

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2020 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes ***1*** vom 13. November 2020, Steuernummer ***2***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

Sachverhalt:

In einem **Vorhalt vom 13.5.2019** betreffend Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 BAO für Abgabenschulden Fa. ***3*** GmbH i.L. (in der Folge: Primärschuldnerin) wies das Finanzamt den Beschwerdeführer (in der Folge: Bf) auf den dort detailliert aufgegliederten Abgabenrückstand iHv 414.682,97 € hin.

Weiters verwies es auf den Gerichtsbeschluss vom 21.3.2019 betreffend Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens, die festgestellte Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft sowie darauf, dass der Bf seit 20.9.2013 Geschäftsführer der Primärschuldnerin und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen sei.

Der Bf wurde ersucht darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Abgaben entrichtet würden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Schließlich wurde der Bf um Darstellung seiner derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

In seiner **Stellungnahme vom 13.9.2019** gab der Bf zur Umsatzsteuer 2015 und 2016 an, dass die Diesellieferungen nach vertretbarer Rechtsauffassung als steuerfreie ig Lieferungen behandelt worden seien. Diese Rechtsauffassung sei zu diesem Zeitpunkt offenbar auch die gängige Verwaltungspraxis gewesen und von der Finanzverwaltung bei allen Unternehmen der Branche akzeptiert worden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei diese Rechtsauffassung nicht mehr akzeptiert worden, weshalb es zur Verrechnung der Umsatzsteuer gekommen sei. Ein wirtschaftlicher Schaden sei dadurch nicht entstanden, da sich der Abnehmer bei der Verrechnung mit Umsatzsteuer diese als Vorsteuer in Abzug hätte bringen können. Eine Bezahlung der Beträge durch die Gesellschaft sei nicht möglich gewesen, da die Gesellschaft die Umsatzsteuer auch den Abnehmern, die sich diese ohnedies wieder als Vorsteuer zurückgeholt hätten, nicht verrechnet habe.

Da kein Steuerausfall eingetreten sei, bestehe kein Bedarf einer Haftungsinanspruchnahme. Selbst wenn man es nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sehe, bestehe kein Haftungsfall, weil die Gesellschaft die Steuer nicht bezahlen habe können und im Sinne der Gläubigergleichbehandlung gehandelt worden sei. Vorwerfbares Verhalten liege nicht vor.

Zur Umsatzsteuer 6/2016 und 7/2016 wandte der Bf ein, dass die Umsatzsteuer Mai, Juni und Juli 2016 per 12.1.2017 zur Gänze bezahlt worden sei, wobei das Guthaben vom August 2016 abgezogen und daher ein Betrag von 5.386,86 € überwiesen worden sei.

Die Umsatzsteuer 10/2016 sei am 16.1.2017 bezahlt worden.

Laut Umsatzsteuererklärung 2016 habe sich ein Guthaben von 67.481,29 € ergeben. Aufgrund der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2016 sei es bei diesen Abgaben auch zu keiner Pfändung gekommen. Dadurch sei der Bf davon ausgegangen, dass nach Veranlagung der Umsatzsteuer 2016 die offenen Steuerverbindlichkeiten durch dieses Guthaben getilgt würden.

Im Jänner 2017 sei er daher seinen Verpflichtungen noch vollständig nachgekommen und habe dem Finanzamt 36.978,97 € überwiesen. Dadurch sei ein offener Saldo von 69.424,08 € entstanden, der durch das Guthaben aus der Jahresveranlagung 2016 bzw. der Umsatzsteuer 8/2016 abgedeckt gewesen sei.

Ab Mitte/Ende Jänner 2017 seien keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen und sei die Geschäftstätigkeit eingestellt worden. Das Personal sei zur Gänze gekündigt und abgebaut worden. Der Bf sei davon ausgegangen, aus den restlichen, noch offenen Kundenforderungen die Finanzamtsverbindlichkeiten, welche über dem Umsatzsteuerguthaben 8/2016 gewesen seien, bedienen zu können. Leider sei es bei diesen Kundenforderungen zu Zahlungsausfällen gekommen, sodass er die Restverbindlichkeiten nicht begleichen habe können. Er habe in

diesem Zeitraum aber mit bestem Wissen und Gewissen gehandelt und alle Gläubiger gleich behandelt. Ein ihm vorwerfbares, haftungsbegründendes Verhalten liege nicht vor.

Die geltend gemachte Umsatzsteuer habe nicht mehr entrichtet werden können, weil im Unternehmen ab Jänner 2017 Zahlungsschwierigkeiten aufgetreten seien und der Geschäftsführer nicht mehr alle Verbindlichkeiten voll befriedigen habe können. Das Finanzamt sei in diesem mit Zahlungsschwierigkeiten behafteten Zeitraum nicht schlechter behandelt worden als andere Gläubiger.

Der Bf fügte seiner Stellungnahme einen Bank- und Kassabericht 2017, die Steuerberechnung der Umsatzsteuer 2016 und einen Auszug des Steuerkontos bei.

Mit **Haftungsbescheid vom 13.11.2020** nahm das Finanzamt den Bf als Haftungspflichtigen gemäß §§ 9, 80 ff BAO für nachstehende aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Ausmaß von 520.311,27 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Umsatzsteuer	2014	16.2.2015	1.014,31
Umsatzsteuer	2015	15.2.2016	220.000,00
Umsatzsteuer	2016	15.2.2017	161.718,71
Umsatzsteuer	6/2016	16.8.2016	22.268,39
Umsatzsteuer	7/2016	15.9.2016	37.883,66
Umsatzsteuer	11/2016	16.1.2017	23.411,04
Umsatzsteuer	12/2016	15.2.2017	22.837,44
Umsatzsteuer	1/2017	15.3.2017	21.216,79
Lohnsteuer	11/2016	15.12.2016	2.061,85
Lohnsteuer	12/2016	16.1.2017	1.202,40
Lohnsteuer	1/2017	15.2.2017	1.203,79
Lohnsteuer	2/2017	15.3.2017	1.203,79
Lohnsteuer	3/2017	18.4.2017	1.305,07
Dienstgeberbeitrag	11/2016	15.12.2016	907,72
Dienstgeberbeitrag	12/2016	16.1.2017	453,86

Dienstgeberbeitrag	1/2017	15.2.2017	415,47
Dienstgeberbeitrag	2/2017	15.3.2017	415,47
Dienstgeberbeitrag	3/2017	18.4.2017	560,41
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2016	15.12.2016	72,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2016	16.1.2017	36,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2017	15.2.2017	36,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2/2017	15.3.2017	36,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3/2017	18.4.2017	49,21
Summe			520.311,27

In der Begründung verwies das Finanzamt eingangs auf die Bestimmungen der §§ 9, 80 ff BAO und führte weiter aus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss vom 21.3.2019 ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und der Insolvenzantrag des Finanzamtes abgewiesen worden sei. Dabei sei auch die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin festgestellt worden.

Der Bf sei seit 20.9.2013 Geschäftsführer der Primärschuldnerin und als solcher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.5.2019 sei er aufgefordert worden, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die angeführten Abgaben entrichtet würden, und dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Dieser Aufforderung habe der Bf mit Stellungnahme vom 13.9.2019 nur unzureichend entsprochen.

