

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Steuerberatung Ko GmbH, Im Kurpark 1, 2734 Puchberg am Schneeberg, über die Beschwerde vom 27. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Dezember 2021 betreffend Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der ***A*** GmbH, Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der ***A*** GmbH, FN ***FN-A***, im Gesamtbetrag vom € 15.695,08 in Anspruch genommen wird:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	abzügl. Insolvenz- quote 9,553853 %	Rest (Haftungs- betrag)
Dienstgeberbeitrag	01/20	17.2.2020	408,60	-39,04	369,56
Umsatzsteuer	12/19	17.2.2020			429,51
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/20	17.2.2020	39,81	-3,80	36,01
Dienstgeberbeitrag	02/20	16.3.2020	408,60	-39,04	369,56
Umsatzsteuer	01/20	16.3.2020	951,65	-90,92	860,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/20	16.3.2020	39,81	-3,80	36,01
Verspätungszuschlag	11/19	17.3.2020	61,22	-5,85	55,37

Dienstgeberbeitrag	03/20	15.4.2020	408,60	-39,04	369,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/20	15.4.2020	39,81	-3,80	36,01
Verspätungszuschlag	12/19	24.4.2020	343,83	-32,85	310,98
Dienstgeberbeitrag	04/20	15.5.2020	408,60	-39,04	369,56
Körperschaftsteuer	04-06/20	15.5.2020	437,00	-41,75	395,25
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/20	15.5.2020	39,81	-3,80	36,01
Dienstgeberbeitrag	05/20	15.6.2020	408,60	-39,04	369,56
Umsatzsteuer	04/20	15.6.2020	900,00	-85,98	814,02
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/20	15.6.2020	39,81	-3,80	36,01
Dienstgeberbeitrag	06/20	15.7.2020	817,19	-78,07	739,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/20	15.7.2020	79,62	-7,61	72,01
Körperschaftsteuer	07-09/20	17.8.2020	437,00	-41,75	395,25
Dienstgeberbeitrag	08/20	15.9.2020	408,60	-39,04	369,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/20	15.9.2020	39,81	-3,80	36,01
Umsatzsteuer	08/20	15.10.2020	4.588,73	-438,40	4.150,33
Umsatzsteuer	09/20	16.11.2020	4.571,37	-436,74	4.134,63
Umsatzsteuer	10/20	15.12.2020	1.000,00	-95,54	904,46
Summe					15.695,08

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 31.3.2021 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, dass auf dem Abgabenkonto der ***A*** GmbH folgende Verbindlichkeiten im Ausmaß von € 37.373,56 aushaften:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2019	52,51
Dienstgeberbeitrag	01/20	408,60
Lohnsteuer	01/20	1.504,39
Umsatzsteuer	12/19	4.944,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/20	39,81
Dienstgeberbeitrag	02/20	408,60
Lohnsteuer	02/20	1.504,39
Umsatzsteuer	01/20	951,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/20	39,81
Verspätungszuschlag	11/19	61,22
Dienstgeberbeitrag	03/20	408,60
Lohnsteuer	03/20	1.504,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/20	39,81
Verspätungszuschlag	12/19	343,83
Dienstgeberbeitrag	04/20	408,60
Körperschaftsteuer	04-06/20	437,00
Lohnsteuer	04/20	1.504,39

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/20	39,81
Dienstgeberbeitrag	05/20	408,60
Lohnsteuer	05/20	1.504,39
Umsatzsteuer	04/20	900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/20	39,81
Dienstgeberbeitrag	06/20	817,19
Lohnsteuer	06/20	1.482,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/20	79,62
Körperschaftsteuer	07-09/20	437,00
Dienstgeberbeitrag	08/20	408,60
Lohnsteuer	08/20	1.338,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/20	39,81
Umsatzsteuer	08/20	4.588,73
Dienstgeberbeitrag	10/20	408,60
Lohnsteuer	10/20	1.338,79
Umsatzsteuer	09/20	4.571,37
Umsatzsteuer	10/20	1.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/20	39,81
Körperschaftsteuer	10-12/20	439,00
Lohnsteuer	11/20	2.032,32
Dienstgeberbeitrag	11/20	817,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/20	79,62
Summe		37.373,56

Die Abgabenverbindlichkeiten seien infolge einer Insolvenzeröffnung am XX.12.2020 uneinbringlich und werde daher erwogen, den Beschwerdeführer als Geschäftsführer dieser Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen. Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer daher auf, darzulegen, was ihn daran gehindert hat, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft aus deren Vermögen und laufenden Einnahmen zu sorgen, wie die Einnahmen verwendet wurden, welche Mittel bei Fälligkeit der einzelnen Abgabenverbindlichkeiten zur Verfügung standen und wie diese Mittel verwendet wurden. Weiters forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit Schreiben vom 11.5.2021 teilte der Beschwerdeführer mit, dass sich bereits im Jahr 2019 wirtschaftliche Schwierigkeiten abgezeichnet und im Lauf des Jahres 2020 aufgrund der Coronakrise massiv verstärkt hätten. Der laufende Betrieb habe nur mehr durch Zug-um-Zug Geschäfte aufrechterhalten werden können, wobei mit Lieferanten bereits seit einem Sanierungsverfahren im Jahr 2016 fast ausschließlich Zug-um-Zug Geschäfte getätigt worden seien. Aus dem vorgelegten Anmelungsverzeichnis im Konkurs der ***A*** GmbH ergebe sich, dass die Verbindlichkeiten der Gläubiger nicht zur Gänze bedient werden konnten. Zahlungen seien immer nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Mittel erfolgt, die der Beschwerdeführer gleichmäßig auf die Gläubiger (mit Ausnahme der Zug-um-Zug Geschäfte) aufgeteilt habe. Auch die (im Konkursverfahren nicht angemeldete und daher im Anmelungsverzeichnis nicht enthaltene) Miete für das Geschäftslokal habe nicht bezahlt werden können. Der Beschwerdeführer habe der ***A*** GmbH im Zuge der Insolvenz 2016 Liquidität in Form eines Darlehens zur Verfügung gestellt, um den Betrieb aufrecht erhalten zu können und seien diese Darlehensverbindlichkeiten ebenfalls nicht bedient worden. Auch habe keine nennenswerte Liquidität aufgebaut werden können. Per 1.1.2020 habe der Kontostand € 5.901,46 betragen und zum 31.12.2020 € 9.278,53. Zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Beschwerdeführer an, dass er aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit € 2.440,00 netto pro Monat beziehe und über Grundvermögen verfüge, wobei er hinsichtlich des Grundvermögens auf das offene Grundbuch verwies.

