung Beschluss I.

4.1. Rechtzeitigkeit:

Binnen der o.a. Frist führt der Beschwerdeführer die Beantwortung der Fragen im Rahmen des Beschlusses vom 27.08.2021 wie folgt durch:

4.2. Saldenliste 2019:

Beiliegend legen wir die Saldenliste 2019 vor Konkurseröffnung vor, wobei festgehalten wird, dass die Buchhaltung bis 06/2019 geführt wird. Daraus ist ersichtlich, welche liquiden Mittel jeweils zur Verfügung standen und welche Verbindlichkeiten jeweils bezahlt wurden. Daraus ergibt sich die Gleichbehandlung der Gläubiger.

*4.3. Konto 3460 - Verrechnungskonto ***Bf1***:*

*Beiliegend übermitteln wir die Kontoauszüge des Verrechnungskonto des Herrn ***Bf1*** aus den Jahren 2016 - 2019.*

4.4. Konto 2261 - Verrechnungskonto Geschäftsführer 2016 - 2019:

*Das Verrechnungskonto des ***Bf1*** der gewünschten Jahre 2016 - 2019 wird ebenfalls vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer eine Vielzahl von Zahlungen aus eigenem Vermögen durchführte und hierbei dies nach Vorlage der Belege seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde.*

*4.5. Darlehen ***11*** ***12***:*

*Beiliegend den Kontoauszug hinsichtlich des Darlehens von Herrn ***12*** ***11***.*

4.6. Konto 3462 - sonstige Darlehen:

Beiliegend auch das Konto „Sonstige Darlehen“.

ad. II. Weitere Zahlungen über obigen Kontoauszug hinausgehend:

Der Beschwerdeführer teilt mit, dass er in den Jahren 2016 - 2019 noch weitere Zahlungen von seinem Privatkonto geleistet hat und er darüber hinausgehend die Ansicht vertritt, dass die von ihm geleisteten Zahlungen an die Gläubiger eigenkapitalersetzende Zahlungen darstellen, welche in seinem persönlichen Entscheidungspourvoir liegen und deshalb nicht in die Berechnungsgrundlage für eine eventuelle Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern einzubeziehen ist.

*Die betreffenden Unterlagen muss Herr ***32*** erst von den Banken in Österreich und ***18*** ausheben lassen, was eine Frist von mindestens einem Monat bedingt. Wir bereits mitgeteilt befindet er sich derzeit geschäftlich in ***33***.*

ad. III. Nebenabgaben:

Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass es sich hierbei um Nebenabgaben handelt, welche nach Konkurseröffnung im Rahmen vom diversen Prüfungsverfahren festgesetzt wurden.

IV. Stellungnahme zu den Ausführungen unter Spruch Punkt 3:

Der Beschwerdeführer gibt zu diesem Spruch Punkt 3. keine Erklärung ab. Er verweist auf das eigene Verbringen.

V. Ungleichbehandlung der Gläubiger:

1. Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Beschwerdeführer:

Bereits vorweg wird darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer derzeit kein geregeltes Einkommen bezieht.

[...]

*Bezüglich der Steuernummer teilen wir mit, dass der Beschwerdeführer eine Steuernummer besitzt, welche wie folgt lautet: ***14****

4.2. Körperschaftsteuervorauszahlungen:

Die Körperschaftsteuervorauszahlungen sind aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden.

4.3. Saldenliste:

Der Abgabepflichtige hat bereits eine Saldenliste vorgelegt und liegt diesem Schreiben eine weitere Saldenliste bei. Bei den hierbei verfügbaren Mitteln vertritt der Beschwerdeführer weiterhin die Ansicht, dass die von dem Beschwerdeführer eingebrachten Mittel durch direkte Zahlung an Gläubiger jeweils direkte Zahlungen an Gläubiger waren, die nur von Seiten der Buchhaltung über ein Verrechnungskonto geführt wurden.

Es ist die Ansicht des Beschwerdeführers, dass die direkt vom Geschäftsführer bezahlten (nicht als verfügbare Mittel zu bezeichnenden Mittel) keine Ungleichbehandlung von anderen Gläubigern gegenüber der Abgabenbehörde berühren können.

Hinsichtlich der Rückzahlung der Abgabenbehörde ist festzustellen, dass eine Rückzahlung vom Abgabenkonto nur dann erfolgen kann, wenn ein entsprechendes Guthaben am Finanzamtskonto vorhanden ist. Diese liquiden Mittel wurden sodann für Gesellschaftsverbindlichkeiten zukünftiger Art verwendet.

Zum 31.12.2016 hat der Beschwerdeführer gegenüber der Abgabenbehörde keinerlei nachvollziehbare Verbindlichkeiten, die einen Haftungstatbestand zu diesem Zeitpunkt nach sich ziehen, da die vorhandenen Kassenbestände sowie sonstigen Forderungen für zukünftige Gesellschaftsverbindlichkeiten Verwendung fanden.