Die Einwendungen gegen die Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2015 und 2016 hätten ausschließlich das vorangegangene Abgabenverfahren betroffen. In einem Haftungsverfahren habe die Abgabenbehörde jedoch von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen, weshalb diese Einwendungen bei der Entscheidung über eine Haftungsinanspruchnahme nicht zu prüfen gewesen seien.

Nicht zutreffend sei, dass - wie in der Stellungnahme zum Ergänzungsersuchen ausgeführt - die Umsatzsteuern für Mai, Juni und Juli 2016 am 12.1.2017 zur Gänze bezahlt worden seien. In den Abgabenverrechnungsdaten seien lediglich Überweisungen mit den Entrichtungstagen 13.1.2017 und 17.1.2017 erfasst. Mit den beiden Überweisungen vom 13.1.2017 sei einerseits

die Körperschaftsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2016 in Höhe von 9.019,00 € entrichtet und andererseits eine weitere Zahlung von 5.386,86 € ohne Verrechnungsweisung getätigt worden, die demzufolge als Saldozahlung verbucht worden sei.

Am 17.1.2017 sei die Umsatzsteuer 10/2016 in Höhe von 22.573,11 € überwiesen worden.

Die von diesen Zahlungen betroffenen Abgaben seien nicht haftungsgegenständlich. Auch von etwaigen Guthaben, mit denen eine Verrechnung hätte erfolgen können, könne keine Rede sein. Das Abgabenkonto habe im gesamten haftungsrelevanten Zeitraum einen fälligen Abgabenrückstand ausgewiesen bzw. habe sich aus der in der Stellungnahme angesprochenen Jahresveranlagung 2016 sowie der Umsatzsteuer 8/2016 kein Guthaben ergeben.

Sofern die Primärschuldnerin zu bestimmten Fälligkeitstagen nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, sei es Aufgabe des Vertreters, Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß andere Gläubiger der Primärschuldnerin noch Befriedigung erlangt hätten. Im Haftungsverfahren sei zu prüfen, ob der Vertreter bei Verwendung der Mittel die Abgabenbehörde schlechter behandelt habe als die übrigen Gläubiger. Aufgabe des Gleichbehandlungsnachweises sei daher die Darstellung der Höhe der Mittel und deren Verwendung im fraglichen Zeitraum.

Nur unter diesen Voraussetzungen könne überhaupt eine Differenzquote ermittelt werden, um in einem Vergleich mit den tatsächlich geleisteten Zahlungen den Haftungsbetrag bestimmen bzw. beschränken zu können. Werde der Nachweis nicht angetreten, könnten dem Vertreter die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Die teilweise unzutreffenden und ansonsten allgemein gehaltenen Ausführungen sowie der Hinweis, stets nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt zu haben, seien nicht geeignet, den Haftungsbetrag auf eine Differenzquote zu beschränken, weswegen die Haftung in voller Höhe geltend gemacht werde.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs dar. Der Insolvenzantrag des Finanzamtes sei mit Beschluss vom 21.3.2019 mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und dabei die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft festgestellt worden.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschulden beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der

Regel dann ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei. Da die Eindringlichkeit bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben sei, habe die Abgabenbehörde die Frage der Eindringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen können.

Das Finanzamt legte dem Haftungsbescheid die Umsatzsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 je vom 7.5.2018 bei.

In der gegen diesen Haftungsbescheid erhobenen **Beschwerde** vom 14.12.2020 wandte der Bf ein, dass die im Haftungsbescheid erwähnte objektive Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht bestätigt werden könne, da er das Rechtsmittel aus dem vorausgegangenen Abgabenverfahren nicht kenne und keine Möglichkeit gehabt habe, die Richtigkeit festzustellen. Eine Vertreterhaftung komme nur dann infrage, wenn der Vertreter über das Verfahren in Kenntnis gesetzt und ihm die Möglichkeit eines Rechtsmittels gegeben werde. Er sei über den Fortgang und Ausgang des Verfahrens nicht informiert worden.

Zu klären sei die Frage, ob die Abgabenfestsetzungen der Jahre 2014 bis 2016 überhaupt ihre Berechtigung hätten, da die Umsatzsteuernachforderungen ein Geschäft betreffen würden, das entweder eine steuerfreie ig Lieferung sei oder laut Urteil des EuGH vom 15.5.2019, C-235/18, Vega International, eine steuerbefreite, von der Umsatzsteuer ausgenommene Finanzdienstleistung.

Dieses Urteil stütze sich auf ein Urteil des Jahres 2003. Der Erwerb von Tankkarten und die Zurverfügungstellung dieser an einen Subfrächter stelle keine Warenlieferung und auch kein Reihengeschäft dar. Die Primärschuldnerin sei nie Inhaberin der Ware gewesen, und die Subfrächter hätten frei über Ort des Bezuges und Qualität der Ware entscheiden können.

Den Bf als Vertreter treffe auch kein Verschulden.

Am 18.1.2017 seien die offenen Abgaben mit Ausnahme von 1.942,79 € fast zur Gänze beglichen worden. Der am Abgabekonto offene Saldo sei mit der Umsatzsteuervoranmeldung 8/2016 fast zur Gänze abgedeckt worden.

Der Bf habe sich vor der Zahlung am 18.1.2020 (gemeint offenbar: am 18.1.2017) selbst noch einmal von der Steuerberechnung für das Jahr 2016, die auch in der Beilage vorhanden sei, überzeugt, um korrekt und im Sinne eines ordentlichen Kaufmanns zu handeln.

Zum Beweis lege er einen Auszug des Steuerkontos der Primärschuldnerin vom 13.6.2018, Seite 1, Buchungstag 18.1.2017, vor.

Warum die Steuer 8/2016 nicht gebucht worden sei, könne er nicht sagen. Es habe keine Information der Abgabeneinbringungsstelle gegeben. Die Umsatzsteuer 2016 habe eine Abgabengutschrift von 67.481,29 € ergeben.

Diese sei in der Zahlung im Jänner berücksichtigt worden, weshalb von keinem schuldhaften Verhalten ausgegangen werden könne.

Ab Mitte bis Ende Jänner 2017 sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufgrund von Auftragsrückgängen drastisch eingeschränkt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe es aber noch genügend ausstehende Forderungen gegenüber Lieferanten gegeben.

Aufgrund des Auftragsrückganges und der zögerlichen Zahlung der Kunden sei es in dieser Zeit zu Zahlungsverzögerungen gekommen. Eine Überschuldung bzw. eine Voraussetzung für eine Insolvenzeröffnung hätten aber noch nicht bestanden.

Ein Verschulden liege nicht vor und stehe auch dieser Umstand einer Haftungsinanspruchnahme entgegen.

