

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R-1, die Richterin R-2 sowie die fachkundigen Laienrichter R-3 und R-4 in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Anwaltskanzlei Thiele GmbH, Untere Donaulände 21-25, 4020 Linz/Donau, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. November 2022, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in der nichtöffentlichen Sitzung vom 26. September 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin S-1 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In Beantwortung des Haftungsprüfungsvorhaltes vom 29.04.2022 brachte der Beschwerdeführer (Bf.) am 29.08.2022 vor, dass die G-1 im Jahr 2016 mit dem Ziel gegründet worden sei, Entwicklungen und Investitionen im Bereich Kryptowährungen durchzuführen. Im Jahr 2017 habe sich die GmbH dazu mit 99 % an der G-2 in Liechtenstein beteiligt.

Am D-1 sei in Liechtenstein ein Eigenantrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der AG gestellt worden, welcher mit Beschluss des Fürstlichen Landgerichts vom D-2 mangels Masse abgewiesen worden sei (Beilage ./4). Diese Beteiligung an der AG sei das einzige wesentliche Asset der GmbH gewesen, welche auch keine Dienstnehmer gehabt habe. Sie habe im Wesentlichen eine Holdingfunktion für ihre liechtensteinische Beteiligung ausgeübt.

Auf Grund der negativen Entwicklung ihrer liechtensteinischen Beteiligung sei die GmbH mangels Erlöse überschuldet und zahlungsunfähig geworden und es sei mit Beschluss vom D-3 des HG Wien das Konkursverfahren eröffnet worden (Eigenantrag).

Die GmbH habe in dem vom Finanzamt beanstandeten Zeitraum keinerlei Umsätze erzielt, mit welchen sie Zahlungen aktiv tilgen hätte können. Eine Abdeckung aller offenen Abgaben sei daher nicht möglich gewesen, insbesondere habe das Unternehmen über keinen Kontokorrentkreditrahmen verfügt. Erwartete Dividendenzahlungen von der AG seien ausgeblieben.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 04.02.2019 seien der GmbH Zahlungserleichterungen für ihre Rückstände in Höhe von € 121.655,80 bewilligt und bis zum Ablauf der Zahlungserleichterung (letzte Rate 20.01.2020) auch die bis zum Ablauf zu belastenden (Viertel-) Jahresbeträge an Körperschaftssteuer vorgeschrieben worden (Beilage ./1). Sämtliche Raten, ausgenommen die Abschlussrate, welche rund zur Hälfte bezahlt worden sei, seien vollständig getilgt worden.

Offene Körperschaftssteuerbeträge gemäß der Rückstandsaufgliederung im Schreiben der Finanzverwaltung vom 29.04.2022 seien bis zum Ablauf der Ratenzahlungsvereinbarungen (Beilage ./1) in diese einbezogen worden.

Dem Tagessaldo vom 09.01.2019 in Höhe von € 121.655,80 liege die Bewilligung der Zahlungserleichterung vom 04.02.2019 zu Grunde. Somit beinhalte dieser getilgte Betrag alle vor diesem Termin liegenden Abgaben. Dieser Umstand sei dem Steuerkonto der GmbH offenkundig zu entnehmen.

Festgehalten werde, dass ab dem Zeitpunkt der Ratenzahlungsvereinbarung ausschließlich Zahlungen an das Finanzamt getätigt worden seien, ausgenommen einige wenige unwesentliche Zahlungen im Rahmen der steuerrechtlichen Verpflichtungen von gesamt weniger als € 1.500,00 für die Erstellung der Jahresabschlüsse und der steuerlichen Erklärungen sowie für die damit einhergehenden Gebühren und Pflichtveröffentlichungen.

Der Bf. habe zu diesem Zeitpunkt zweckgebundene Finanzmittel von dritter Seite aufgebracht, um die Ratenzahlungen beim Finanzamt bedienen zu können. Vielmehr noch habe er eine Rate in Höhe von € 7.000,00 (Buchung vom 24.05.2019) persönlich von seinem Privatkonto bezahlt. Dies sei einerseits dem Steuerakt zu entnehmen und sei dieser Betrag auch auf seinem Verrechnungskonto verbucht worden; er sei selbst Gläubiger in der Insolvenz der Steuerschuldnerin gewesen (vgl. Liquidationsstatus zum 31.12.2021, Beilage ./2).

Der Bf. habe keinerlei Pflichtverletzung zu verantworten; im Gegenteil, habe er doch durch das Aufbringen von Mitteln von dritter Seite sowie seiner persönlichen Zahlung die Finanzverwaltung am Ende bessergestellt.

Erst zum 20.01.2020 sei die Gesellschaft ihrer Zahlungsverpflichtung (teilweise) nicht mehr nachgekommen. Der restliche nach Zahlung des Teilbetrags von € 21.000,00 am Geschäftskonto verbliebene Betrag in Höhe von € 373,00 entspreche jenem Kassenbestand gemäß Liquiditätsstatus zum 31.12.2021, der dem Konkursantrag zu Grunde gelegt worden sei (Beilage ./2). Es seien ab dem Zeitpunkt dieser Teilzahlung an das Finanzamt überhaupt keine weiteren Zahlungen vorgenommen worden. Es könnten somit keine Gläubiger bevorzugt oder benachteiligt worden sein.

Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Offenkundig seien die Forderungen des Finanzamtes laufend vorrangig bedient und dadurch einem höheren Ausfall entgegengewirkt worden. Aus den angeschlossenen Kontoauszügen (Beilage ./3) sei dies klar ersichtlich; ebenso der Umstand, dass der Bf. keine liquiden Mittel verwaltet habe.