*Hinsichtlich der Zurverfügungstellung von Geldmittel des Beschwerdeführers an die Primärschuldnerin ist richtiger Weise festzustellen, dass es nicht zu einer zur Verfügungstellung direkter Art kam, sondern der Beschwerdeführer Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus eigenen Mitteln bezahlte. Die Verbuchung erfolgte über das Verrechnungskonto ***Bf1***.*

Die in den Saldenlisten 2017 und 2018 ausgewiesenen Erlöse wurden gleichmäßig auch zu Gunsten der Abgabenbehörde verteilt.“

Dem Schreiben angeschlossen waren diverse Unterlagen, und zwar

- Jahr 2018 Kto 1/3480 Sonstige Darlehen kurzfristig
- Jahr 2018 Kto 1/3461 Darlehen ***11*** ***12***
- Jahr 2019 Kto 1/3461 Darlehen ***11*** ***12***
- Jahr 2016 Kto 1/2261 Verrechnungskonto Geschäftsführer
- Jahr 2017 Kto 1/2261 Verrechnungskonto Geschäftsführer
- Jahr 2018 Kto 1/2261 Verrechnungskonto ***Bf1***
- Jahr 2019 Kto 1/2261 Verrechnungskonto ***Bf1***
- Jahr 2017 Kto 1/3460 Darlehen ***Bf1***
- Jahr 2018 Kto 1/3460 Darlehen ***Bf1***
- Jahr 2019 Kto 1/3460 Darlehen ***Bf1***
- Saldenliste Primärschuldnerin 1/2019 bis 12/2019

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Streitgegenstand ist die Haftung des Beschwerdeführers für die nicht beglichenen Abgabenschulden der ***1***.***2*** gmbh, Firmenbuchnummer FN ***3***, Steuernummer ***4*** (Primärschuldnerin).

Die Primärschuldnerin wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ***25*** gegründet. Im Zuge der Gründung wurden dem Firmenbuchgericht vorgelegt:

- die notarielle Errichtungserklärung vom ***25***,
- die Namensunterschrift des Geschäftsführers ***Bf1***,
- die Bankbestätigung,
- der Gesellschafterbeschluss,
- beglaubigter Handelsregisterauszug der ***1*** ***15*** GmbH.

Das Stammkapital der Primärschuldnerin betrug 35.000,00 Euro. Die Gesellschaft nahm die Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG in Anspruch, die gründungsprivilegierte Stammeinlage wurde in der Höhe von 10.000,00 Euro festgesetzt.

Alleinige Gründungsgesellschafterin war die ***1*** ***15*** GmbH mit Sitz in ***16*** und der Geschäftsanschrift ***17*** ***16***, ***18***, eingetragen unter ***19*** im Handelsregister des ***20*** ***21***.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom ***26***, beurkundet zur ***22*** des öffentlichen Notars ***23*** mit dem Amtssitz in ***24***, hat die ***1*** ***15*** GmbH mit dem Sitz in ***16***, ***18***, eingetragen unter ***19*** im Handelsregister des ***20*** ***21***, ihre Stammeinlage von 35.000,00 Euro, die einer zur Hälfte geleisteten gründungsprivilegierten Stammeinlage im Nominale von 10.000,00 entspricht, an den Beschwerdeführer abgetreten.

Der Beschwerdeführer wurde mit Gesellschafterbeschluss vom ***25*** zum alleinigen Geschäftsführer der Primärschuldnerin bestellt und hatte diese Funktion bis zur amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG inne.

Die Primärschuldnerin hat nur für die Wirtschaftsjahre 2016 und 2017 Jahresabschlüsse beim Firmenbuchgericht eingereicht.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***27***, GZ ***28***, wurde über die Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet und ein Masseverwalter bestellt. Die Bekanntmachung der Konkursöffnung erfolgte in der Ediktsdatei am ***27***.

In der Folge wurde der Konkurs mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***35***, GZ ***28***, nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Verteilung erfolgte ausschließlich an die Massegläubiger. In der Ediktsdatei ist angemerkt, dass der Masseverwalter nur anteilig befriedigt wurde.

Am ***29*** wurde die Primärschuldnerin gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Folgende in Haftung gezogene Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin haften auf deren Abgabenkonto unberichtigt in folgender Höhe aus:

Abgabe	Zeitraum	Betrag in Euro	Fälligkeit
Lohnsteuer	2017	363,12	15.01.2018
Lohnsteuer	3/2018	238,45	15.04.2018
Lohnsteuer	5/2018	363,12	15.06.2018