Mit Schreiben vom 18.5.2021 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, seine Stellungnahme dahingehend zu ergänzen, dass eine Aufstellung zur Berechnung der Gläubigerquote für die Zeiträume der Fälligkeiten vorgelegt wird, aus der folgende Daten ersichtlich sind und durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden:

- der Stand der Gesamtverbindlichkeiten am Beginn und Ende des Monats (getrennt nach Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt und anderen Verbindlichkeiten),
- die Zuwächse an Verbindlichkeiten im jeweiligen Monat (ebenfalls getrennt nach Finanzamtsverbindlichkeiten und sonstigen Verbindlichkeiten),
- die Tilgung von Verbindlichkeiten im jeweiligen Monat (auch diese getrennt nach Zahlungen an das Finanzamt und an sonstige Gläubiger),

- eine Aufstellung der im Zeitraum erfolgten Einnahmen und Gegenüberstellung, wie diese Einnahmen auf die jeweiligen Gläubiger aufgeteilt wurden.

Mit Schreiben vom 2.8.2021 gab der Beschwerdeführer bekannt, dass sich die Verbindlichkeiten der ***A*** GmbH zu Beginn des Jahres 2020 auf € 25.280,70 resultierend aus Warenlieferungen, € 14.033,46 aus Buchhaltungs- bzw. Beratungsleistungen gegenüber der steuerlichen Vertretung und € 14.842,52 gegenüber dem Finanzamt beliefen. Die Lieferantenverbindlichkeiten seien noch im Laufe des Jänner 2020 bezahlt worden (eine diesbezügliche Aufstellung war dem Schreiben angeschlossen), die Verbindlichkeiten aus Buchhaltungs- bzw. Beratungsleistungen seien offen geblieben. Während des Jahres seien die Warenlieferungen immer sofort bezahlt worden. Aus diesem Grunde sei auch das Verbindlichkeitskonto unterjährig nicht bebucht worden. Zum Jahresende, also bei Insolvenzeröffnung hätten sich die Warenverbindlichkeiten auf € 12.964,21 belaufen, die Verbindlichkeiten aus Buchhaltungs- bzw. Beratungsleistungen seien auf € 24.612,66 angewachsen (eine diesbezügliche Aufstellung war dem Schreiben ebenfalls angeschlossen), die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt hätten sich auf € 37.373,56 belaufen, jene gegenüber der ÖGK auf € 34.544,70; weiters hätten Verbindlichkeiten gegenüber Dienstnehmern im Ausmaß von € 126.042,00 und gegenüber der Stadtgemeinde ***G*** im Ausmaß von € 7.105,76 bestanden. Im Laufe des Jahres 2020 seien rd. € 42.364,00 an die ÖGK und € 76.156,85 an das Finanzamt geflossen. Die Löhne der Dienstnehmer seien bis einschließlich September 2020 bezahlt worden, an die steuerliche Vertretung und die Stadtgemeinde ***G*** seien keine Zahlungen geleistet worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 7.12.2021 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO zur Haftung für folgende Abgabenverbindlichkeiten der ***A*** GmbH im Gesamtbetrag von € 33.807,96 heran:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2019	15.1.2020	52,51
Dienstgeberbeitrag	01/20	17.2.2020	408,60
Lohnsteuer	01/20	17.2.2020	1.504,39
Umsatzsteuer	12/19	17.2.2020	4.944,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/20	17.2.2020	39,81
Dienstgeberbeitrag	02/20	16.3.2020	408,60

Lohnsteuer	02/20	16.3.2020	1.504,39
Umsatzsteuer	01/20	16.3.2020	951,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/20	16.3.2020	39,81
Verspätungszuschlag	11/19	17.3.2020	61,22
Dienstgeberbeitrag	03/20	15.4.2020	408,60
Lohnsteuer	03/20	15.4.2020	1.504,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03/20	15.4.2020	39,81
Verspätungszuschlag	12/19	24.4.2020	343,83
Dienstgeberbeitrag	04/20	15.5.2020	408,60
Körperschaftsteuer	04-06/20	15.5.2020	437,00
Lohnsteuer	04/20	15.5.2020	1.504,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/20	15.5.2020	39,81
Dienstgeberbeitrag	05/20	15.6.2020	408,60
Lohnsteuer	05/20	15.6.2020	1.504,39
Umsatzsteuer	04/20	15.6.2020	900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/20	15.6.2020	39,81
Dienstgeberbeitrag	06/20	15.7.2020	817,19
Lohnsteuer	06/20	15.7.2020	1.482,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/20	15.7.2020	79,62
Körperschaftsteuer	07-09/20	17.8.2020	437,00
Dienstgeberbeitrag	08/20	15.9.2020	408,60
Lohnsteuer	08/20	15.9.2020	1.338,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/20	15.9.2020	39,81

Umsatzsteuer	08/20	15.10.2020	4.588,73
Dienstgeberbeitrag	10/20	16.11.2020	250,94
Lohnsteuer	10/20	16.11.2020	1.338,79
Umsatzsteuer	09/20	16.11.2020	4.571,37
Umsatzsteuer	10/20	15.12.2020	1.000,00
Summe			33.807,96

Begründend führte sie aus, dass die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen gegenüber der ***A*** GmbH aufgrund des mittlerweile abgeschlossenen Insolvenzverfahrens gegeben sei. Die Insolventquote von 9,553853 % sei berücksichtigt worden (wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 6.3.2024 erläuterte, sei die eingelangte Quotenzahlung i.H.v. € 3.565,60 zur gänzlichen Tilgung auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/20 i.H.v. € 39,61, die Körperschaftsteuer 10-12/20 i.H.v. € 439,00, die Lohnsteuer 11/20 i.H.v. € 2.032,32, den Dienstgeberbeitrag 11/20 i.H.v. € 817,19 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/20 i.H.v. € 79,62 sowie zur teilweisen Tilgung [im Ausmaß von € 157,66] auf den Dienstgeberbeitrag 10/20 i.H.v. € 408,60 [Restbetrag daher € 250,94] angerechnet worden). Der Beschwerdeführer habe lediglich einzelne Daten vorgelegt, jedoch keinen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung und keine Berechnung der Zahlungsquote beigebracht. Eine Benachteiligung des Finanzamtes könne daher nicht ausgeschlossen werden, insbesondere angesichts dessen, dass einige Gläubiger (Lieferanten, Dienstnehmer bis September 2020) sehr wohl zur Gänze bezahlt worden seien.

Dagegen richtet sich die gegenständliche - infolge Fristhemmung gemäß § 245 Abs. 3 BAO rechtzeitige - Beschwerde vom 27.1.2022. Darin wiederholt der Beschwerdeführer seine bisherigen Ausführungen und verweist ergänzend darauf, dass nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes bei Zug-um-Zug Geschäften und bei Arbeitsverhältnissen das Entstehen einer Gläubigerstellung ausgeschlossen sei, sodass es auch keine Gläubigerbevorzugung oder -benachteiligung geben könne.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.2.2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie ging weiterhin davon aus, dass der zur Abwendung der Haftung erforderliche Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht wurde. Dieser Nachweis habe in Form der Erstellung eines Liquiditätsstatus zu erfolgen, wobei die Gegenüberstellung von allen liquiden Mitteln und allen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben zu erfolgen habe. Der Grundsatz der

Gläubigergleichbehandlung beziehe sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich waren. Eine Bevorzugung von Gläubigern bestehe daher auch in der Bezahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug Geschäften und in der Bezahlung von Löhnen.