Im Übrigen sei festzuhalten, dass selbst für den Fall eines Verschuldens der bestehende Haftungsfonds der Gesellschaft niemals einen Betrag von 520.000,00 € erreicht hätte, weil ja die bestehenden Forderungen der Gesellschaft - wie sich aber erst im Nachhinein herausgestellt habe - nicht einbringbar gewesen seien. Es sei daher denkunmöglich, dass der Bf als Geschäftsführer für Beträge hafte, die selbst dann, wenn er - unzulässigerweise - die gesamten liquiden Mittel der Finanzverwaltung überwiesen hätte, nicht zur Zahlung gelangt wären. Die Haftung könne in keinem Fall mehr ausmachen als an vorhandenem Haftungsfonds vorhanden gewesen sei. Daher wäre selbst für den Fall eines Verschuldens eine Begrenzung in Höhe des Haftungsfonds gegeben. Dieser wäre ausgehend von einem möglichen - aber hier nochmals ausdrücklich bestrittenen - Verschulden gegeben mit den Eingängen ab 1.4.2017 mit 13.207,20 € (das seien die Eingänge in Höhe von 1.095,60 €, 12.000,00 € und 111,60 €). Aber selbst von dieser Obergrenze könnte die Finanzverwaltung nur den ihr aliquot im Sinne der Gläubigergleichbehandlung zustehenden Teil von ca. 50 % als Haftung einfordern. Daher ergebe sich aus Sicht des Bf - selbst bei Verschulden - eine Haftungsobergrenze von ca. 6.500,00 €.

Mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen beantrage der Bf, von einer Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Der Bf stelle daher die Anträge, die genannten Bescheide aus obigen Gründen ersatzlos aufzuheben, die Einhebung der Abgaben aus dem Haftungsbescheid in Höhe von 520.311,27 € gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Beschwerde auszusetzen und für den Fall, dass nicht im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung die Aufhebung der Haftung ausgesprochen werde, auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Der Bf nannte als Beilagen „Buchungsjournal, Bankkontoauszug, Steuerberechnung, Kassa“.

Aus der Finanzamtsdatenbank, dem so genannten „b-Verfahren“, ist ersichtlich, dass der Bf mit **Schreiben vom 16.12.2020** auch eine **Beschwerde gegen die Abgabenbescheide**

(Grundlagenbescheide) einbrachte, und zwar gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016, welche ihm als Beilage zum Haftungsbescheid zugestellt worden waren.

Darin bekämpfte der Bf die Umsatzsteuerfestsetzungen 2014, 2015 und 2016 mit der Begründung, dass sich die Abgabenfestsetzung auf die Einhebung der Umsatzsteuer für eine steuerfreie ig Lieferung stütze. Die Primärschuldnerin habe, wie in der Branche üblich, ihren Subunternehmern Tankkarten für die Bezahlung des Treibstoffs bereitgestellt. Die Primärschuldnerin habe die Rechnungen bezahlt und mit den offenen Transportgutschriften abgerechnet. Es habe sich ausschließlich um nichtösterreichische Subunternehmer gehandelt. Durchgeführt worden seien ausschließlich internationale Transporte, wobei der Treibstoff immer ins Ausland verbracht worden sei. Somit sei dies als ig Lieferung zu bewerten. Das sei zum damaligen Zeitpunkt die gängige Rechtsauffassung gewesen. Er habe sich selbst bei bekannten Speditionen, die eine Umsatzsteuerprüfung gehabt hätten, vergewissert, ob es Beanstandungen der Abgabenverwaltung gegeben hätte. Solche habe es zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben. Was biete eine bessere Grundlage für die Rechtsauffassung als die Abgabenbehörde selbst. Auch bei Steuerberatern sei die Information eingeholt worden, um im Sinne eines ordentlichen Kaufmanns zu handeln.

Wenn es keine ig Lieferung sei, sei die Frage zu klären, ob die Abgabenfestsetzungen 2014 bis 2016 überhaupt ihre Berechtigung hätten, da die Umsatzsteuernachforderungen ein Geschäft betreffen würden, das, wenn nicht eine ig Lieferung vorliege, laut Urteil des EuGH vom 15.5.2019, Vega International (C-235/18), eine steuerbefreite Finanzdienstleistung und somit von der Umsatzsteuer ausgenommen sei.

Dieses Urteil stütze sich auf ein 2003 ergangenes Urteil. Der Erwerb von Tankkarten und die Zurverfügungstellung dieser an einen Subfrächter stelle keine Warenlieferung im allgemeinen Sinne dar, auch kein Reihengeschäft. Die Primärschuldnerin sei nie Inhaberin der Ware gewesen, und die Subfrächter hätten frei über Ort des Bezugs und Qualität der Ware frei entscheiden können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 8.3.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid als unbegründet ab.

Nach Wiederholung des bisherigen Verfahrens führte das Finanzamt in seinen Erwägungen aus, dass die Beschwerdeausführungen, wonach die offenen Abgaben im Jänner 2017 beinahe zur Gänze beglichen gewesen seien, den Bf nicht entlasten könnten. Zum einen habe im Jänner 2017 bereits ein beträchtlicher Abgabenrückstand von mehr als 90.000,00 € ausgehakt, zum anderen betreffe ein Großteil des Haftungsrückstandes Abgaben, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht am Abgabenkonto verbucht gewesen seien, sondern die erst im Mai 2018 nach einer Betriebsprüfung festgesetzt worden seien. Als die entsprechenden Festsetzungsbescheide ergangen seien, sei der Bf zwar nicht mehr eingetragener Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen, doch hätten die Nachforderungen, die mit den

Umsatzsteuerjahresbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung festgesetzt worden seien, gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 keine von Abs. 1 und 3 leg. cit. abweichende Fälligkeit begründet. Da stets von der objektiven Richtigkeit einer in Rechtskraft erwachsenen, bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung auszugehen sei, sei die jeweils festgesetzte Jahresumsatzsteuer am 15.2. des Folgejahres fällig gewesen.

Der Bf habe zu verantworten, dass er die Umsatzsteuervorauszahlungen in zu niedriger Höhe entrichtet bzw. unrichtige Voranmeldungen abgegeben habe, weshalb die o.a. Steuern zunächst zu niedrig festgesetzt worden seien. Erst durch die Betriebsprüfung sei es zu den entsprechenden haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen gekommen.

Der Bf habe bisher nicht dargelegt, warum er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, die Abgaben zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zu entrichten.

Den Prüfungsfeststellungen lasse sich nicht entnehmen, dass die Umsatzsteuerverkürzungen lediglich aufgrund einer vertretbaren, abweichenden Rechtsansicht zustande gekommen seien, wie der Bf mit seinen Angaben glauben machen wolle. Aus dem Prüfbericht gehe vielmehr hervor, dass eine missbräuchliche Gestaltung zur Vermeidung österreichischer Umsatzsteuern vorgenommen worden sei. Außerdem sei der Primärschuldnerin durch verschiedene Manipulationen (Stornierung von Rechnungen, Verlagerung von Aufwendungen, Nichtverbuchung von Forderungen, etc.) Vermögen vorenthalten und seien somit die gesamt zur Verfügung stehenden liquiden Mittel geschmälert worden.

