

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf.-Adr***, vertreten durch Dr. Thomas König, Schulerstraße 20/7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2020 gegen den Bescheid des ehemaligen Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 28. Oktober 2020 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO, Steuernummer ***1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 15.917,58 anstatt bisher € 16.215,14 eingeschränkt:

Abgabenart	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 2017	14.008,33
Umsatzsteuer 2018	406,55
Körperschaftsteuer 2017	1.502,70

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Oktober 2020 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X*** GmbH, Firmenbuchnummer: ***2***, im Ausmaß von € 16.215,14 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Diese Abgabenschuldigkeiten setzen sich wie folgt zusammen:

U 2017: € 14.008,33

U 2018: € 406,55

K 2017: € 1.502,70

K 10-12/18: € 297,56

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, hafte für diese Abgaben, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet hätten werden können.

Der Bf. sei seit ***Datum1*** Geschäftsführer der Firma ***X*** GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer sei festzuhalten:

Die Umsatzsteuer sei nicht oder unzureichend gemeldet und entrichtet worden. In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, 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 habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe 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 Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (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 der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich seien, wäre wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Mit der mit Schriftsatz vom 29. November 2020 eingebrachten Bescheidbeschwerde wurde der Haftungsbescheid seinem gesamten Umfang nach wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, sowie wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Aktenwidrigkeit angefochten.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

I. Mangelhaftigkeit des Verfahrens infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Aktenwidrigkeit

Die belange Behörde sei ihrer Ermittlungspflicht nicht ausreichend nachgekommen. Der Bf. habe keine Meldungen an das Finanzamt abgegeben. Diese seien ohne sein Wissen und sein Einverständnis durch den Treugeber der Gesellschaft erfolgt (der Beschuldigte habe die Anteile der Gesellschaft treuhändig gehalten). Die Fälligkeit der Beträge, die für das Jahr 2017 an Umsatzsteuer vorgeschrieben worden seien, hätten Umsätze betroffen, die bereits im Jahr 2016 als der Beschuldigte (Anm: gemeint Bf.) noch gar nicht Geschäftsführer gewesen sei, gemeldet hätten werden müssen, sie wären schon 2016 geschuldet gewesen. Dies habe ihm Herr ***A.*** auch im Nachhinein mitgeteilt.

Dass die U 2017 schon im Jahr 2016 angefallen sei, wisse auch die ehemalige Mitarbeiterin Frau ***F.***.

Der Bf. habe zudem Euro 22.500,00 an das Finanzamt für die Firma ***X*** GmbH einbezahlt. Diese seien auf die älteste Forderung anzurechnen gewesen.

Der Betrag von Euro 22.500,00 übersteige den vom Finanzamt mit Haftungsbescheid festgelegten Betrag um Einiges. Der Bf. schulde daher nichts.

II. Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Der Haftungsbescheid sei rechtswidrig, da die belangte Behörde den Beschwerdeführer unrichtiger Weise zur Haftung auf Grundlage einer zeitlich unrichtigen Meldung heranziehe.

Beweis: Einvernahme des Beschwerdeführers

F. als Zeugin, Adresse

Aus den dargelegten Gründen richte der Bf. den Antrag, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.01.2021 gab die belangte Behörde der Beschwerde hinsichtlich der Haftung für die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2018 statt, schränkte den Haftungsbetrag auf € 15.917,58 anstatt bisher € 16.215,14 ein und wies die Beschwerde im Übrigen als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass feststehe, dass der Bf. laut Firmenbuch vom ***Datum1*** bis zum ***Datum2*** handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***X*** GmbH gewesen sei. Über dieses Unternehmen sei mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum3*** der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom ***Datum4*** nach Verteilung einer Quote von 3,721315% an die Massegläubiger aufgehoben worden. Die Firma sei in der Folge am ***Datum5*** gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Daraus sei ersichtlich, dass die offenen Abgabenschuldigkeiten bei der GmbH uneinbringlich seien.