Lohnsteuer	6/2018	450,24	15.07.2018
Lohnsteuer	7/2018	363,12	15.08.2018
Lohnsteuer	11/2018	322,98	15.12.2018
Lohnsteuer	1/2019	449,64	15.02.2019
Dienstgeberbeitrag	2017	1.628,77	15.01.2018
Dienstgeberbeitrag	2018	797,62	15.01.2019
Dienstgeberbeitrag	3/2018	301,31	15.04.2018
Dienstgeberbeitrag	5/2018	301,31	15.06.2018
Dienstgeberbeitrag	6/2018	398,81	15.07.2018
Dienstgeberbeitrag	7/2018	301,31	15.08.2018
Dienstgeberbeitrag	11/2018	362,35	15.12.2018
Dienstgeberbeitrag	12/2018	596,63	15.01.2018
Dienstgeberbeitrag	1/2019	492,91	15.02.2019
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2017	158,90	15.01.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2018	81,80	15.01.2019
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3/2018	30,90	15.04.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	5/2018	30,90	15.06.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6/2018	40,90	15.07.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7/2018	30,90	15.08.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2018	37,16	15.12.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2018	61,19	15.01.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2019	48,03	15.02.2019
Umsatzsteuer	11/2017	1.794,68	15.01.2018

Umsatzsteuer	12/2018	1.130,41	15.02.2019
Körperschaftsteuer	1-3/2018	500,00	15.02.2018
Körperschaftsteuer	1-3/2019	437,00	15.02.2019
Umsatzsteuer	2016	200,00	15.02.2017
Umsatzsteuer	2017	55.024,01	15.02.2018
Umsatzsteuer	12/2018	200,00	15.02.2019
Umsatzsteuer	1/2019	352,76	15.03.2019
Kammerumlage I	1-3/2018	10,55	15.05.2019
Verspätungszuschlag	10/2018	78,56	20.03.2019
Pfändungsgebühr	2018	136,78	04.04.2018
Barauslagenersatz	7/1905	3,10	04.04.2018
Stundungszinsen	2018	83,42	17.09.2018
Erster Säumniszuschlag	2018	314,62	16.03.2018
Zweiter Säumniszuschlag	2018	122,01	18.06.2018
		<u>68.640,27</u>	

Diese Abgabenschuldigkeiten sind bei der Primärschuldnerin endgültig uneinbringlich.

Der Primärschuldnerin floss jedenfalls eine Vorsteuergutschrift, und zwar eine Zahlung der belangten Behörde in der Höhe von 69.279,66 Euro (Buchungstag 10.10.2017) zu.

Vom Beschwerdeführer wurden der Primärschuldnerin in den Jahren 2016 bis 2019 umfangreiche Geldmittel darlehensweise zur Verfügung gestellt. Diese Ausstattung mit Liquidität erfolgte durch Überweisungen von Bankkonten des Beschwerdeführers auf Konten der Primärschuldnerin. So wird zB im Jahresabschluss des Jahres 2017 unter „3460 Darlehen ***Bf1***“ diesbezüglich eine Forderung des Beschwerdeführers gegenüber der Primärschuldnerin im Betrag von 150.000,00 Euro ausgewiesen.

Die Primärschuldnerin verfügte in den Jahren 2016 bis zur Konkureröffnung 2019 über liquide Mittel.

Der Beschwerdeführerin hat keinen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung erbracht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der Primärschuldnerin und zur Vertreterfunktion des Beschwerdeführers sowie zu deren Dauer, ergeben sich aus der Einsichtnahme in das Firmenbuch (Hauptbuch und Urkundensammlung).

Die Art, der Zeitraum und der Fälligkeitszeitpunkt der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten ergeben sich aus den seitens der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Beilagen zum Haftungsbescheid vom 23.8.2019. Der aushaftende Betrag ergibt sich aus der Email der belangten Behörde vom 13.12.2021.

Die Feststellung der Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin beruhen auf der Einsichtnahme im Firmenbuch und in das Abgabenkonto der Primärschuldnerin sowie auf den von den Verfahrensbeteiligten übermittelten Unterlagen und abgegebenen Stellungnahmen. Unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen, nämlich einem Unterbleiben von Zahlungen an die Konkursgläubiger im Insolvenzverfahren und einer amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit, kann nach der Lebenserfahrung jedenfalls von der endgültigen Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin ausgegangen werden.

Dass die Primärschuldnerin die Auszahlung einer Vorsteuergutschrift vom Abgabenkonto erhalten hat, ist aus dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin ersichtlich. Der Umstand wurde dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 23.10.2020 vorgehalten: *„Aus dem Akt ist ersichtlich, dass die Primärschuldnerin mit Buchung am Abgabenkonto vom 10.10.2017 eine Rückzahlung durch die Abgabenbehörde in der Höhe von 69.279,66 Euro erhalten hat. Somit waren also liquide Mittel bei der Primärschuldnerin vorhanden.“* Der Beschwerdeführer hat dieser Feststellung nicht widersprochen, sondern vielmehr ausgeführt: *„Diese liquiden Mittel wurden sodann für Gesellschaftsverbindlichkeiten zukünftiger Art verwendet.“*

Mit Beschluss vom 23.10.2020 hat das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer weiters vorgehalten, dass in den beim Firmenbuchgericht eingereichten und vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer gezeichneten Jahresabschlüssen der Primärschuldnerin zum 31.12.2016 und zum 31.12.2017 sehr wohl liquide Mittel ausgewiesen wären. Dem hat der Beschwerdeführer nicht widersprochen.