Dem Bf sei entgegenzuhalten, dass die von ihm als Beweis seiner Rechtfertigung übermittelte Beilage (voraussichtlicher Umsatzsteuerjahresbescheid), mit der eine Abgabengutschrift von 67.481,29 € vorausberechnet worden sei, zu keinem Zeitpunkt zu einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto geführt habe, mit der künftig fällig werdende Zahlungen hätten verrechnet werden können. Der Bf übersehe, dass es sich bei der von ihm ermittelten Gutschrift lediglich um eine Vorausberechnung gehandelt habe und nicht etwa um den tatsächlichen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016. Tatsächlich habe der Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 eine Nachforderung von 161.718,71 € ergeben, die auch haftungsgegenständlich sei. Ebenso wenig habe eine Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für 8/2016 bestanden.

Zu den Ausführungen des Bf, wonach es trotz genügend ausstehender Forderungen zu Zahlungsverzögerungen gekommen sei, jedoch noch keine Überschuldung bzw. keine Voraussetzung für eine Insolvenzeröffnung bestanden habe, sei festzustellen, dass in einer verspäteten Insolvenzanmeldung oder wirtschaftlichen Fehlentscheidungen ohnehin kein abgabenrechtliches Verschulden liege. Diese Umstände könnten dem Vertreter weder vorgeworfen werden, noch könnten sie ihn entlasten.

Der Bf wende weiter ein, dass die bestehenden Forderungen der Gesellschaft, wie sich aber erst im Nachhinein herausgestellt habe, nicht einbringlich gewesen seien. Der Bf beziffere die Haftungssumme für den Fall eines möglichen, jedoch ausdrücklich bestrittenen Verschuldens mit höchstens 6.500,00 €.

Die Berechnung des Bf sei inhaltlich schon deshalb unrichtig, weil die Eingänge ab April 2017 nicht die im Haftungszeitraum gesamt zur Verfügung gestandenen Mittel darstellen könnten. Für die Ermittlung der sogenannten „Differenzquote“, also jenes Betrages, der bei gleichmäßiger Behandlung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen erforderlich. Dem Gesamtbetrag dieser Verbindlichkeiten seien alle im Haftungszeitraum verfügbar gewesen liquiden Mittel gegenüberzustellen. Als Beginn des Haftungszeitraumes sei dabei der Fälligkeitstag der ersten, nicht vollständig entrichteten Abgabe anzunehmen.

Dem Bf wäre zwar freigestanden, die offenen Verbindlichkeiten und die darauf erbrachten Tilgungsleistungen auch auf andere Art und Weise bekannt zu geben, doch habe sich aus den vorgelegten Unterlagen eine Quote, die zu einer Einschränkung des Haftungsbetrages hätte führen können, nicht berechnen lassen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege es dem Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß andere Gläubiger der Gesellschaft Befriedigung erlangt hätten. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass die dem Vertreter obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt worden sei und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft gewesen sei. Unter diesen Umständen sei die Haftung für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß gegeben.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichten, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen.

Gegen die Festsetzungsbescheide sei gemäß § 248 BAO eine Beschwerde eingebracht worden. Soweit sich die Ausführungen des Bf auf das vorangegangene Abgabenverfahren beziehen würden, sei festzuhalten, dass die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid einerseits und gegen den Abgabenanspruch andererseits zwar nicht in gesonderten Schriftsätzen erfolgen müssten, jedoch über beide Beschwerden nicht in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen sei.

Zunächst sei über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Bf zur Einbringung einer Beschwerde gegen den

Abgabenanspruch ergebe. Würde der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid stattgegeben, wäre die gegen den Abgabenanspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens betreffend den Haftungsbescheid sei daher allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für die nicht entrichteten Abgaben der Primärschuldnerin herangezogen worden sei oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht. Über diese Frage sei erst im Rechtsmittelverfahren betreffend die Festsetzungsbescheide zu entscheiden.

Gründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung des Bf zur Haftung sprechen würden, lägen nicht vor. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes könne die Frage der Einbringlichkeit beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden, sofern die Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben sei. Gegenständlich sei diese Voraussetzung erfüllt, da aufgrund der Konkursabweisung mangels Vermögens und der vom Insolvenzgericht festgestellten Zahlungsunfähigkeit die Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht einbringlich seien.

Aus diesen Gründen sei die Heranziehung des Bf zur Haftung gerechtfertigt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

Mit Schreiben vom 6.4.2021 stellte der Bf einen **Vorlageantrag**.

Er habe die Beschwerdepunkte im Wesentlichen in der Beschwerde angeführt. Ergänzend werde ausgeführt, dass sich der Hauptbetrag der Haftung aus einer Steuerprüfung zu einem Zeitpunkt ergeben habe, als er nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei. Daher habe er im Rahmen der Beschwerde auch den Antrag gestellt, die ursprünglichen Steuerbescheide einer Überprüfung zu unterziehen und diese gegebenenfalls aufzuheben.

Hinsichtlich der Grundlagenbescheide sei anzuführen, dass die nachträgliche umsatzsteuerpflichtige Behandlung von steuerfreien Umsätzen nicht zu seinen Lasten vorgenommen werden könne.

Einerseits sei aus der umsatzsteuerlichen Behandlung kein Schaden für die Finanzverwaltung entstanden, weil selbst bei steuerpflichtiger Behandlung Umsätze an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer vorgelegen wären, die die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wieder als Vorsteuer hätten abziehen können, andererseits werde die Rechtsauffassung des Bf auch durch die seither ergangene Judikatur des EuGH gestützt. Ein schuldhaftes Verhalten seinerseits liege jedenfalls nicht vor.

Unklar erscheine die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung, dass über die vom Bf eingebrachte Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide nicht zu entscheiden sei, weil dies erst im Rechtsmittelverfahren betreffend Festsetzungsbescheide zu entscheiden sei. Faktisch

befinde sich der Bf genau in diesem Rechtsmittelverfahren, in welchem gegen die Haftungsbescheide ein Rechtsmittel erhoben worden sei. Somit stehe ihm aus seiner Sicht die Aktivlegitimation ab dem Zeitpunkt zu, ab dem im Rechtsmittelverfahren die Haftungsfrage im Rahmen der Beschwerdeentscheidung abgewiesen werden solle.

Es könne nicht im Sinne der Verfahrensökonomie sein, dass in einem weiter zu führenden Verfahren erst diese Vorfrage geklärt werden solle, wenn jetzt bereits feststehen solle, dass eine Haftung dem Grunde nach gegeben sei.

Ein weiterer, unrichtig gewürdigter Aspekt sei die Frage nach den zur Verfügung stehenden Mitteln für die Gläubigergleichbehandlung.

Es möge richtig sein, dass in einer normalen Würdigung die zur Verfügung stehenden Mittel im Zeitpunkt des Entstehens eines Steueranspruches maßgeblich seien.

Im konkreten Fall sei jedoch eine Sondersituation zu berücksichtigen.

Die Umsätze aus den Diesel-Tankungen seien nach der aus seiner Sicht nach wie vor richtigen Rechtsansicht als steuerfreie Umsätze behandelt. Selbst wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass hier Umsatzsteuer zu verrechnen gewesen wäre, hätten sich die Unternehmer diese wieder als Vorsteuer erstatten lassen können.