In der Beschwerde werde vorgebracht, dass die Umsatzsteuer 2017 schon im Jahr 2016 angefallen sei. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Höhe der Nachforderung seien durch den zur Haftung Herangezogenen aber nur im Verfahren gemäß § 248 BAO gegen die erlassenen Abgaben- bzw. Nachforderungsbescheide zu erheben und nicht im Haftungsverfahren selbst zu prüfen, in dem eine Bindung an die Abgabenbescheide bestehe.

Weiters werde eingewendet, dass der Bf. einen Betrag von € 22.500 an das Finanzamt einbezahlt habe, der den Haftungsbetrag um einiges übersteige, weshalb er dem Finanzamt nichts schulde. Tatsächlich seien auf dem Abgabenkonto Zahlungseingänge vom ***Datum2*** in der Höhe von € 20.000 und vom 31.05.2019 von € 2.500 verbucht worden, die auf die jeweils älteste Forderung angerechnet worden seien. Allerdings sei die Zahlung von € 20.000 vom ***Datum2*** von der Insolvenzverwalterin mit Schreiben vom 17.06.2019 angefochten worden, da sie innerhalb der letzten 60 Tage vor Konkurseröffnung erfolgt, und dadurch eine Begünstigung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern eingetreten sei. Am 05.07.2019 seien die geforderten € 20.000 daher an die Insolvenzverwalterin überwiesen worden.

In der Begründung des Haftungsbescheides sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen worden. Es sei demnach unter anderem Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als alle anderen Verbindlichkeiten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter somit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaftes Verletzung der Vertreterpflichten im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, dürfe die Abgabenbehörde weiters davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Dem Vertreter obliege nach der Judikatur des VwGH der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH vom 24.01.2017, Ra 2015/16/0078).

Im vorliegenden Fall habe der Geschäftsführer in der Beschwerde nicht einmal behauptet, dass er die Abgabensforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe. Die Behörde sei daher zu der Annahme berechtigt gewesen, dass der Bf. seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen sei. Konsequenter Weise hafte der Geschäftsführer dann für die von der Haftung betroffenen Abgabenschuldigkeiten zur Gänze.

Es seien im vorliegenden Fall in der Beschwerde insgesamt keinerlei Umstände aufgezeigt worden, welche die Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung widerlegen könnten.

Vom Bf. sei zwar nicht eingewendet worden, dass ihm mit dem Haftungsbescheid die Bescheide betreffend die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer nicht bekannt gemacht worden seien. Es gehe aber aus der Liste der Anlagen zum Haftungsbescheid hervor, dass diesem irrtümlich keine Kopie des Vorauszahlungsbescheids an Körperschaftsteuer vom 07.03.2017 beigelegt worden sei. Dieser Mangel sei im Verfahren über das Rechtsmittel nicht

sanierbar. Diesbezüglich sei der Haftungsbescheid von Amts wegen um die K 10-12/18 im Betrag von € 297,56 zu reduzieren gewesen.

Eine Unbilligkeit der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers liege nicht vor, da feststehe, dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht vollständig erfüllt habe. Hätte er ordnungsgemäß gehandelt, hätte es keine Nachforderungen gegeben. Insgesamt gesehen sei daher die Geltendmachung der Haftung unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten.

Auf Grund des bereits im Haftungsbescheid dokumentierten Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 9 und 80 BAO sei die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin daher im Ausmaß von insgesamt € 15.917,58 zu Recht erfolgt. Im Übrigen werde auf die Begründung des Haftungsbescheides vom 28.10.2020 verwiesen.

Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2021 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, ohne die bisherige Begründung zu ergänzen.

Am 16. November 2021 erging folgender Beschluss des Bundesfinanzgerichtes:

„(...) Hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer obliegt es dem Bf. einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter.

Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen

wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Die hier gegenständliche Umsatzsteuer war zwar am 15.11.2017, somit vor der Zeit der Vertretertätigkeit fällig (abweichendes Wirtschaftsjahr), jedoch besteht die Haftung gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH für offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (VwGH 22.4.2005, 2013/16/0208).