Die der Primärschuldnerin zu Gute gekommene darlehensweise Zurverfügungstellung umfangreicher Geldmittel durch den Beschwerdeführer in den Jahren 2017 und 2018 ergibt sich aus der entsprechenden Verbuchung in den vom Beschwerdeführer selbst vorgelegten Buchhaltungsunterlagen sowie aus den ebenfalls vom Beschwerdeführer vorgelegten

Kontoauszügen. Die entsprechende Verbuchung zeigt, dass die Zurverfügungstellung als Darlehen erfolgte. In der Beschwerde vom 27.9.2019 wird ua mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer so vorgegangen sei, dass er entweder direkt bzw. durch Einzahlung auf das Gesellschaftskonto die Bezahlung an den jeweiligen Gläubiger veranlasst hätte.

Dass der Beschwerdeführer der Primärschuldnerin auch in den Jahren 2016 und 2019 Liquidität zur Verfügung stellte, ergibt sich ua aus der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 27.9.2021, in der ausgeführt wird, dass aus seinem vorgelegten Verrechnungskonto der Jahre 2016 – 2019 ersichtlich sei, dass er eine Vielzahl von Zahlungen aus eigenem Vermögen durchgeführt hätte und hierbei dies nach Vorlage der Belege seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden wäre. Die mit dieser Stellungnahme vorgelegten Verrechnungskonten bestätigen diese Angaben.

In seiner Stellungnahme vom 27.9.2021 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt:

„Bei den hierbei verfügbaren Mitteln vertritt der Beschwerdeführer weiterhin die Ansicht, dass die von dem Beschwerdeführer eingebrachten Mittel durch direkte Zahlung an Gläubiger jeweils direkte Zahlungen an Gläubiger waren, die nur von Seiten der Buchhaltung über ein Verrechnungskonto geführt wurden.“

Zu dieser Argumentation ist durch das Bundesfinanzgericht festzuhalten, dass keine Gründe ersichtlich sind, warum die Verbuchung der zugeführten Mittel etwas Anderes als die buchhalterische Umsetzung der zu Grunde liegenden realen Gebarung darstellen sollte. Die Bezeichnung sowie die Verbuchung dokumentieren schlicht das tatsächlich Geschehene, nämlich die Zuführung von Mitteln für die Primärschuldnerin im Wege der Darlehenseinräumung. Eine diese Sichtweise bestätigende Wortwahl („Darlehen“) findet sich im Übrigen auch auf den seitens des Beschwerdeführers vorgelegten Bankbelegen.

Der Primärschuldnerin standen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum daher liquide Mittel zur Begleichung von Verbindlichkeiten zur Verfügung.

Die Feststellung, dass kein Nachweis einer Gleichbehandlung der Gläubiger erbracht wurde, ergibt sich aus dem Umstand, dass der trotz entsprechender Aufforderung im Haftungsbescheid vom 23.8.2019 als auch im Beschluss vom 27.8.2021 keine entsprechende Berechnung vorgelegt hat. Eine solcher Nachweis liegt auch nicht in Form der übermittelten Saldenlisten vor. Insbesondere kann die in der Stellungnahme vom 27.9.2021 aufgestellte pauschale Behauptung, dass *„die in den Saldenlisten 2017 und 2018 ausgewiesenen Erlöse wurden gleichmäßig auch zu Gunsten der Abgabenbehörde verteilt“* worden wären eine entsprechende Berechnung als Nachweis nicht ersetzen. Dies umsomehr, als die Begleichung eines (Großteils) der Verbindlichkeiten gerade nicht durch erzielte Erlöse, sondern die bereits erwähnte Rückzahlung vom Abgabekonto und die darlehensweise vom Beschwerdeführer der Primärschuldnerin zur Verfügung gestellte Mittel erfolgte. Auch die – ebenfalls – pauschale

Bezugnahme auf die Entwicklung von Schuldpositionen kann dies – schon mangels Berücksichtigung von Zug-um-Zug-Geschäften – nicht leisten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Tatbestand

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den § 9 BAO und § 80 BAO ist eine Abgabensforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die Abgabensforderungen gegenüber der Primärschuldnerin bestehen und sind teilweise bescheidmäßig festgestellt, teilweise beruhen sie auf der Meldung von Selbstberechnungsabgaben.

Der Vertretungszeitraum des Beschwerdeführers reicht vom Entstehungszeitpunkt der Primärschuldnerin bis zum ***27***. Am selben Tag erfolgte auch die Bekanntmachung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in der Ediktsdatei. Alle haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin weisen einen Fälligkeitstag auf, der in den Vertretungszeitraum des Beschwerdeführers fällt.