Mit Schriftsatz vom 9.3.2022 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, in dem auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde. Darin brachte er zunächst vor, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer im Gesamtbetrag von € 11.682,10 bezahlt werde und die diesbezügliche Haftung daher nicht mehr bekämpft werde. Ergänzend wurde ausgeführt, dass zu Beginn der Zahlungsprobleme im Februar 2020 noch nicht absehbar gewesen sei, dass nicht bloß ein kurzfristiges wirtschaftliches Problem vorliegt, sondern dass die Coronaepidemie mit voller Wucht zuschlagen würde. Der Beschwerdeführer habe immer wieder gehofft, dass sich die Situation rasch bessert und habe daher auch weiterhin Personal beschäftigt und Waren eingekauft. Die wiederholten Lockdowns hätten jedoch eine wirtschaftliche Erholung der ***A*** GmbH verhindert. Weiters bemängelt der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde das Ermessen in keiner Weise begründet habe, insbesondere auf den Grad des Verschuldens oder die Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers nicht eingegangen sei.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung vor, in der - getrennt nach Warenlieferungen, Löhnen, Finanzamt, ÖGK, Miete, Gemeinde und sonst. Verbindlichkeiten (Beratung) - der Stand der Verbindlichkeiten Anfang 2020, der (gesamte) Zuwachs im Laufe des Jahres, der Stand bei Konkurseröffnung im Dezember 2020 und daraus resultierend (Ausgangswert + Zuwachs - Stand bei Konkurseröffnung) die im Laufe des Jahres (insgesamt) geleisteten Zahlungen ausgewiesen sind. Demnach seien die Warenlieferungen zu 95 %, die Löhne zu 44 %, das Finanzamt zu 79 %, die ÖGK zu 61 % und die Miete, die Gemeinde und die sonstigen Verbindlichkeiten (Beratung) gar nicht bezahlt worden. Im Schnitt seien die Gläubiger daher zu 72 % bezahlt worden. Die belangte Behörde führte zu dieser Aufstellung aus, dass sie lediglich aufsummierte Beträge enthalte und daher keinen tauglichen Nachweis für eine Gläubigergleichbehandlung darstelle. Hierfür sei es erforderlich, dass jeweils zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten die entsprechenden Beträge dargestellt werden. Der Beschwerdeführer entgegnete dem, dass eine solche nachträgliche Gegenüberstellung praktisch nicht möglich sei und teilweise auch Unterlagen beim Masseverwalter gelegen seien und für den Beschwerdeführer daher nicht verfügbar gewesen seien. Erörtert wurde weiters, dass laut übereinstimmendem Vorbringen beider Parteien die Löhne und Gehälter bis einschließlich September 2020 bezahlt wurden, demnach offenbar ab einschließlich Oktober 2020 keine Löhne und Gehälter mehr zur Auszahlung gelangten, sodass nicht nachvollziehbar erscheint, weshalb im Haftungsbetrag auch Lohnabgaben für Oktober und November enthalten sind. Weiters brachte der Beschwerdeführer vor, dass er mit der belangten Behörde eine Ratenvereinbarung hinsichtlich der Lohnsteuer im Ausmaß von € 11.682,10 getroffen habe. Diese habe eine Laufzeit bis

27.3.2023 aufgewiesen, sodass der Betrag mittlerweile zur Gänze bezahlt worden sein müsste (dies wurde von der belangten Behörde in der Folge bestätigt). Zudem habe der Beschwerdeführer auf sein Gehalt sowie auf die Miete für das Geschäftslokal (dieses stand im Eigentum seiner mittlerweile verstorbenen Ehegattin) verzichtet, um die Forderungen der übrigen Gläubiger bedienen zu können. Dieser Umstand sei im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 19.4.2022 legte der Beschwerdeführer eine weitere Berechnung vor, in der - unter Ausklammerung der bereits bezahlten Lohnsteuer - zu den Fälligkeitszeitpunkten 17.2.2020, 16.3.2020, 15.4.2020, 15.5.2020, 10.6.2020 und 15.7.2020 jeweils die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt und der ÖGK sowie die offenen Mieten, Geschäftsführerbezüge, Steuerberatungskosten und Lieferantenverbindlichkeiten einerseits und die verfügbaren liquiden Mittel andererseits aufgelistet werden. Hieraus errechnete er die bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger auf die einzelnen Verbindlichkeiten jeweils entfallende Quote und gelangte so zum Ergebnis, dass auf das Finanzamt diesfalls ein zusätzlicher Betrag i.H.v. € 3.951,54 entfallen wäre. Mit Beschluss vom 26.4.2024 wurde dem Beschwerdeführer u.a. aufgetragen, diese Quotenberechnung um die Fälligkeitstermine 15.1.2020 (DZ 2019), 17.3.2020 (Verspätungszuschlag 11/19), 17.8.2020 (KöSt 7-9/20), 15.9.2020 (DB 8/20 + DZ 8/20), 15.10.2020 (USt 8/20), 16.11.2020 (USt 9/20) und 15.12.2020 (USt 10/20) zu ergänzen. Weiters wurde er darauf aufmerksam gemacht, dass hinsichtlich der Fälligkeit 16.3.2020 eine Divergenz insofern besteht, als die zu diesem Termin fällig gewordenen haftungsgegenständlichen Abgaben (DB 2/20, DZ 2/20 und USt 1/20) sich auf € 1.400,06 belaufen, in der Quotenberechnung dagegen ein Betrag von € 1.052,68 aufscheint und dass auch hinsichtlich der am 15.5.2020 fällig gewordenen Abgaben eine Divergenz besteht, die möglicherweise darauf beruht, dass der am 24.4.2020 fällig gewordene Verspätungszuschlag 12/19 darin enthalten ist. Mit weiterem Schreiben vom 15.5.2024 legte der Beschwerdeführer eine ergänzte Fassung dieser Berechnung vor, welche nun auch den Fälligkeitstermin 15.1.2020 enthielt und einen bei Gläubigergleichbehandlung auf das Finanzamt zusätzlich entfallenden Betrag von € 5.055,64 auswies. Weitere Fälligkeitstermine (insbesondere jene ab 17.8.2020) wurden nicht ergänzt und wurden auch die im Beschluss vom 26.4.2024 genannten Divergenzen nicht aufgeklärt. Der Beschwerdeführer verwies darauf, dass dies nicht möglich sei, da sich die Unterlagen beim seinerzeitigen Masseverwalter befinden und dem Beschwerdeführer daher nicht zur Verfügung stehen, dass sich aber bereits per 15.7.2020 ein negativer Mittelbestand von € 26.682,34 ergebe. Die belangte Behörde erachtete auch diese Aufstellungen als unzureichend, da Zug-um-Zug Geschäfte (Warenlieferungen), die laut der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aufstellung € 242.165,97 betragen und zu 95 % beglichen wurden nicht bzw. nicht vollständig enthalten seien. Weiters verwies sie darauf, dass in der Insolvenzanmeldung keine Rückstände an Strom und Telefon aufscheinen, diese Positionen also offenbar ebenfalls zur Gänze bezahlt worden seien und in der Aufstellung fehlen. Der Beschwerdeführer hielt dem entgegen, dass Zug-um-