Dieser Umstand habe auch dazu geführt, dass diese Umsatzsteuer nicht verrechnet worden sei und somit auch nicht zur Steuerzahlung zur Verfügung gestanden sei. Erst im Zuge des Uminterpretierens in eine steuerpflichtige Leistung durch die Finanzverwaltung sei das zum haftungsgegenständlichen Thema geworden. Da ihm aufgrund dieser nach seiner Ansicht nach richtigen, aber jedenfalls vertretbaren Rechtsansicht keine Schuld vorwerfbar sei, könne auch eine mögliche Zahlungspflicht und deren Erfüllbarkeit durch die Gesellschaft erst zu diesem späteren Zeitpunkt Beurteilungspunkt sein. Zu diesem Zeitpunkt seien die finanziellen Mittel nicht zur Verfügung gestanden und sei daher der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzt worden. Die Mittel seien auch deswegen nicht zur Verfügung gestanden, weil keine Umsatzsteuer an die abnehmenden vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer verrechnet worden sei. Daher sei von diesen auch keine Vorsteuer geltend gemacht worden.

Der Bf stelle daher die Anträge, die Grundlagenbescheide und/oder Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben, die Einhebung der Abgaben aus dem Haftungsbescheid gemäß § 212a BAO auszusetzen, für den Fall, dass im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung die Aufhebung der Haftung nicht ausgesprochen werde, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Akteneinsicht betreffend das vorangegangene Abgabenverfahren betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 2014, 2015 und 2016.

Mit **Schreiben vom 23.3.2022** wurde der Bf aufgefordert, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„Nach § 9 BAO berechtigen nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, leichte Fahrlässigkeit genügt.

Ein Rechtsirrtum oder Handeln aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht können ein Verschulden ausschließen.

*Aus Punkt 7 „Dieselumsatz – Stornorechnung“ des beiliegenden Besprechungsprogramms ergibt sich, dass die Abgabenbehörde bereits im Zuge einer im Jänner 2015 bei der ***4*** GmbH, welche mit der ***3*** GmbH in Geschäftsbeziehung stand, durchgeführten Nachschau die Rechtsansicht vertreten hat, dass bei den Dieselbetankungen die Verfügungsmacht den bulgarischen Firmen in Österreich verschafft werde und diese Umsätze in Österreich zu versteuern seien.*

*Auch im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung bei der ***3*** GmbH im Juli 2016 vertrat die Abgabenbehörde diese Rechtsansicht.*

Um von einem Rechtsirrtum bzw. einer vertretbaren Rechtsansicht ausgehen zu können, ist erforderlich, dass der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt vollständig und richtig geschildert wird und die um Auskunft ersuchte Stelle in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes eine unrichtige Rechtsbelehrung erteilt.

Sie werden daher ersucht, bekannt zu geben, wie Sie zu Ihrer Rechtsansicht gelangt sind, dass es sich bei den Dieselumsätzen laut Punkt 7 des beiliegenden Besprechungsprogramms um ig steuerfreie Lieferungen gehandelt hat. Dazu wären geeignete Nachweise wie Hinweise auf die betreffenden Gesetzesbestimmungen, Judikatur oder Erlassmeinungen vorzulegen.

Geben Sie außerdem bekannt, ob Sie sich bei geeigneten Stellen (Finanzamt, Steuerberater, etc.) erkundigt haben. Um entsprechende Nachweise oder Glaubhaftmachung wird ersucht.“

Mit **Schreiben vom 25.5.2022** teilte der Bf dazu mit, dass die Primärschuldnerin eine Spedition gewesen sei, welche mit unterschiedlichen Subunternehmern (Transportpartnern) Transportaufträge von Kunden abgearbeitet habe.

Aufgrund der einfacheren Handhabung habe die Primärschuldnerin Tankkarten der Fa. ***5*** (Tankkarten Emittent) über die ***4*** GmbH bezogen.

Dieses Vorgehen habe den Prozess mit den Subunternehmern vereinfacht, da so genannte „Full Service Cards“ (Tankkreditkarten) zur Verfügung gestellt worden seien. Das habe die Einsatzbereitschaft der Fahrzeuge und die Liquidität der Subunternehmer gesichert. Der Kreditrahmen der Karten habe sich nach den offenen Forderungen gegenüber den jeweiligen Transportpartnern gerichtet. Für jeden LKW sei eine eigene Tankkarte ausgestellt worden.

Die Tankkarten seien „Full Service Cards“ gewesen, wobei neben Treibstoff auch die Maut, Fähren, Züge, Verbrauchsmaterialien und Werkstättenaufenthalte hätten bezahlt werden können. Das Limit der Tankkarten habe somit einen Kreditrahmen dargestellt, welcher vom Subunternehmer benutzt werden konnte, um die anfallenden Kosten für die oben genannten Dinge zu decken. Mit dieser Karte habe in jedem europäischen Land die Maut bezahlt bzw. an mehr als 13.000 Tankstellen in Österreich und über 55.000 Tankstellen quer durch Europa

Treibstoff konsumiert werden können. An welcher Tankstelle bzw. welche Sorte (Qualität) von Treibstoff konsumiert worden sei bzw. zu welchem Zeitpunkt der Subunternehmer die Karte eingesetzt habe, sei in dessen Verantwortung gelegen.

Aufgrund des Transportweges durch Österreich (Nord-Süd-Achse) und dem günstigeren Treibstoffpreis sei die Tankkarte auch in Österreich verwendet worden.

Die ****4**** GmbH habe die anfallenden Kosten der Tankkarten unabhängig vom Land, in dem die Karte in Anspruch genommen worden sei, mit 20 % USt an die Primärschuldnerin fakturiert. Hier sei aber keine Ware, sondern lediglich der Betrag weiterverrechnet worden, der in Anspruch genommen worden sei. Die Primärschuldnerin habe dann die Beträge weiter an die ausländischen Transportpartner ohne Umsatzsteuer fakturiert, da dies nach Ansicht des Bf kein Warengeschäft, sondern lediglich ein Kreditgeschäft betreffe. Laut § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 seien Kreditgeschäfte in der EU von der USt befreit.

Zu derselben Auffassung sei der EuGH in seinem Urteil vom 15.5.2019, C-235/18, Vega International, gekommen.

Dieses Urteil stütze sich auf ein Urteil des EuGH aus dem Jahr 2003, Rs Auto Lease Holland. Der Erwerb von Tankkarten und die Zurverfügungstellung dieser an einen Subfrächter stelle keine Warenlieferung im allgemeinen Sinne und auch kein Reihengeschäft dar. Die Primärschuldnerin sei nie Inhaberin der Ware gewesen, und auch die Subfrächter hätten frei über Ort des Bezuges und Qualität der Ware entscheiden können.

Des Weiteren habe der Frachtführer den Kraftstoff zwar in Österreich bezogen, aber immer ins Ausland verbracht. In diesem Fall liege eine steuerfreie ig Lieferung vor (BFG 29.4.2014, RV/7100921/2011).