Die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin – die inzwischen wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht wurde – ist gegeben.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin hat ihre Ursache in einer schuldhaften Pflichtverletzung des Beschwerdeführers.

In der Beschwerde wird geltend gemacht, dass die Haftungsinanspruchnahme betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlungen des Jahres 2018 völlig unbegründet wäre, da der Masseverwalter die Verpflichtung hätte, einen Jahresabschluss für das Jahr 2018 zu erstellen sowie diesbezüglich Steuererklärungen zu legen und die Vorauszahlungen von insgesamt „5.900,00“ Euro daher bis auf den Restbetrag der Mindestkörperschaftsteuer unbegründet wären, da keinerlei Gewinn - siehe Insolvenzverfahren – vorläge, daher maximal die Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 500,00 anfallen könne, wobei aber auch hinsichtlich einer Haftung betreffend dieser Mindestkörperschaftsteuer einer Haftung widersprochen

werde, da der Beschwerdeführer „*keinerlei schuldhafte Verletzung der ihm auferlegten Pflichten durchführte*“.

Zu diesen Ausführungen zu den Körperschaftsteuervorauszahlungen 2018 ist vom Bundesfinanzgericht festzustellen, dass mit Datum 12.2.2020 ein endgültiger Bescheid über die Körperschaftsteuer 2018 ergangen ist, mit dem die belangte Behörde einen Betrag von 500,00, also gemäß § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 in Höhe der Mindeststeuer für Neugründungen, festgesetzt hat, was auch zu einer entsprechenden Verminderung der Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin geführt hat.

Warum dem Beschwerdeführer auch hinsichtlich der Uneinbringlichkeit dieses verbleibenden Betrages von 500,00 Euro für die Körperschaftsteuervorauszahlung 1-3/2018 keinerlei schuldhafte Pflichtverletzung anzulasten sein soll, wird in der Beschwerde nicht näher ausgeführt.

Die Vorschreibung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2018 gegenüber der Primärschuldnerin erfolgte mit Bescheid vom 23.10.2017. Dieser Bescheid erging also zu einem Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin tätig war. Die belangte Behörde setzte – anhand der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 – in diesem Bescheid die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2018 mit dem bereits angesprochenen Betrag von 5.908,00 Euro fest. Soweit der Beschwerdeführer die Höhe dieser Vorschreibung als den wirtschaftlichen Verhältnissen der Primärschuldnerin nicht entsprechend erachtete, wäre es ihm als deren Vertreter im Übrigen freigestanden, eine Herabsetzung zu beantragen.

Nach § 24 Abs 3 Z 1 KStG sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden. § 45 Abs 1 EStG 1988 sieht vor, dass der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten hat. Nach § 45 Abs 2 EStG 1988 sind die Vorauszahlungen zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November [des jeweiligen Jahres] zu leisten.

Daraus folgt, dass die Primärschuldnerin zum 15.2.2018 die bescheidmäßig vorgeschriebene Körperschaftsteuervorauszahlung von 1.477,00 Euro zu leisten hatte. Den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin traf die Verpflichtung, für die Entrichtung der Abgabenschulden der von ihm vertretenen Gesellschaft – in der bescheidmäßig vorgeschriebenen Höhe – zu sorgen. Dass es im Zuge der Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2018 zu einer Herabsetzung der Körperschaftsteuer gekommen ist, kann daran nichts ändern. Da der Beschwerdeführer dies nicht getan hat, ist von einer schuldhaften Verletzung dieser Verpflichtung auszugehen, die letztlich zum Ausfall in Höhe eines Steuerbetrages von 500,00 Euro geführt hat.

Soweit in der Beschwerde moniert wird, dass der Prüfer, trotz Nichtausbezahlung der entsprechenden Gehälter, die Lohnabgaben nicht nach dem Auszahlungsprinzip, sondern nach dem Anspruchsprinzip vorgeschrieben habe und angeführt wird, dass die „*Die Gehälter für 03 + 04/2019*“ nicht ausbezahlt worden wären, ist festzustellen, dass für die Lohnzahlungszeiträume März und April 2019 mit dem angefochtenen Bescheid keine Abgaben in Haftung gezogen wurden.

Schließlich wird in der Beschwerde geltend gemacht, dass betreffend die „*Nebenabgaben*“ ein schuldhaftes Verhalten überhaupt ausgeschlossen wäre, wenn diese Nebenabgaben erst ab dem Konkurseröffnungszeitpunkt festgesetzt worden wären. Welche Nebenabgaben der Beschwerdeführer diesbezüglich im Auge hat, wird in der Beschwerde nicht näher ausgeführt. Bei allen bescheidmäßig festgestellten in Haftung gezogenen Nebenansprüchen iSd § 3 Abs 2 BAO erfolgte jedenfalls die Festsetzung vor Konkurseröffnung und trat auch deren Fälligkeit vor der Konkurseröffnung ein.