Zug Geschäfte an den einzelnen Stichtagen sehr wohl berücksichtigt worden seien und die übrigen Verbindlichkeiten aus Zug-um-Zug Geschäften sowie die Strom- und Telefonrechnungen zu diesen Zeitpunkten nicht fällig gewesen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war ab dem Jahr 1988 bis zu deren Auflösung Geschäftsführer und zu 25 % beteiligter Gesellschafter der ***A*** GmbH (FN ***FN-A***). Über deren Vermögen wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom XX.12.2020, ***InsGZ-A***, ein Konkursverfahren eröffnet, welches mit weiterem Beschluss vom XX.8.2021 nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 9,553853 %. Die belangte Behörde meldete rückständige Abgaben im Gesamtbetrag von € 37.321,05 als Konkursforderung an. Hierbei handelt es sich um die im Schreiben vom 31.3.2021 aufgelisteten Abgaben ohne den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2019 i.H.v. € 52,51. Die darauf entfallende Insolvenzquote i.H.v. € 3.565,60 langte am 6.8.2021 auf dem Abgabenkonto ein. Am 11.1.2023 wurde die ***A*** GmbH infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten, die letztlich zur Insolvenz geführt haben, zeichneten sich zu Beginn des Jahres 2020 ab. In der Hoffnung, dass sich die Situation bessern werde, versuchte der Beschwerdeführer, den Betrieb aufrecht zu erhalten, indem er die Lieferanten (Zug-um-Zug) und die Dienstnehmer der ***A*** GmbH zunächst noch zur Gänze bezahlte. Die Forderungen des Finanzamtes und der österreichischen Gesundheitskasse wurden nur noch zum Teil bezahlt, jene der steuerlichen Vertretung und eine während des Jahres 2020 hinzugekommene Forderung der Gemeinde ***G*** nicht mehr. Auch die Miete für das im Eigentum der Ehegattin des Beschwerdeführers stehende Geschäftslokal der ***A*** GmbH blieb im Jahr 2020 offen. Die Hoffnungen des Beschwerdeführers auf eine Besserung der wirtschaftlichen Situation haben sich nicht erfüllt. Ab einschließlich März 2020 wurde das Gehalt des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der ***A*** GmbH, ab einschließlich Oktober 2020 wurden auch die Gehälter aller übrigen Dienstnehmer nicht mehr bezahlt und blieben die letzten vor Konkurseröffnung eingelangten Lieferantenrechnungen offen. Die auf das Geschäftsführergehalt entfallende Lohnsteuer für die Monate März (€ 681,78), April (€ 367,19), Mai (€ 136,43), Juni (€ 485,14 + € 152,92 = € 638,06) und August (€ 681,78) 2020 i.H.v. insg. € 2.505,24 sowie die auf alle Gehälter entfallenden Lohnsteuer für Oktober 2020 i.H.v. € 1.338,79 und der Dienstgeberbeitrag für Oktober 2020 i.H.v. € 408,60 (infolge der Verrechnung der Konkursquote scheint der DB 10/20 im Haftungsbescheid nur mit einem Restbetrag von € 250,94 auf; s. oben) wurden jedoch an das Finanzamt gemeldet und sind daher in den haftungsgegenständlichen Beträgen enthalten. Auf das Geschäftsführergehalt des

Beschwerdeführers entfallende Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag sind in den haftungsgegenständlichen Beträgen nicht enthalten.

Zu den Abgabefälligkeitszeitpunkten

15.1.2020 (DB 12/19 € 399,06; DZ 12/19 € 38,88; DZ 2019 € 52,51; insg. sohin **€ 490,45**),

17.2.2020 (DB 1/20 € 408,60; USt 12/19 € 4.944,34; DZ 1/20 € 39,81; insg. sohin **€ 5.392,75**),

16.3.2020 (DB 2/20 € 408,60; USt 1/20 € 951,65; DZ 2/20 € 39,81; insg. sohin **€ 1.400,06**),

15.4.2020 (DB 3/20 € 408,60; DZ 3/20 € 39,81; insg. sohin **€ 448,41**),

15.5.2020 (DB 4/20 € 408,60; KöSt 4-6/20 € 437,00; DZ 4/20 € 39,81; insg. sohin **€ 885,41**),

15.6.2020 (DB 5/20 € 408,60; USt 4/20 € 900,00; DZ 5/20 € 39,81; insg. sohin **€ 1.348,41**) und

15.7.2020 (DB 6/20 € 817,19; DZ 6/20 € 79,62; insg. sohin **€ 896,81**)

stellten sich die offenen Verbindlichkeiten der ***A*** GmbH gegenüber dem Finanzamt (ohne die mittlerweile bezahlte LSt), der österreichischen Gesundheitskasse, dem Vermieter der Geschäftsräumlichkeiten, dem Beschwerdeführer (Geschäftsführer) der steuerlichen Vertretung und den Lieferanten und die darauf geleisteten Zahlungen einerseits, sowie die vorhandenen finanziellen Mittel (Kassa und Bank) andererseits wie folgt dar:

	Gläubiger							finanz. Mittel (Kassa + Bank)
	FA	ÖGK	Vermieter	GF	StB	Lieferanten	Summe	
Verbindlichkeiten zum 15.1.20	490,45	5.464,56	18.000,00	2.439,66	16.386,66	484,31	43.265,64	9.682,49
tats. geleistete Zahlungen	-437,94	-5.464,56		-2.439,66		-484,31	-8.826,47	
neue Verbindlichk. zum 17.2.20	5.392,75	5.464,56	1.800,00	2.439,66		729,30	15.826,27	9.682,49
tats. geleistete Zahlungen		-5.464,56		-2.439,66		-729,30	-8.633,52	
neue Verbindlichk. zum 16.3.20	1.400,06	5.576,40	1.800,00	2.439,66	2.526,00	0,00		9.912,47
tats. geleistete Zahlungen		-5.576,40		-2.439,66			-8.016,06	
neue Verbindlichk. zum 15.4.20	448,41	5.576,40	1.800,00	2.439,66		203,04		10.807,37
tats. geleistete Zahlungen						-203,04	-203,04	
neue Verbindlichk. zum 15.5.20	885,41	5.576,40	1.800,00	1.959,83		768,52		31.250,12
tats. geleistete Zahlungen						-768,52	-768,52	
neue Verbindlichk. zum 15.6.20	1.348,41	5.576,40	1.800,00	1.531,27		991,69		40.374,78
tats. geleistete Zahlungen						-991,69	-991,69	
neue Verbindlichk. zum 15.7.20	896,81	5.576,40	1.800,00	5.174,02		1.048,03		-26.682,34
tats. geleistete Zahlungen		-5.576,40				-1.048,03	-6.624,43	

Wie sich diese Situation zu den übrigen Abgabefälligkeitszeitpunkten, also am 17.3.2020 (Verspätungszuschlag 11/19), 24.4.2020 (Verspätungszuschlag 12/19), 17.8.2020 (KöSt 7-9/20), 15.9.2020 (DB 8/20 + DZ 8/20), 15.10.2020 (USt 8/20), 16.11.2020 (USt 9/20) und 15.12.2020 (USt 10/20) darstellte, ist nicht feststellbar.