Beide Fälle würden bestätigen, dass korrekt gehandelt worden sei und der Republik Österreich keine Steuer vorsätzlich vorenthalten worden bzw. kein wirtschaftlicher Schaden entstanden sei. Weiters sei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Unternehmerkette in Betracht zu ziehen.

Zur Erlangung seiner Rechtsauffassung führte der Bf aus, dass im Jahr 2013/2014 ein Subunternehmer Tankkarten direkt von seiner Auftraggeberin, der ****6**** GmbH, bezogen habe. Die GmbH habe die Tankkarten nach demselben Prinzip an die ausländischen Transportpartner fakturiert. 2013/2014 habe die GmbH eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung gehabt, wo es zu dieser Praxis keine Beanstandung gegeben habe. Der damalige Geschäftsführer, Herr ****7****, sei in diesem Fall Zeuge, da es ihm nicht möglich gewesen sei, die Unterlagen zu erlangen.

Auch nach Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung sei dieses Vorgehen als praktikabel angesehen worden, und da es keine Beanstandung seitens des Finanzamtes gegeben habe, sei dies auch so praktiziert worden. Die Buchhaltung habe der Steuerberater durchgeführt.

Der Bf habe stets im Sinne eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt. Nie sei, wie in Punkt 7 der Steuerprüfung angeführt, vorsätzlich eine Firma zwischengeschaltet worden, um die Steuer in Österreich zu vermeiden. Dieses Vorgehen habe dazu gedient, mit den Transportaufträgen gegenzurechnen und das Kreditlimit zu kontrollieren. Ein wirtschaftlicher Schaden für die Republik Österreich sei zu keinem Zeitpunkt entstanden.

Da kein schuldhaftes Verhalten vorliege, sei eine Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt.

Der Bf sei bei der Steuerprüfung nicht anwesend gewesen und habe den Sachverhalt nicht klarstellen können.

Dem Finanzamt wurden am **5.7.2022** zwecks Wahrung des Parteiengehörs sowohl der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 23.3.2022 als auch die Stellungnahme des Bf vom 25.5.2022 **zur Kenntnis übermittelt**.

Das Finanzamt gab dazu bis dato keine Stellungnahme ab.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen des Bf, den Eintragungen im Firmenbuch, der Ediktsdatei sowie dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, insbesondere dem so genannten „b-Verfahren“.

Rechtslage:

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

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

Die Haftung nach § 9 BAO ist subsidiär und akzessorisch.

Eine Person darf demnach nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt. Sie darf erst zur Leistung herangezogen werden, wenn die Abgaben beim Hauptschuldner uneinbringlich sind (Subsidiarität). Die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben muss im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden vorliegen.

Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt weiter voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht (z.B. durch Entrichtung) erloschen ist (Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 9 Rz. 10, sowie die dort zitierte Judikatur)

Die Haftung erstreckt sich daher auf all jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt.

Verfügt die vertretene Gesellschaft über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Der Vertreter, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, verstößt dann nicht gegen die Gleichbehandlungspflicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Begleichung aller Verbindlichkeiten der vertretenen Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und sie diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Ritz/Koran, aaO, § 9 Rz. 11d).

Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO normiert eine verschuldensabhängige Ausfallhaftung für die in §§ 80 ff BAO angeführten Personen, wenn diese die ihnen auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht haben.

Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, sodass bereits bei leichter Fahrlässigkeit eine Haftungsinanspruchnahme zulässig ist.

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat grundsätzlich von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024, mit Verweis auf VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt darauf hingewiesen, dass im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabefestsetzung nicht zu prüfen sei, der Haftungsschuldner aber dennoch Gründe aufzeigen könne, weshalb ihm ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Entrichtung der im Rahmen einer Außenprüfung nachgeforderten Abgaben nicht anzulasten sei (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Führt daher ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Treffen abgabenrechtlicher Dispositionen aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht sind dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde.

Ein Unternehmer hat sich bei Ausübung seiner Tätigkeit mit den einschlägigen (abgabenrechtlichen) Vorschriften vertraut zu machen und sich im Zweifel bei der Behörde oder einem befugten Parteienvertreter zu erkundigen.

Die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders oder eines Lohnverrechnungsbüros mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter (z.B. den Geschäftsführer einer GmbH) nicht von vornherein von seinen Pflichten entbinden. Die Betrauung externer Spezialisten vermag den Geschäftsführer dann nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt und verabsäumt, im Detail darzulegen, welcher konkrete Sachverhalt diesen mitgeteilt worden wäre und auf welcher Grundlage diese die betreffenden Abgaben berechnet oder bestimmte Beträge steuerfrei belassen hätten (VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Im Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014, Ro 2014/16/0019, wurde zum Einwand fehlenden Verschuldens aufgrund eines Rechtsirrtums wörtlich ausgeführt:

„Der in der Revision aufrecht erhaltene Einwand mangelnden Verschuldens, weil sich der Revisionswerber eines Steuerberaters bedient hätte, mit dem dieser "alles" besprochen habe und sich somit die damalige rechtliche Qualifikation als vertretbare Ansicht dargestellt habe, mangelt der Grundlage einer - schon im Abgabenverfahren zu erstattenden - detaillierten Darlegung, welche konkrete Information dem Steuerberater als beigezogenem Spezialisten zuteil wurde und auf welcher Grundlage dieser eine Abgabepflicht (...) nicht in Betracht zog. Mangels dessen geht der Einwand mangelnden Verschuldens aus Vertrauen auf einen Spezialisten ins Leere.“

Nach der restriktiven Haltung, die der Verwaltungsgerichtshof zu einem ein Verschulden ausschließenden Rechtsirrtum vertritt, kann einen Vertreter nach § 9 BAO entschuldigen, wenn er einen Steuerberater oder eine sonstige fachkundige Person mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten betraut und wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorbringt, aus denen sich ableiten lässt, dass er der steuerlichen Vertretung alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von dieser fachkundigen Person über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren lassen hat, ohne dass zu einem allfälligen Fehler der steuerlichen Vertretung hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorliegen (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019).

Den Vertreter trifft in der Regel kein Verschulden, wenn er auf die Richtigkeit von Rechtsauskünften des zuständigen Finanzamtes oder von Erlässen des BMF vertraut (Ritz/Koran, aaO, § 9 Rz. 19).

Keinesfalls ausreichend ist, sich über die steuerliche Bedeutsamkeit eines bestimmten Vorgehens lediglich bei Geschäftspartnern zu erkundigen. Vielmehr hat ein Unternehmer im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (VwGH 22.9.2000, 96/15/0200).

Eine irrige Rechtsauffassung vermag die Partei daher nicht zu entschuldigen, wenn sie es unterlassen hat, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen.

Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargelegt. Das Risiko des Rechtsirrtums trägt der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (VwGH 13.1.2021, Ra 2020/13/0104).

Hat der Vertreter der Primärschuldnerin schuldhaft seine Pflicht verletzt, darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der Abgaben war (Ritz/Koran, aaO, § 9 Rz. 24, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender ist somit eine Abgabeforderung gegen die Gesellschaft, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Bei kumulativem Vorliegen dieser Voraussetzungen ist die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt.

Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtignte 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 bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Die Haftung darf auch keineswegs nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stehen in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Nach § 248 erster Satz BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können – solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074). Solche Einwendungen sind in dem die Abgabenfestsetzung selbst betreffenden

Verfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220).

In der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid können etwa das Nichtvorliegen des betreffenden Haftungstatbestandes, der Eintritt der Einhebungsverjährung (§ 238), das Erlöschen des Abgabenanspruches (z.B. durch Entrichtung) oder eine unrichtige Ermessensübung geltend gemacht werden (Ritz/Koran, aaO, § 248 Rz. 15).

Ist hingegen der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangegangen, gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Bescheidbeschwerde gegen den Abgabenanspruch besteht (Ritz/Koran, aaO, § 248 Rz. 16).

Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung der Bescheide (im vorliegenden Fall der nach der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016), aus denen die Haftungssumme resultiert, zu erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof erteilte einer saldierenden Betrachtungsweise hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Absage, weil der Einwand, dass der nicht abgeführten Umsatzsteuer bei einem Steuersubjekt ein nicht geltend gemachter Vorsteuerabzug bei einem anderen Steuersubjekt gegenüberstehe und dem Abgabengläubiger kein Schaden entstanden sei, grundsätzlich unbeachtlich sei. Bei verschiedenen, durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen einander regelmäßig Umsatzsteuerverpflichtungen und Vorsteuerabzugsberechtigungen gegenüber, und die Umsatzsteuerschuld für einen Unternehmer entsteht unabhängig davon, ob der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung einen Anspruch auf Rückvergütung der Umsatzsteuer hat bzw. geltend gemacht hat (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080, ergangen zu § 236 BAO).

Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Ist dies nicht der Fall, ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157).

In der BAO sind bedingte Verhandlungsanträge nicht vorgesehen (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

Ein Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung muss daher unbedingt sein. Der Verwaltungsgerichtshof qualifizierte einen Antrag „für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt“ als unwirksam (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

Erwägungen:

Im vorliegenden Fall war der Bf laut Firmenbuch seit 20.9.2013 allein verantwortlicher Vertreter der mit Erklärung vom 7.1.2009 errichteten Primärschuldnerin. Am 14.6.2017 wurde die Löschung dieser Funktion im Firmenbuch eingetragen.

Mit Gerichtsbeschluss vom 21.3.2019 wurde ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet. In diesem Beschluss wurde deren Zahlungsunfähigkeit festgestellt, sodass feststand, dass die Abgabenschulden bei der Gesellschaft uneinbringlich waren.

Nicht in Streit standen sowohl die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft als auch die Stellung des Bf als deren Geschäftsführer.

Der Bf wandte sich im Wesentlichen gegen die Annahme der Abgabenbehörde, ihm sei an der Behandlung von Umsätzen als steuerfrei, welche im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung als steuerpflichtig beurteilt wurden, ein schuldhaftes Verhalten vorwerfbar.

Im Zuge einer bei der Primärschuldnerin betreffend die Jahre 2011 bis 2016 und den Nachschauzeitraum 1/2017 bis 2/2017 durchgeführten Außenprüfung wurde im Besprechungsprogramm vom 2.3.2018 einleitend festgestellt, dass das Finanzamt im Jahr 2016 eine Umsatzsteuerprüfung begonnen habe. Im Zuge dieser Prüfung sei ein Treuhandvertrag vorgelegt worden, wonach der Bf als Treuhänder seit 1.1.2013 75 % der Gesellschaftsanteile für ***8*** (Treugeber) halte. Die Umsatzsteuerprüfung sei fiktiv beendet und in eine Betriebsprüfung umgewandelt worden.

In Punkt 8. „Treibstoffumsatz/Maut“ dieses Besprechungsprogramms hielt der Prüfer fest:

*„Auf Punkt 7 zu diesem Besprechungsprogramm (Ergänzung des Bundesfinanzgerichts: „7. Dieselumsatz – Stornorechnung“) wird verwiesen. Die ***3*** GmbH hat an nahestehende bulgarische Unternehmen Diesel steuerfrei in Rechnung gestellt, obwohl diese Umsätze der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen. Diese Tatsache wurde dem Geschäftsführer bei einer Nachschau der ***4*** GmbH (Ergänzung des Bundesfinanzgerichts: Geschäftsführer der ***4*** GmbH war ***8***) bereits im Jänner 2015 bekannt gegeben. Aus diesem Grund wird die österreichische Umsatzsteuer für Treibstoffe durch den Prüfer vorgeschrieben (...).“*

Die genannte Außenprüfung fand bei der Primärschuldnerin statt, als der Bf nicht mehr deren Geschäftsführer war, weshalb weder der Bericht vom 27.4.2018 noch die nach der Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 an ihn ergingen.

Die Prüfungsfeststellungen führten zu den haftungsgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen 2014 (1.014,31 €), 2015 (220.000,00 €) und 2016 (161.718,71 €). Zwar wurden diese Bescheide vom 7.5.2018 der Primärschuldnerin, zu Händen des dem Bf nachfolgenden Geschäftsführers, zugestellt, doch übermittelte das Finanzamt dem Bf die Umsatzsteuerbescheide als Beilage zum Haftungsbescheid; der Prüfbericht und das Besprechungsprogramm vom 2.3.2018 wurden dem Vorhalt vom 23.3.2022 beigelegt.

Die Prüfungsfeststellungen betrafen Zeiträume, in denen der Bf verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Wie o.a., konnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen bzw. deren Höhe nicht mit Erfolg im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid erhoben werden. Die diesbezüglichen Einwendungen werden im Beschwerdeverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide zu prüfen und zu würdigen sein.

Der Bf berief sich auf das Vorliegen einer schuldausschließenden vertretbaren Rechtsansicht, ohne detailliert darzulegen, welche konkreten Informationen er der steuerlichen Vertretung zukommen ließ und auf welcher Grundlage diese – entgegen der vom Prüfer in Tz. 7 und 8 des Besprechungsprogramms vertretenen Ansicht – eine steuerfreie ig Lieferung bejahte und eine Umsatzsteuerpflicht nicht in Betracht zog.

Keinesfalls ausreichend war, sich bei Geschäftspartnern zu erkundigen. Auch eine, wie im Schreiben vom 25.5.2022 eingewendet, beim Geschäftspartner vorgenommene Umsatzsteuer-Sonderprüfung, die offenbar zu keinen Beanstandungen geführt hatte, war nicht geeignet, die Rechtsmeinung des Bf zu stützen, weil im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen bestimmte Schwerpunkte und Geschäftsfälle, nicht aber die gesamte Geschäftsgebarung, einer Überprüfung unterzogen werden.

Unterlagen, aus denen nachvollziehbar gewesen wäre, welche konkreten Erkundigungen der Bf im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Treibstoffumsätze bei seiner steuerlichen Vertretung eingeholt hätte und auf welcher konkreten Grundlage diese die Auskunft erteilt hätte, den geschilderten Sachverhalt als ig Lieferung zu beurteilen, legte der Bf nicht vor.