Anzumerken ist, dass im Haftungsbescheid ist für die Kammerumlage 1-3/2018 fälschlich der 15.5.2019 als Fälligkeitstermin angegeben. Tatsächlich war diese Abgabe aber am 15.5.2018 fällig.

3.1.2. Schuldhafte und ursächliche Pflichtverletzung

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben pünktlich entrichtet werden, wobei sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, danach bestimmt, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH 18.12.1997, 96/15/0269).

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit aus (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach stRsp des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203).

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der GmbH zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der angefallenen Abgaben gewesen ist (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076).

Nicht die Abgabenbehörde hat also das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, daß diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze. In Bezug auf diese qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers ist durch VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, keine Änderung eingetreten (VwGH 19.2.1997, 96/13/0079).

Anzumerken ist, dass im Beschwerdeverfahren der Gleichbehandlungsgrundsatz von vornherein hinsichtlich der Lohnsteuer nicht anzuwenden ist.

Auf dem Vertreter lastet die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084).

Bei der Frage der Gleichbehandlung der Gläubiger kommt es darauf an, ob der Abgabengläubiger im Hinblick auf die vorhandenen liquiden Mittel des Abgabenschuldners dadurch benachteiligt wurde, dass die erfolgten Zahlungen an den Abgabengläubiger geringer ausgefallen sind, als sie bei Verwendung der liquiden Mittel und anteiliger Befriedigung des Abgabengläubigers ausgefallen wären (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126).

Die Beschränkung einer allfälligen Haftung des Vertreters auf die Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078).

Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er

dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078).

Das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Nachweises ist dem Beschwerdeführer bereits im Haftungsbescheid vom 23.8.2019 von der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht sowie mitgeteilt worden, dass es Sache des Geschäftsführers wäre, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs 1 BAO angenommen werden dürfe.

Mit Beschluss vom 27.8.2021 wurde dem Beschwerdeführer dieses Erfordernis im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht neuerlich mit Fristsetzung zur Kenntnis gebracht. Der Beschwerdeführer wurde diesbezüglich aufgefordert, binnen vier Wochen ab Zustellung des Beschlusses einen tauglichen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu den Fälligkeitsstichtagen der beschwerdegegenständlichen Haftungsbeträge und der Darstellung der jeweils zur Verfügung stehenden Liquidität, vorzulegen, da das Bundesfinanzgericht ansonsten von einer nicht nachgewiesenen Gläubigergleichbehandlung ausgehen werde. Weiter wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass ein pauschaler Hinweis, dass ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgabenschulden nicht zur Verfügung standen den von der VwGH-Rechtsprechung geforderten Nachweis nicht ersetzen könne. Umso mehr als bereits unter zu Spruchpunkt IV. vom Bundesfinanzgericht umfangreich dargelegt worden sei, dass der Primärschuldnerin Mittel zur Verfügung gestanden wären.

Dennoch hat es der Beschwerdeführer unterlassen, das behauptete Fehlen von Mitteln nachzuweisen und eine Gleichbehandlungsrechnung bezogen auf die einzelnen Fälligkeitstage vorzulegen.

Zu erinnern ist nochmals daran, dass ein pauschaler Hinweis, dass ausreichende Mittel zur Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgabenschuldigkeiten nicht zur Verfügung standen gestanden wären, den von der VwGH-Rechtsprechung geforderten Nachweis nicht ersetzen kann. Ebenso kann die Vorlage von Buchhaltungsunterlagen (zB Saldenlisten) und der pauschale Hinweis auf diese den angesprochenen Nachweis nicht ersetzen. Dies umso mehr als im Beschwerdeverfahren – und zwar gerade auch durch die seitens des Beschwerdeführers im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen – das Vorhandensein von liquiden Mitteln erwiesen ist.

3.1.3. Zuführung von Liquidität

Aus dem im Beschwerdefall festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer ua Zahlungen aus – der Primärschuldnerin darlehensweise zur Verfügung gestellten Mitteln – an die Gläubiger vorgenommen hat. Diese Mittel stellten solche der Primärschuldnerin dar und unterlagen der Gleichbehandlungspflicht. Dazu ist zB auf UFSL 19.07.2012, RV/1321-L/10, zu

verweisen: „Stellt ein Geschäftsführer als Gesellschafter der Gesellschaft Geldmittel entweder auf schuldrechtlicher Grundlage (Darlehen) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Einlage) zur Verfügung, liegen in beiden Fällen Mittel der Gesellschaft im Sinne des § 80 BAO vor, die zur zumindest anteiligen Befriedigung aller Gläubiger verwendet werden müssen.“

In VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108, wurde jüngst ausgesprochen, dass wenn der Geschäftsführer tatsächlich Kredite aufgenommen oder in anderer Weise Mittel beschafft habe, die damit gewonnenen Mittel (unabhängig davon, ob diese formal in den Rechenkreis des Abgabepflichtigen aufgenommen würden) der Verpflichtung zur Gleichbehandlung unterliegen würden.