Die - auf alle Arbeitnehmer entfallende - Lohnsteuer für Jänner bis Juni sowie August und Oktober 2020 i.H.v. insg. € 11.682,10 bezahlte der Beschwerdeführer aufgrund einer mit der belangten Behörde getroffenen Ratenvereinbarung vollständig bis zum 27.3.2023.

Der Beschwerdeführer bezieht monatlich netto € 2.440,00 aus einem Dienstverhältnis und ist Alleineigentümer der Liegenschaften EZ ***WWW*** KG ***WWWWW***, EZ ***XXX*** KG ***XXXXX***, EZ ***YYY*** KG ***YYYYY*** und EZ ***ZZZ*** KG ***ZZZZZ***.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***A*** GmbH und zum Insolvenzverfahren gründen sich auf das offene Firmenbuch. Der von der belangten Behörde zum Insolvenzverfahren angemeldete Betrag ist dem Anmeldeverzeichnis entnommen. Dass darin der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2019 i.H.v. € 52,51 nicht enthalten ist, ergibt sich daraus, dass dieser erst am 2.8.2021 auf dem Abgabenkonto gebucht wurde, während es sich bei dem Betrag von € 37.321,05 um den Saldo per 19.2.2021 handelt. Dass die Insolvenzquote bei 9,553853 % lag, hat die belangte Behörde unwidersprochen vorgebracht und deckt sich dies auch mit dem per 13.8.2021 auf dem Abgabenkonto aufscheinenden Zahlungseingang i.H.v. € 3.565,60, der 9,553853 % der angemeldeten Konkursforderung von € 37.321,05 entspricht (im Verteilungsentwurf des Masseverwalters vom 14.6.2021 war noch eine Quote von 9,614122 % vorgesehen, die sich - möglicherweise aufgrund nach dessen Erstellung noch zu leistender Zahlungen oder anzuerkennender Forderungen - bis zur Vornahme der Schlussverteilung reduziert haben dürfte).

Die Feststellungen zur wirtschaftlichen Situation sowie zu den Verbindlichkeiten und finanziellen Mitteln der ***A*** GmbH im Jahr 2020 gründen sich auf die glaubhaften Angaben des Beschwerdeführers sowie auf die in der mündlichen Verhandlung sowie danach vorgelegten Aufstellungen. Auch die belangte Behörde bemängelt zwar die Unvollständigkeit dieser Aufstellungen, zieht die Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben jedoch nicht in Zweifel. Die Aufstellungen sind auch in sich stimmig und decken sich mit den sonstigen vorliegenden Urkunden. So entsprechen die in den Aufstellungen ausgewiesenen Lieferantenforderungen (€ 4.469,88 an sieben Tagen) im Verhältnis etwa den für das gesamte Jahr 2020 ausgewiesenen Lieferantenforderungen (€ 242.165,79 an 365 Tagen) was es auch als plausibel erscheinen lässt, dass der Differenzbetrag zu anderen Terminen fällig wurde. Die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers sind auch im Lohnkonto ausgewiesen. Das Gericht erachtet daher die in den Aufstellungen enthaltenen Zahlen als glaubwürdig und legt

sie seiner Entscheidung zugrunde. Eine Korrektur war jedoch dahingehend vorzunehmen, dass am 15.1.2020 auch der (in der Aufstellung nicht enthaltene) DZ 2019 i.H.v. € 52,51 fällig wurde, die per 16.3.2020 fällig gewordenen Abgaben sich auf € 1.400,06 belaufen und aus den per 15.5.2020 fällig gewordenen Abgaben der offenbar versehentlich dort berücksichtigte Verspätungszuschlag 12/19 herauszurechnen war. Die diesbezüglichen Divergenzen hat der Beschwerdeführer trotz des Vorhaltes im Beschluss vom 26.4.2024 nicht aufgeklärt bzw. berichtet. Dass hinsichtlich der übrigen Fälligkeitszeitpunkte keine Feststellungen zu den Verbindlichkeiten und finanziellen Mitteln der ***A*** GmbH getroffen werden konnten, liegt daran, dass der Beschwerdeführer seine Aufstellung trotz eines diesbezüglichen Auftrages im Beschluss vom 26.4.2024 nicht um diese Fälligkeitstermine ergänzt hat.

Dass sich der Beschwerdeführer sein Geschäftsführergehalt ab einschließlich März 2020 nicht mehr ausbezahlte, die darauf entfallende Lohnsteuer (gemeinsam mit den Lohnabgaben für die übrigen Arbeitnehmer) aber dennoch an die belangte Behörde meldete, hat er glaubhaft und unwidersprochen vorgebracht und ergibt sich dies auch aus der betraglichen Höhe der verfahrensgegenständlichen Lohnsteuerforderungen. Die entsprechenden Beträge sind dem Lohnkonto entnommen, aus dem auch nachvollziehbar ist, dass sich die haftungsgegenständlichen Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lediglich aus den diesbezüglichen auf die übrigen Arbeitnehmer der ***A*** GmbH entfallenden Abgaben zusammensetzen (für den Beschwerdeführer ist im Lohnkonto wieder DB noch DZ ausgewiesen). Anzumerken ist, dass der Beschwerdeführer in den beiden Schreiben vom 19.4.2024 und 15.5.2024 die auf sein Gehalt entfallende Lohnsteuer für den Zeitraum nach Februar 2020 mit € 4.721,11 beziffert. Darin sind jedoch auch Lohnsteuerbeträge enthalten, für welche er nicht zur Haftung herangezogen wurde (Juli, September, November und Dezember 2020) bzw. welche aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden sind (Oktober 2020; s. unten). Dass der Beschwerdeführer die Lohnsteuer für Jänner bis Juni und August 2020 i.H.v. insg. € 11.682,10 bis 27.3.2023 in Raten bezahlte, hat die belangte Behörde ausdrücklich bestätigt. Auch dass die Gehälter (lediglich) bis einschließlich September 2020 und sohin ab einschließlich Oktober 2020 nicht mehr bezahlt wurden, haben beide Parteien übereinstimmend vorgebracht. Für das Gericht besteht daher keine Veranlassung, an diesen Umständen zu zweifeln.