Die bloße Übertragung der steuerlichen Belange auf einen Steuerberater war, wie o.a., nicht geeignet, jedwedes Verschulden auszuschließen.

Anzumerken war, dass das mehrfach genannte, erst am 15.5.2019 ergangene EuGH-Urteil nicht Grundlage für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Jahre 2014 bis 2016 sein konnte.

Auch die in den Raum gestellte Behauptung, die Rechtsauffassung des Bf sei zu diesem Zeitpunkt offenbar gängige Verwaltungspraxis gewesen und von der Finanzverwaltung bei allen Unternehmen der Branche akzeptiert worden (Schreiben vom 13.9.2019), wurde durch keinerlei Beweismittel untermauert.

Inwieweit das im Schreiben des Bf vom 25.5.2022 angesprochene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29.4.2014, RV/7100921/2011, geeignet sein sollte, die Rechtsansicht des Bf zu untermauern, war nicht nachvollziehbar, weil das dortige Beschwerdeverfahren den Nachweis des Vorliegens innergemeinschaftlicher Lieferungen mit einem ordnungsgemäßen CMR-Frachtbrief, dem lediglich die vorgesehene Empfängerbestätigung fehlte, zum Gegenstand hatte.

Im vorliegenden Fall konnte der Bf keine wie immer gearteten Beweismittel vorlegen, dass ihm seine steuerliche Vertretung eine Rechtsauskunft entgegen der Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach der Dieselumsatz in Österreich der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, da keine Lieferung nach Bulgarien erfolgt sei, sondern die LKW in Österreich betankt worden seien, erteilt hätte (vgl. Punkt 7 „Dieselumsatz – Stornorechnung“ des Besprechungsprogramms vom 2.3.2018, sowie auch UStR 3984 und Ruppe/Achatz, UStG⁵, Kommentar, November 2017, Art. 7 Tz. 12 BMR).

Der Bf konnte sich daher nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ausnahmsweise ein entschuldbarer Rechtsirrtum und damit fehlendes Verschulden vorgelegen wären, weshalb das Finanzamt zu Recht das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO annahm.

Verletzte der Vertreter schuldhaft seine Pflicht, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, durfte die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war

Da der Bf entgegen der Aufforderung des Finanzamtes keine Differenzquote ermittelte, haftete er zur Gänze. Der allgemein gehaltene Vorwand, dem Gleichbehandlungsgrundsatz entsprochen zu haben, entsprach nicht dem gesetzlich auferlegten qualifizierten Konkretisierungsgebot des Geschäftsführers und konnte den Bf ebenfalls nicht entschuldigen.

Zur Nichtentrachtung der Lohnabgaben erstattete der Bf kein Vorbringen.

Seinem Beschwerdeeinwand, er müsse über das Verfahren in Kenntnis gesetzt und ihm müsse die Möglichkeit eines Rechtsmittels gegeben werden, aber er sei über den Fortgang und Ausgang des Verfahrens nicht informiert worden, war zu entgegenen, dass die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 dem Haftungsbescheid beigelegt waren und der Bf gegen diese Umsatzsteuerbescheide mit Schreiben vom 16.12.2020 eine Beschwerde einbrachte.

Dem weiteren Vorbringen, im Jänner 2017 seien die offenen Abgaben fast zur Gänze beglichen worden, stand die Aktenlage entgegen, wonach der offene Abgabenrückstand am Abgabenkonto der Primärschuldnerin am 18.1.2017, dem vom Bf zum Beweis angeführten Datum, rund 69.000,00 € und nicht, wie in der Beschwerde angeführt, 1.942,79 € betrug.

Maßgeblich sind die tatsächlichen Buchungen auf dem Abgabenkonto und nicht die Buchungen, die nach Meinung des Bf hätten durchgeführt werden müssen.

Zum Beschwerdeeinwand, dass selbst im Falle eines Verschuldens der Haftungsfonds der Gesellschaft niemals einen Betrag von 520.000,00 € erreicht hätte, war festzustellen, dass ein Geschäftsführer, der den Nachweis, bei Fehlen ausreichender Mittel sämtliche Schulden im gleichen Verhältnis getilgt zu haben, nicht erbringt, bei schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten für die offenen, uneinbringlichen Abgabenschulden der Primärschuldnerin in voller Höhe haftet.

Da sich der Bf aus den o.a. Gründen nicht mit Erfolg auf einen Rechtsirrtum und demzufolge auf fehlendes Verschulden berufen konnte, war von einem Verschulden im Sinne des § 9 BAO auszugehen.

Wie bereits mehrfach betont, war im vorliegenden Haftungsverfahren von der Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenvorschriften auszugehen. Die Einwände dagegen werden in der nach Abschluss des Haftungsverfahrens zu erledigenden Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 zu prüfen sein. Sollte dieser Beschwerde antragsgemäß stattgegeben und sollten die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 aufgehoben werden, wäre der Geltendmachung der Haftung aufgrund des Grundsatzes der materiellen Akzessorietät der Haftung insoweit die Grundlage entzogen.

Im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin, den Besicherungszweck der Haftungsbestimmungen und die Tatsache, dass der Bf als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige war, stellte sich auch die Ermessensübung des Finanzamtes als gesetzeskonform dar.

Bei der Primärschuldnerin und ihren Partnerunternehmen handelte es sich um zwei unterschiedliche Steuersubjekte, weshalb, wie o.a., eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise, wie sie dem Bf offenbar vorschwebte, schon aus diesem Grund nicht in Betracht kam. Bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuerzahlungsverpflichtungen Vorsteuerabzugsberechtigungen gegenüber, ohne dass eine Verletzung der Zahlungspflicht damit gerechtfertigt werden könnte, dass das Partnerunternehmen vice versa die nicht abgeführte Umsatzsteuer auch nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht hätte und der Republik Österreich als Abgabengläubigerin demnach kein Schaden entstanden sei.

Der Bf stellte folgenden Antrag:

„Für den Fall, dass nicht im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung die Aufhebung der Haftung ausgesprochen wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.“

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die eine Prozesshandlung ist, wurde unter einer Bedingung gestellt. Da die Bundesabgabenordnung (BAO), wie o.a., keine bedingten Verhandlungsanträge kennt, war der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unwirksam.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zum sowohl im Vorlageantrag als auch im Schreiben vom 25.5.2022 gestellten Antrag auf Akteneinsicht in das vorangegangene Abgabenverfahren zur Umsatzsteuerfestsetzung 2014 bis 2016 war zu bemerken, dass die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 aufgrund der dagegen am 16.12.2020 eingebrachten Beschwerde des Bf zu überprüfen sein wird. Dem Bundesfinanzgericht wurden die diesbezüglichen Unterlagen nicht vorgelegt, sodass es sinnvoll erscheint, den Antrag auf Akteneinsicht im dortigen Verfahren bei der Abgabenbehörde zu stellen.

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.

Im vorliegenden Fall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Vielmehr war, ausgehend vom konkreten Sachverhalt, zu beurteilen, ob dem ehemaligen Geschäftsführer ein Verschulden an der Nichtentrichtung der nachgeforderten Abgaben vorwerfbar war.

Linz, am 6. September 2022