Aber auch wenn eine solche darlehensweise zur Verfügungstellung nicht geschehen wäre, hätten die vom Beschwerdeführer verwendeten Mittel trotzdem Aufnahme in eine – konkret nicht vorgelegte – Gleichbehandlungsrechnung finden müssen.

In seiner Stellungnahme vom 27.9.2021 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt:

„Bei den hierbei verfügbaren Mitteln vertritt der Beschwerdeführer weiterhin die Ansicht, dass die von dem Beschwerdeführer eingebrachten Mittel durch direkte Zahlung an Gläubiger jeweils direkte Zahlungen an Gläubiger waren, die nur von Seiten der Buchhaltung über ein Verrechnungskonto geführt wurden.“

Auf diese Argumentation ist das Bundesfinanzgericht zum einen bereits im Rahmen der Beweiswürdigung eingegangen, wobei auch auf den festgestellten – und von der Auffassung des Beschwerdeführers abweichenden – Sachverhalt zu verweisen ist. Zum anderen ist nochmals auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Einbeziehung von Eigenzahlungen von Geschäftsführern bei der Ermittlung der im Haftungsverfahren maßgeblichen Liquidität zurückzukommen.

Nach VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108, liegt in Zahlungen des Vertreters des Abgabepflichtigen an Gläubiger des Abgabepflichtigen aus eigenen Mitteln in Erfüllung einer Verbindlichkeit des Vertreters gegenüber dem Abgabepflichtigen eine – der Verpflichtung zur Gleichbehandlung unterliegende - Verfügung über Mittel des Abgabepflichtigen. Aber auch dann, wenn der Vertreter selbst Mittel dem Abgabepflichtigen zur Verfügung stelle, ohne dadurch eine eigene Verbindlichkeit gegenüber dem Abgabepflichtigen zu erfüllen, bewirke dieses Zur-Verfügung-Stellen (auch bei Direktzahlung an den Gläubiger), dass es sich damit um Mittel des Abgabepflichtigen handle.

Daraus kann also geschlossen werden, dass somit auch solche Zahlungen in eine Gleichbehandlungsrechnung aufzunehmen wären.

Aus dieser Rechtsprechung ist daher ersichtlich, dass auch wenn die zugeführten Mittel nicht der Primärschuldnerin darlehensweise überlassen worden wären, eine Berücksichtigung im Rahmen der Haftung gemäß § 9 BAO zu erfolgen hätte.

Der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass die vom Vertreter darlehensweise überlassenen Mittel nicht die einzigen der Primärschuldnerin zur Verfügung stehenden Mittel darstellten.

3.1.4. Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei dieses Ermessen auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung umfasst (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173).

Der Grad des Verschuldens des Vertreters ist eines der Kriterien, die bei Ausübung des Ermessens berücksichtigt werden können (VwGH 15.9.1995, 93/17/0404).

Die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (VwGH 28.11.1997, 2007/15/0164).

Ermessensentscheidungen haben sich innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht und sind innerhalb dieser Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, wobei dem Gesetzesbegriff "*Billigkeit*" dabei die Bedeutung "*berechtigte Interessen der Partei*", dem Gesetzesbegriff "*Zweckmäßigkeit*" die Bedeutung "*öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgabe*" beizumessen ist (VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075).

Zur Berücksichtigung des Grundsatzes der Sparsamkeit, der Wirtschaftlichkeit und der Zweckmäßigkeit der Vollziehung ist festzustellen, dass der beschwerdegegenständliche Haftungsbetrag ganz unzweifelhaft nicht nur geringfügig ist und eine Inanspruchnahme des Beschwerdeführers daher jedenfalls zweckmäßig war, um einen endgültigen Abgabenausfall zu verhindern. Allerdings kann im Rahmen des Ermessens von der Haftungsinanspruchnahme der unter 10,00 Euro verbleibenden Kleinstbeträge infolge Geringfügigkeit Abstand genommen werden (BFG 14.04.2021, RV/7102100/2020). Daher wird der Barauslagenersatz in Höhe von 3,10 Euro aus dem Haftungsbetrag ausgeschieden.

Eine allfällige Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitslosigkeit des Haftenden stehen jedenfalls in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, denn eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt es nämlich nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen und künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013 mHa zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0128, VwGH 14. 12.2006, 2006/14/0044, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007, und 2006/15/0089).

Soweit ein zur Haftung Herangezogener mit seinem Vorbringen eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben aufzeigen will, ist darauf zu verweisen, dass ein solcher Umstand im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Soweit der Beschwerdeführer also darauf hingewiesen hat, dass er kein geregeltes Einkommen beziehe, derzeit als Geschäftsführer einer Gesellschaft in ***33*** die ***34***n im Rahmen eines Projektes, das sich noch in der Anfangsphase befinde, durchzuführen versuche und dabei erst dann ein Entgelt erhalten würde, wenn ihm eine Umsetzung dieses Projektes gelinge, so kann das – im Lichte der angeführten Rechtsprechung des VwGH – zu keiner Verminderung der Haftung im Rahmen der Ermessensübung führen.