Die Feststellungen zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers gründen sich schließlich auf das glaubhafte und auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogene Vorbringen des Beschwerdeführers sowie auf das offene Grundbuch.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (tw. Stattgabe)

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 (darunter fallen etwa die Geschäftsführer von GmbHs: § 18 Abs. 1 GmbHG) alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Der Vertreter hat darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; 22.4.2015, 2013/16/0208; 19.5.2015, 2013/16/0016). Behauptet er, dass die Mittel unzureichend waren, um sämtliche Gläubiger zur Gänze zu befriedigen, obliegt ihm 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 (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; 22.9.1999, 96/15/0049). Hierbei trifft ihn eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Er hat insbesondere die Quote und den Betrag zu errechnen, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde geflossen wäre (VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039). Erbringt der Vertreter diesen Nachweis nicht, darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass eine schuldhafte Verletzung i.S.d. § 9 BAO vorliegt und diese Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war, sodass der Vertreter für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden haftet, und zwar - da nicht bekannt ist, welcher Betrag bei Beachtung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen an die Behörde geflossen wäre - konsequenterweise zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; 30.10.2001, 98/14/0082; 30.10.2001, 98/14/0142; 18.3.2013, 2011/16/0187; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger ist auch bei Zug-um-Zug Geschäften zu beachten (so zuletzt VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050, m.w.N.). Die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zitierte Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 26.4.1988, 4 Ob 514/88 (SZ 61/101), besagt lediglich, dass Rechtshandlungen, die sich nicht auf eine bereits bestehende Gläubigerstellung auswirken, sondern lediglich gleichzeitig oder später begründete Gläubigerrechte betreffen, nicht nach § 30 Abs. 1 Z 1 oder § 31 Abs. 1 Z 2 1. Fall IO anfechtbar sind. Die Frage der insolvenzrechtlichen Anfechtbarkeit einer Zahlung ist jedoch für die Gläubigergleichbehandlung oder -benachteiligung i.Z.m. einer Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung (st. Rsp., zuletzt VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Auch soweit Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, hat dies unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu erfolgen (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0064). Für die Lohnsteuer besteht insofern eine Sonderregelung, als sie jedenfalls von den an die

Dienstnehmer ausbezahlten Beträgen zu berechnen und einzubehalten ist (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). Auf eine Gläubigergleichbehandlung kommt es hierbei nicht an (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097; 29.1.2004, 2000/15/0168).

Da ein Vertreter nur insoweit zur Haftung herangezogen werden kann, als die Abgaben gegenüber dem Vertretenen (noch) offen sind, ist zunächst die Lohnsteuer 01-06, 08 und 10/2020 im Gesamtbetrag von € 11.682,10 aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden. Diese wurde beglichen und haftet daher gegenwärtig nicht mehr aus. Da das Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelinstanz von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen hat, sind Veränderungen des Sachverhaltes nach Erlassung des angefochtenen Bescheides (hier: die Bezahlung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer) zu berücksichtigen (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149).

Weiters haftet der Vertreter nicht für Lohnabgaben, soweit sie auf tatsächlich nicht (mehr) ausbezahlte Gehälter entfallen. Hinsichtlich der Lohnsteuer ergibt sich dies aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist. Gelangen Gehälter gar nicht mehr zur Auszahlung, ist demnach keine Lohnsteuer abzuführen. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages ergibt sich dies aus § 41 Abs. 3 FLAG 1967, wonach der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind. Soweit Löhne nicht gewährt wurden, ist demnach auch kein Dienstgeberbeitrag zu entrichten (vgl. auch Kuprian in Lenneis/Wanke [Hrsg], FLAG, 2. Aufl. [2020], Rz. 44 zu § 43, wonach unter „Arbeitslohn“ i.S.d. § 41 Abs. 3 FLAG 1967 nur solche Zahlungen zu verstehen sind, die den Dienstnehmern tatsächlich zugeflossen sind). Für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ergibt sich dies aus § 122 Abs. 8 WKG, wonach die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 auch die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bildet, sodass tatsächlich nicht ausbezahlte Gehälter auch hier außer Ansatz bleiben. Soweit diese Abgaben während jener Zeit, zu der der Beschwerdeführer die uneingeschränkte Verfügungsmacht und Vertretungsbefugnis für die ***A*** GmbH hatte (also bis zur Konkurseröffnung), mangels Zahlung von Gehältern nicht abzuführen waren, kann ihm insoweit keine Pflichtverletzung i.S.d. § 9 BAO angelastet werden. Aus dem Haftungsbetrag sind daher auch Lohnabgaben auszuscheiden, soweit sie noch offen sind und auf (vor der Konkurseröffnung) tatsächlich nicht mehr ausbezahlte Gehälter entfallen, hier also der Dienstgeberbeitrag 10/20 i.H.v. € 250,94.

Überdies ist von den einzelnen haftungsgegenständlichen Abgabenbeträgen die im Insolvenzverfahren erzielte Quote abzuziehen (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126). Die belangte Behörde hat den Quotenbetrag i.H.v. € 3.565,60 mit einem Teilbetrag von € 157,66 auf den Dienstgeberbeitrag 10/20 und den Restbetrag zur Gänze auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 10/20 (€ 39,81), die Körperschaftsteuer 10-12/20 (€ 439,00), die

Lohnsteuer 11/20 (€ 2.032,32), den Dienstgeberbeitrag 11/20 (€ 817,19) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 11/20 (€ 79,62) angerechnet. Dies ist unzutreffend. Bei den einzelnen konkursrechtlich festgestellten Abgabeforderungen handelt es sich um rechtlich selbstständige Forderungen, die jede für sich mit der Insolvenzquote zum Zug kommt. Der im Insolvenzverfahren ausgeschüttete Betrag ist daher aliquot auf alle angemeldeten Abgabeforderungen anzurechnen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; 24.2.2010, 2006/13/0071; UFS Wien 12.9.2011, RV/0037-W/11). Diese waren sohin (mit Ausnahme des nicht im Insolvenzverfahren angemeldeten und daher nicht quotenmäßig beteiligten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2019 i.H.v. € 52,51) um 9,553853 % zu kürzen. Anzumerken ist, dass demnach die Körperschaftsteuer 10-12/20 mit dem durch die Insolvenzquote nicht gedeckten Betrag unberichtigt aushaftet (für die Lohnabgaben 10/20 und 11/20 haftet der Beschwerdeführer mangels Auszahlung der diesbezüglichen Löhne nicht; s. oben). Dem Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelinstanz ist es jedoch verwehrt, eine Haftung für diese Abgabe auszusprechen da die „Sache“, innerhalb derer das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid gemäß § 279 BAO abändern kann, durch die Abgabarten und Zeiträume, die Gegenstand des Spruches erster Instanz waren, begrenzt wird. Da die Haftung für Körperschaftsteuer 10-12/20 nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides war, kann das Bundesfinanzgericht bei sonstiger Überschreitung der „Sache“ nicht (erstmal) eine Haftung für diese Abgabe aussprechen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099).