Da der Bf. jedoch erst mit Ergehen des Bescheides vom 5. November 2018 über die Höhe der Nachforderungen an Umsatzsteuer 2017 Kenntnis hatte, wären diese somit spätestens mit Ablauf der Nachfrist, somit am 12. Dezember 2018 zu entrichten gewesen.

Für die Umsatzsteuer 2017 ist der Zeitpunkt, für den der Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen ist, der 12. Dezember 2018.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2018 war der maßgebliche Fälligkeitstag der 15. November 2018, für die Körperschaftsteuer 2017 der 12. Dezember 2018.

Sie werden daher aufgefordert, die Höhe der zu den angeführten Fälligkeitstagen/der angeführten Nachfrist der Abgabenschuldigkeiten jeweils vorhandenen liquiden Mittel bekannt zu geben und zu belegen (Bankkontoauszug, Kassabuchauszug) und eine Gleichbehandlungsberechnung aller Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitstage vorzunehmen.

Die Liquiditätsaufstellung hat

1. Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum (16. Oktober 2018 bis 15. November 2018 für die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen, bzw. 12. November 2018 bis 12. Dezember 2018 für die Körperschaftsteuer 2017) bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen (inklusive Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw. Zug-um-Zug-Geschäfte) und sonstigen Tätigkeiten im Betrachtungszeitraum und

3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag/Tag der Ablaufes der Nachfrist zu enthalten.

Hinweis zur Berechnung: (....)

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nach der Judikatur nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Zug um Zug Geschäften (VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111, 18.10.2007, 2006/15/0073, 24.1.2013, 2012/16/0100, 22.12.2015, Ra 2015/16/0128), wie etwa bei Barzahlung neuer Materialien oder laufender Ausgaben wie Miete oder Strom.

Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist nicht bedeutsam, ob bzw. inwieweit vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der IO rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108, 27.8.2008, 2006/15/0279).

Eine korrekte Aufstellung der Verbindlichkeiten, der neu entstandenen Verbindlichkeiten sowie deren Abstattungsbeträge hat nach den jeweiligen Fälligkeiten alle Gläubiger - einzeln und mit Angabe des Namens - und der Beträge zu enthalten.

Weiters hat die Liquiditätsaufstellung eine Quotenberechnung zu enthalten. Die Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung muss rechnerisch nachvollziehbar und aussagekräftig sowie durch entsprechende Unterlagen belegt sein.“

Am 15. Dezember 2021 wurde folgendes Antwortschreiben eingebracht:

„Es wurde richtig festgestellt, dass mein Mandant zum Zeitpunkt der fälligen USt nicht Geschäftsführer war.

Die vom Gericht geforderten Unterlagen kann mein Mandant schlüssiger Weise nicht vorlegen, weil die Gesellschaft durch einen Konkursantrag des damaligen Gesellschafters und Geschäftsführers Herrn ***A.*** insolvent wurde. Dieser hätte sämtliche Unterlagen bereits im Konkursverfahren beibringen müssen.

Sämtliche Unterlagen bezüglich der Gesellschaft waren immer im Besitz des Herrn ***A***; dies wurde von dessen Buchhalterin und dem Geschäftsführer aus dem Jahr 2017, Herrn ***GF17***, in einem Strafverfahren gegen den Mandanten (bei dem er freigesprochen wurde) bestätigt.

Der Mandant hatte, als er erfahren hat, dass eine USt-Forderung besteht, diese zu einem Teil, soweit es ihm möglich war, direkt an der Kassa des Finanzamtes bezahlt. Nach dem

Konkursantrag konnten bzw. durften gar keine Zahlungen mehr an einen Gläubiger (auch nicht an das Finanzamt) erfolgen.

Weitere Angaben kann der Mandant aufgrund fehlender Unterlagen nicht machen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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 Pflichten nicht eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

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

•Vorliegen einer Abgabenschuld

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0245, mwN; 10.5.2010, 2009/16/0226, VwSlg 8541 F/2010). Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eine Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden auch ein Rechtszug gegen die an die GmbH ergangenen Grundlagenbescheide eingeräumt.