Bei der Bestimmung des Ausmaßes der Haftung war somit nicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers einzugehen. Zu diesen wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschwerdeführer im Übrigen auch keine detaillierten Angaben gemacht, insbesondere was seine Vermögenssituation betrifft.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf, wobei aber ein solcher Umstand jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein kann, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Im Beschwerdefall liegt jedoch kein solcher, unbillig langer, Zeitabstand vor. Die gegenüber der Primärschuldnerin entstandenen und in Haftung gezogenen Abgaben betreffen (mit Ausnahme eines geringfügigen Betrages betreffend Umsatzsteuer 2016) die Jahre 2017 bis 2019.

Die Geltendmachung der Haftung durch die belangte Behörde erfolgte mit Haftungsbescheid vom 23.8.2019, also in einem angemessenen Zeitabstand zur Entstehung der Abgaben und auch sehr zeitnah zur Eröffnung des Konkurses über die Primärschuldnerin. Eine unbillig lange Zeitspanne, die bei der Ermessensübung zu Gunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen gewesen wäre, liegt somit nicht vor.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist eine Einschränkung des Haftungsbetrages iZm der Körperschaftsteuervorauszahlung 1-3/2019 im Ermessenswege vorzunehmen, da es als unbillig anzusehen wäre, den Beschwerdeführer für diesen Betrag in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen.

Mit Bescheid vom 4.2.2019 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2019 mit einem Betrag von 1.750,00 Euro festgesetzt. Die Körperschaftsteuervorauszahlung für das erste Quartal des Jahres 2019 wurde von der belangten Behörde in der Höhe von 437,00 Euro

mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid zur Haftung geltend gemacht. Hier ist inzwischen eine bescheidmäßige Festsetzung der Jahressteuer 2019 mit Bescheid vom 30.7.2021 erfolgt. Darin wurde die Körperschaftsteuer 2019 mit einem Betrag von 1.750,00 Euro (Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen) festgesetzt. Andere Gründe als die durch nicht erfolgte zeitgerechte Einreichung der Körperschaftsteuererklärung sind für die Schätzung nicht ersichtlich. Die Verpflichtung zur Erklärungsabgabe fiel nicht mehr in den Vertretungszeitraum des Beschwerdeführers.

Hier ist zwar daran zu erinnern, dass die Verpflichtung zur Vorauszahlung der Körperschaftsteuer für das erste Quartal des Jahres 2019 noch in einen Zeitraum fiel, in dem der Beschwerdeführer die Vertretung der Primärschuldnerin innehatte, da der diesbezügliche Fälligkeitszeitpunkt gemäß § 24 Abs 3 Z 1 KStG 1988 iVm § 45 Abs 2 EStG 1988 der 15.2.2019 war. Daraus folgt, dass die Primärschuldnerin zum 15.2.2019 die bescheidmäßig vorgeschriebene Körperschaftsteuervorauszahlung von 437,00 Euro zu leisten hatte. Den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin traf die Verpflichtung, für die Entrichtung der Abgabenschulden der von ihm vertretenen Gesellschaft zu sorgen. Da er dies nicht getan hat, ist von einer schuldhaften Verletzung dieser Verpflichtung auszugehen. Wie dargestellt wurde, beruht die Festsetzung der Höhe der Körperschaftsteuer 2019 mit einem Betrag von 1.750,00 Euro aber nicht auf dem Verschulden des Beschwerdeführers. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht es der Billigkeit, den Beschwerdeführer nur für einen Steuerausfall in der Höhe einer Mindestkörperschaftsteuervorauszahlung für den Zeitraum 1-3/2019 heranzuziehen, da diese jedenfalls gemäß § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 im Ausmaß von 125,00 Euro angefallen wäre. Die übrigen Quartale des Jahres 2019 endeten bereits nach der Beendigung der Geschäftsführerfunktion des Beschwerdeführers, sodass dessen diesbezügliche Inanspruchnahme für die auf die übrigen Quartale entfallenden Teile der Mindestkörperschaftsteuer berechtigten Parteiinteressen an einer - am Zeitraum der aufrechten Geschäftsführerfunktion orientierten - Zuordnung der Haftungsinanspruchnahme zuwiderliefe.

Somit war der Haftungsbetrag von 437,00 Euro auf 125,00 Euro, also im Betrag von 312,00 Euro, einzuschränken.

Weitere Gründe, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen wären, sind für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Folglich war die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers im erfolgten Ausmaß ermessenskonform.

3.1.5. Zusammenfassung

Der Haftungsbetrag war somit von
68.640,27 Euro um

312,00 Euro (Körperschaftsteuervorauszahlung 1-3/2019)

3,10 Euro (Barauslagenersatz 2018) auf
68.325,17 Euro zu mindern.

Im Ergebnis war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 14. Dezember 2021