Die Haftung setzt voraus, dass die Abgaben beim Vertretenen nicht eingebracht werden können. Dass die Abgabenverbindlichkeiten bei der ***A*** GmbH uneinbringlich sind, steht im vorliegenden Fall außer Zweifel. Über deren Vermögen war ein Konkursverfahren anhängig, welches nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Dies bedeutet, dass das Vermögen vollständig verwertet und (quotenmäßig) unter den Gläubigern aufgeteilt wurde, sodass über die Quote hinaus keine weitere Befriedigung der Gläubiger zu erwarten ist. Mittlerweile wurde sie gem. § 40 FBG, also wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Ebenfalls steht außer Zweifel, dass der Beschwerdeführer die Gläubiger der ***A*** GmbH nicht gleich behandelt hat. Löhne und Gehälter wurden bis einschließlich September 2020, Lieferantenverbindlichkeiten bis knapp vor Konkurseröffnung noch vollständig bezahlt, Abgabeforderungen jedoch nur noch zum Teil. Zu den in den vorgelegten Aufstellungen angeführten Fälligkeitsterminen blieben die Abgabeforderungen - abgesehen vom Termin 15.1.2020 - zur Gänze unbeglichen. Im Sinne der o.a. Rechtsprechung trifft den Beschwerdeführer daher die Behauptungs- und Konkretisierungslast, welcher Betrag bei gleichmäßiger (anteilmäßiger) Befriedigung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde geflossen wäre. Hierzu hat er Aufstellungen (Liquiditätsrechnungen) vorgelegt, welche - unter Außerachtlassung der bereits bezahlten Lohnsteuer - die offenen Verbindlichkeiten, die vorhandenen finanziellen Mittel und die geleisteten Zahlungen zu den Abgabefälligkeitszeitpunkten 15.1.2020 (DB+DZ 12/19, DZ 2019), 17.2.2020 (DB 1/20 + DZ 1/20 + USt 12/19), 16.3.2020 (DB 2/20 + DZ 2/20 + USt 1/20), 15.4.2020 (DB 3/20 + DZ 3/20),

15.5.2020 (DB 4/20 + DZ 4/20 + KöSt 04-06/20), 15.6.2020 (DB 5/20 + DZ 5/20 + USt 4/20) und 15.7.2020 (DB 6/20 + DZ 6/20) ausweisen.

Für die Abgabefälligkeitstermine 17.3.2020 (Verspätungszuschlag 11/19), 24.4.2020 (Verspätungszuschlag 12/19), 17.8.2020 (KöSt 7-9/20), 15.9.2020 (DB 8/20 + DZ 8/20), 15.10.2020 (USt 8/20), 16.11.2020 (USt 9/20) und 15.12.2020 (USt 10/20) hat der Beschwerdeführer trotz eines diesbezüglichen Auftrages (Beschluss vom 26.4.2024) keine Liquiditätsrechnung vorgelegt bzw. die vorgelegte Liquiditätsrechnung nicht ergänzt. Damit ist nicht nur unklar, ob und in welchem Ausmaß die zu diesen fehlenden Terminen (neu) fällig gewordenen Abgaben bei Gläubigergleichbehandlung zum Zug gekommen wären, sondern gilt dies auch für jene Abgaben, die zu den in den Aufstellungen enthaltenen (früheren) Terminen fällig geworden sind. Wie diesen Aufstellungen zu entnehmen ist, wären diese Abgaben auch bei Gläubigergleichbehandlung teilweise offen geblieben und daher bei späteren Fälligkeitsterminen entsprechend zu berücksichtigen gewesen (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208, wonach die Pflicht zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet). Hinsichtlich der angeführten Fälligkeitstermine ist dies in den vorgelegten Aufstellungen geschehen, hinsichtlich der nicht angeführten Termine naturgemäß nicht. Die Unvollständigkeit der Aufstellungen hat daher zur Folge, dass nicht nur hinsichtlich der zu den fehlenden Terminen fällig gewordenen Abgabensforderungen, sondern auch hinsichtlich der zu den angeführten Terminen fällig gewordenen Abgabensforderungen unbekannt ist, welcher Betrag bei anteilmäßiger Begleichung der Forderungen letztlich an die Abgabenbehörde geflossen wäre. Diese nach der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aufstellungen genügen daher schon nicht den Anforderungen der bisherigen Rechtsprechung, welche auf eine Gläubigergleichbehandlung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgabensforderungen abstellt, und umso weniger jenen der sich gegenwärtig (möglicherweise) abzeichnenden neueren Rechtsprechung, wonach auch die zwischen den Fälligkeitszeitpunkten geleisteten Tilgungen zu berücksichtigen sein könnten (vgl. VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050). Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Aufstellung enthält lediglich Zahlen für die gesamte Jahr 2020 und gibt daher schon allein aus diesem Grund keinen Aufschluss über eine allfällige Gläubigergleichbehandlung oder -benachteiligung zu den einzelnen Abgabensfälligkeitszeitpunkten. Auch das vom Beschwerdeführer vorgelegte Anmelungsverzeichnis im Konkurs der ***A*** GmbH vermag eine Liquiditätsrechnung nicht zu ersetzen. Diesem Anmelungsverzeichnis ist lediglich zu entnehmen, welche Forderungen bei Konkurseröffnung (noch) offen waren, nicht aber, welche Zahlungen an welche Gläubiger in der Zeit davor geleistet wurden, welche finanziellen Mittel zu diesem Zeitpunkt vorhanden waren und ob die Gläubiger dabei gleich behandelt wurden (vgl. auch VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149, wonach durch die Zahlung einer Insolvenzquote eine davor eingetretene Ungleichbehandlung der Gläubiger nicht beseitigt wird). Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang einwendet, dass eine nachträgliche Gegenüberstellung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten praktisch nicht möglich sei bzw. Unterlagen dem

Masseverwalter übergeben wurden, sodass sie für den Beschwerdeführer nicht verfügbar gewesen seien, ist darauf zu verweisen, dass es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen, um seiner Nachweispflicht nachkommen zu können (VwGH 14.3.2016, Ra 2015/16/0124). Auch dass sich nach den Berechnungen des Beschwerdeführers bereits per 15.7.2020 ein negativer Mittelbestand ergibt, bedeutet nicht, dass (bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes) nach diesem Zeitpunkt keinerlei Zahlungen mehr an die Abgabenbehörde geflossen wären, da offen bleibt, ob und in welchem Ausmaß (etwa aufgrund von Kundenzahlungen) der ***A*** GmbH wieder finanzielle Mittel zugekommen sind und zur gänzlichen oder teilweisen Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten zur Verfügung gestanden wären. Dem Beschwerdeführer ist daher der Nachweis, welcher (Mehr-) Betrag bei korrekter Gläubigergleichbehandlung auf die Abgabenforderungen entfallen wäre, misslungen, sodass er für diese Abgabenforderungen grundsätzlich zur Gänze haftet.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen (VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0035; 8.9.2020, Ra 2020/13/0029). Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sind hierbei die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen, unter dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die Kriterien der Ermessensübung sind vorrangig dem Zweck jener Norm zu entnehmen, die das Ermessen einräumt (VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087). Der Beschwerdeführer weist im Vorlageantrag zutreffend darauf hin, dass die belangte Behörde das Ermessen nicht begründet und sich insb. nicht mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Grad des Verschuldens des Beschwerdeführers auseinandergesetzt hat. Dieser Begründungsmangel führt jedoch nicht zur Aufhebung des Bescheides, sondern kann die fehlende Ermessensbegründung im Rechtsmittelverfahren, also etwa im gegenständlichen Erkenntnis, nachgeholt werden (VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056).