Einwendungen gegen den Abgabenanspruch können - solange die erlassenen Abgaben- und Abzugsteuerhaftungsbescheide dem Rechtsbestand angehören - im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden (siehe VwGH 10.04.1997, 94/15/0188).

Der haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Umsatzsteuer 2017 liegt der Bescheid vom 5. November 2018 zu Grunde. In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid kann daher nicht mit Erfolg vorgebracht werden, dass diese Forderung in Wahrheit Umsätze aus dem Jahr 2016 betreffe.

Damit erübrigt sich auch die Einvernahme der beantragten Zeugin ***F.***.

Zum Einwand, dass der Bf. € 22.500,00 an die belangte Behörde entrichtet habe und dieser Betrag den Haftungsbetrag übersteige:

Der genannte Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017 führte zu einer Nachforderung in Höhe von € 38.900,00.

Hierauf hat der Bf., wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wird, am ***Datum2*** € 20.000,00 und am 31. Mai 2019 € 2.500,00 entrichtet, wodurch sich der Rückstand an Umsatzsteuer 2017 auf € 16.400,00 reduzierte.

In der Folge wurden auf den verbleibenden Rückstand folgende Gutschriften angerechnet: Am 24.10.2019 € 1.576,97 (Quotenzahlung des Insolvenzverwalters) und am 29.1.2020 € 814,70 (resultierend aus K 10-12/19). Diese führten zu einer Reduktion des Rückstandes auf den nunmehr haftungsgegenständlichen Betrag in Höhe von € 14.008,33.

Daraus folgt einerseits, dass der Bf. den nunmehr haftungsgegenständlichen Betrag nicht entrichtet hat und andererseits, dass der Umstand, dass der Betrag in Höhe von € 20.000,00 an die Insolvenzverwalterin rückbezahlt werden musste, mit der Haftung in keinem Zusammenhang steht.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften am Abgabekonto unberichtigt aus.

•Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum3*** wurde über das Vermögen der ***X*** GmbH der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum4*** nach erfolgter

Schlussverteilung aufgehoben wurde. In der Folge wurde die Firma per ***Datum5*** im Firmenbuch gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

•Vertreterstellung

Gemäß der vorliegenden Firmenbuchabfrage und vom Bf. unbestritten fungierte er im Zeitraum ***Datum1*** bis ***Datum6*** als Geschäftsführer der GmbH.

Damit zählt der Bf. zu den in § 80 Abs. 1 BAO genannten Personenkreis und kann daher - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden

•Schuldhafte Pflichtverletzung

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

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtungen aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so hat die Abgabenbehörde auch davonausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Das Bundesfinanzgericht teilt die in der Beschwerdeentscheidung vertretene Ansicht, dass der Beschwerde hinsichtlich der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2018 stattzugeben ist, da der Bescheid am 7. März 2017, somit zu einem Zeitpunkt erging, an dem der Bf. noch nicht Geschäftsführer war, erging und er nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt wurde, dass die Abgabe schon bescheidmäßig festgesetzt wurde, weshalb infolge unvollständiger Information im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 4. November 1998, Zl. 98/13/0115, ein Mangel des Verfahrens vorliegt, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist, vorliegt (vgl auch VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein

liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter.

Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039, BFG 28.5.2015, RV/7100596/2014, a.o. Rev. zurückgewiesen).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Vertreter auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Die Umsatzsteuer 2017 wurde mit Bescheid vom 5. November 2018, somit zu einem Zeitpunkt festgesetzt, in dem der Bf. als Geschäftsführer fungierte.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO6, Tz 10 zu § 9 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Im vorliegenden Fall war die Umsatzsteuer 2017 am 15. November 2017 (abweichendes Wirtschaftsjahr) fällig, somit zu einem Zeitpunkt, als der Bf. noch nicht Geschäftsführer war (Beginn der Funktion als Gf. war der ***Datum1***).