Der Beschwerdeführer bezieht ein monatliches Gehalt von € 2.440,00. Dieser Bezug ist gem. § 290a EO i.V.m. § 53 AbgEO beschränkt pfändbar, d.h. es hat dem Beschwerdeführer der nach der Bestimmung des § 291a EO i.V.m. § 53 AbgEO zu berechnende unpfändbare Freibetrag („Existenzminimum“) zu verbleiben, der sich nach der vom BMJ herausgegebenen Existenzminimumstabelle 1am bei einem Gehalt von € 2.440,00 auf zumindest € 1.538,90 beläuft (im Falle von Unterhaltspflichten erhöht sich der Betrag auf bis zu € 2.438,40). Bei diesem Freibetrag handelt es sich somit um jenen Betrag, den der Gesetzgeber als erforderlich und ausreichend erachtet, um die eigenen Lebensbedürfnisse und jene der unterhaltsberechtigten Personen zu bestreiten, sodass darin, dass der Beschwerdeführer für einige Zeit mit dem Existenzminimum auskommen muss, kein wirtschaftliches Missverhältnis erblickt werden kann. Der Restbetrag von bis zu € 901,10 (in Monaten mit Sonderzahlungen

entsprechend mehr) ist pfändbar, sodass - auch in Anbetracht des Liegenschaftsvermögens des Beschwerdeführers - von einer zumindest teilweisen Einbringlichkeit auszugehen ist.

Im Zusammenhang mit der fehlenden Ermessensbegründung verweist der Beschwerdeführer weiters auf den Grad seines Verschuldens. Dieses erachtet er offenbar als gering, wenn er ins Treffen führt, dass er immer wieder auf eine rasche Besserung der wirtschaftlichen Situation gehofft und deshalb weiterhin Personal beschäftigt und Waren eingekauft habe, diese Hoffnung sich jedoch durch die Corona-Pandemie und die dadurch bedingten Lockdowns zerschlagen habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass jemand der einzelne Gläubiger voll bezahlt (insb. Dienstnehmer und Lieferanten um den Betrieb aufrecht erhalten zu können), andere dagegen (z.B. den Abgabengläubiger) nicht, und dies in der Hoffnung tut, in absehbarer Zeit ausreichend Mittel zur Bezahlung aller Forderungen zur Verfügung zu haben, bewusst das Risiko eingeht, dass sich diese Hoffnung nicht erfüllt. Es handelt sich hierbei um den typischen Fall einer Benachteiligung des Abgabengläubigers, sodass das Verschulden nicht als unterdurchschnittlich betrachtet werden kann.

Auch weitere Ermessenskriterien, die der Haftung grundsätzlich entgegenstehen könnten (z.B. verwaltungsökonomische Überlegungen, Treu und Glauben) sind im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, sodass die Zweckmäßigkeit i.S.d. § 20 BAO, also das öffentliche Interesse an einer Einbringung der Abgaben als überwiegendes Ermessenskriterium verbleibt. Die Inanspruchnahme erfolgte daher auch im Rahmen des Ermessens dem Grunde nach zutreffend.

Allerdings ist der Höhe nach zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer durch die Ratenzahlung an die belangte Behörde (betreffend Lohnsteuer für Jänner bis Juni sowie August und Oktober 2020 i.H.v. insg. € 11.682,10) zum Teil auch Abgaben bezahlt hat, für die er nicht haftet, nämlich Lohnsteuer, soweit sie auf tatsächlich nicht (mehr) ausbezahlte Gehälter entfällt (s. oben). Die betrifft die auf das Geschäftsführergehalt des Beschwerdeführers entfallende Lohnsteuer für den Zeitraum 03 bis 06 und 08/2020 i.H.v. € 2.505,24 und die auf alle Gehälter entfallende Lohnsteuer 10/1020 i.H.v. € 1.338,79 (insg. sohin € 4.094,97). Wenn auch durch die Ratenzahlung keine Nichtschuld bezahlt wurde, da diese Lohnsteuer durch die Quotenausschüttung aus der Konkursmasse an den Insolvenz-Entgelt-Fonds als Legalzessionar der Arbeitnehmerforderungen letztlich doch fällig wurde (vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0056), erschiene es unbillig, diese Abgabenforderungen aus den vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen abzudecken. Es wird daher im Wege des Ermessens die Haftung um den Gesamtbetrag von € 4.094,97 reduziert und diese Reduktion unter sinngemäßer Anwendung des § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten und bei gleichzeitiger Fälligkeit auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten angerechnet, also auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2019 (Fälligkeit: 15.1.2020) i.H.v. € 52,51 und mit dem Restbetrag von € 4.042,46 auf die Umsatzsteuer 12/2019 i.H.v. € 4.471,97 (€ 4.944,34 abzügl. Insolvenzquote € 472,37; Fälligkeit: 17.2.2020, Verbuchung: 17.3.2020, daher früher als die

ebenfalls am 17.2.2020 fälligen, jedoch erst am 17.4.2020 verbuchten DB und DZ 1/19), sodass von dieser ein Restbetrag von € 429,51 verbleibt.

Für eine weitere Reduktion des Haftungsbetrages im Ermessenswege besteht jedoch keine Veranlassung. Soweit der Beschwerdeführer dies damit begründet, dass er auf das Geschäftsführergehalt und seine mittlerweile verstorbene Ehegattin auf die Miete für das Geschäftslokal verzichtet habe, um die Bezahlung der übrigen Gläubiger zu ermöglichen (s. Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 19.3.2024, S. 3) ist dem entgegenzuhalten, dass unklar ist, ob und inwieweit diese Verzichtsleistungen dem Abgabengläubiger zugutegekommen sind, insbesondere angesichts des Umstandes, dass Lieferantengläubiger laut der vom Beschwerdeführer in der Verhandlung vom 19.3.2024 vorgelegten Aufstellung sowohl in absoluten Zahlen (€ 242.165,79) als auch quotenmäßig (95 %) im weitaus überwiegenden Maß bedient wurden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die im vorliegenden Fall maßgeblichen Rechtsfragen sind durch die jeweils zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, geklärt. So entspricht es insbesondere der ständigen Rechtsprechung, dass der potentiell haftungspflichtige Vertreter im Falle unzureichender finanzieller Mittel von sich aus glaubhaft darzulegen hat, dass er sämtliche Gläubiger gleich behandelt hat bzw. welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger auf die Abgabeforderungen entfallen wäre. Ob einem Vertreter dieser Nachweis im Einzelfall gelungen ist, stellt eine Tatsachenfrage dar. Das bei Anwendung des § 9 BAO auszuübende Ermessen geht, sofern weder Ermessensmissbrauch noch Ermessensüberschreitung vorliegt, über die Bedeutung des Einzelfalles nicht hinaus und stellt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG dar (VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0068). Derartige Rechtsfragen waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 23. Juli 2024