Jedoch befreit dieser Umstand den Bf. nicht von der Haftung, da gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Pflicht zur Entrichtung von

Abgabenschuldigkeiten nicht mit dem Zeitpunkt der Entstehung der (Abgabenzahlungs-) Schuld, sondern erst mit deren Abstattung endet (vgl. z.B. VwGH 30.5.1989, 89/14/0043).

Wie bereits ausgeführt, erging der Umsatzsteuerbescheid 2017 im Zeitpunkt der Geschäftsführertätigkeit des Bf., nämlich am 5. November 2018. Diese Abgabenschuld wäre innerhalb der Nachfrist bis spätestens 12. Dezember 2018 von der Primärschuldnerin, somit durch den Bf. als deren Vertreter zu entrichten gewesen.

Demzufolge war der Zeitpunkt, für den der Gleichbehandlungsnachweis für die Umsatzsteuer 2017 durch den Bf. zu erbringen gewesen wäre, der 12. Dezember 2018.

Auf diesen Umstand wurde der Bf. auch im Beschluss des BFG vom 16. November 2021 hingewiesen, mit dem der Bf. aufgefordert wurde einen Gleichbehandlungsnachweis vorzulegen und auch darauf hingewiesen wurde, in welcher Form dieser Nachweis zu erbringen ist. Weiters wurden ihm auch die Fälligkeitszeitpunkte der weiteren haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bekanntgegeben.

Ein Gleichbehandlungsnachweis wurde nicht erbracht.

Sofern der Bf. vorbringt, dass die Unterlagen im Besitz des Herrn ***A*** waren/sind, ist dem unter Hinweis auf die bereits zitierte Rechtsprechung des VwGH entgegenzuhalten, dass es dem Vertreter auch obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (nochmals VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Es trifft zwar zu, dass am ***Datum2*** € 20.000,00 und am 31. Mai 2019 € 2.500,00 zur Abdeckung der Schulden am Abgabenkonto entrichtet wurden, jedoch wurden diese Zahlungen ohnedies mit der Umsatzsteuernachforderung für 2017 verrechnet und damit eine höhere Haftung vermieden. Weiters lässt sich daraus auch nicht ableiten, welchen Betrag die belangte Behörde bei gleichmäßiger Gläubigerbefriedigung erhalten hätte.

Eine quotenmäßige Beschränkung der Haftung kommt damit mangels Vorlage eines Gleichbehandlungsnachweises nicht in Betracht.

Das Vorbringen, dass die Umsatzsteuer 2017 in Wahrheit Umsätze des Jahres 2016 betreffe, stellt, wie bereits ausgeführt eine Einwendung gegen den Abgabenanspruch dar, die im Haftungsverfahren infolge der Bindungswirkung an den Abgabenbescheid (hier Umsatzsteuerbescheid 2017) im Hinblick auf § 248 BAO nicht mit Erfolg erhoben werden kann, weshalb es auch nicht darauf ankommt, von wem die Steuerklärung eingebracht wurde. Der genannte Bescheid erging am 5. November 2018 somit zu einem Zeitpunkt, in dem der Bf. bereits als Geschäftsführer der Primärschuldnerin agierte.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2018 und der Körperschaftsteuer 2017 wurde kein Vorbringen erstattet.

Eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin zu den Fälligkeitszeitpunkten wurde nicht behauptet. Die Bilanz zum Stichtag 30.9.2017 weist bei den Aktiven unter „Kassabestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten den Betrag von € 9.476,58 auf.

Da kein Gleichbehandlungsnachweis erbracht wurde, eine Vermögenslosigkeit der Gesellschaft bei Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht erkannt werden kann, ist mangels weiterer Vorbringen vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

- Kausalzusammenhang

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

- Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Mit der gegenständlichen Beschwerde hat der Bf. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinausgehende Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher ausgeschlossen.

Wien, am 3. Jänner 2022