Von einer schuldhaften Pflichtverletzung könne keinesfalls ausgegangen werden.

Zur letzten Buchung im Rückstandsausweis, der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2020 mit der Zahlungsfrist 12.05.2021 in Höhe von € 400,00 sei anzumerken, dass es dem Bf. mit Wirkung der Konkurseröffnung per D-3 rechtlich gar nicht mehr möglich gewesen sei, diesen aushaftenden Betrag innerhalb der Zahlungsfrist (die auch am Rückstandsausweis vermerkt worden sei) zu begleichen. Somit könne er diesbezüglich nicht zur Haftung herangezogen werden.

Durch obig aufgezeigte ausschließliche Tilgung der Abgabenschulden seien die Abgabenverbindlichkeiten gegenüber anderen Gesellschaftsverbindlichkeiten bevorzugt worden, eine Benachteiligung bei unzureichenden liquiden Mitteln sei aber Voraussetzung für eine Haftung nach §§ 9, 80 BAO (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233).

---//---

Mit Bescheid vom 22.11.2022 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 10.076,14 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2017	2.420,82	15.02.2018
Lohnsteuer	08/2018	596,70	17.09.2018
Dienstgeberbeitrag	08/2018	195,00	17.09.2018

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2018	20,00	17.09.2018
Körperschaftsteuer	01-03/2019	125,00	15.02.2019
Säumniszuschlag	2018	2.432,22	18.02.2019
Körperschaftsteuer	04-06/2019	125,00	15.05.2019
Körperschaftsteuer	07-09/2019	125,00	16.08.2019
Körperschaftsteuer	10-12/2019	125,00	15.11.2019
Körperschaftsteuer	01-03/2020	125,00	17.02.2020
Stundungszinsen	2020	3.011,40	17.02.2020
Körperschaftsteuer	04-06/2020	125,00	15.05.2020
Körperschaftsteuer	07-09/2020	125,00	17.08.2020
Körperschaftsteuer	10-12/2020	125,00	16.11.2020
Umsatzsteuer	2020	400,00	15.02.2021

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

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

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

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

Der Bf. sei im Zeitraum vom D-4 bis D-5 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er dazutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im oben genannten Zeitraum als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstreckten. Ebenso seien Zwangs- und Ordnungsstrafen im Wege der Geschäftsführerhaftung geltend zu machen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Seine vorgelegten Unterlagen hätten zu keiner Entlassung aus der Haftung führen können. 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, obliege dem Vertreter. Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

In die rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnisrechnung) seien einzubeziehen:

- die gesamte Einnahmensituation (VwGH 25.04.2002, 99/15/0253)
- die gesamte Liquiditätssituation (VwGH 24.02.2011, 2009/16/01081)
- die freiwillig geleisteten Zahlungen (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010)
- die im Wege der Exekution entrichteten Beträge (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0010)
- die Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich seien (etwa sog. Zug-um-Zug-Geschäfte (VwGH 09.11.2011, 2011/16/00641)
- die von der Gesellschaft getätigten „systemerhaltenden“ Ausgaben (z.B. Barzahlung neuer Materialien) seien zu umfassen (VwGH 28.09.2004, 2001/14/01761)

Weiters seien anzuführen

- die jeweiligen Abgabenarten
- den Fälligkeitstag für jede einzelne Abgabe- die jeweiligen finanziellen Mittel („liquiden Mittel“) zum Fälligkeitszeitpunkt der jeweiligen Abgaben
- den Stand der Gesamtschulden am Fälligkeitstag der jeweiligen Abgaben
- den Stand der Abgabenschulden insgesamt am Fälligkeitstag der jeweiligen Abgaben
- die Tilgungsquote der Abgaben
- die Tilgungsquote sämtlicher Verbindlichkeiten insgesamt

---//---

In der dagegen am 22.12.2022 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe der Bescheid eine Begründung zu enthalten. In der Begründung seien die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, insbesondere der festgestellte Sachverhalt, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen (Beweiswürdigung) und die Beurteilung der Rechtsfrage als rechtliche Würdigung aufzunehmen.

Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes könne durch bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial nicht ersetzt werden.

Weiters habe aus der Begründung hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen hätten schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst habe, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Ein bloßer Hinweis auf die durchgeführten Erhebungen reiche nach ständiger Judikatur nicht aus (vgl. *Ritz*, Kommentar zur BAO, § 93, Rz 11 ff).

Die gesetzlich geforderte Bescheidbegründung habe in der rechtlichen Beurteilung darzustellen, wie die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachte (*Ritz*, Kommentar zur BAO, § 93, Rz 11 ff.). Dies sei gegenständlich nicht der Fall, die Stellungnahme des Bf. vom 29.08.2022 sei ignoriert worden.

Das Fehlen einer vom Gesetz verlangten Begründung sei zwar für den Bescheidcharakter unwesentlich, stelle aber eine anfechtbare Mangelhaftigkeit des Verfahrens dar, was hier ausdrücklich gerügt werde.

Die Inhalte des tabellarischen Rückstandsausweises kurz wiederzugeben und die Geschäftsführereigenschaft festzustellen, reiche für die Begründung einer Haftungsinanspruchnahme nicht aus, insbesondere, weil auf die Stellungnahme des Bf. vom 29.08.2022 und das darin enthaltene Vorbringen überhaupt nicht eingegangen worden sei; wesentlich entlastendes Vorbringen samt Beweisen sei überhaupt nicht behandelt und entgegen der behördlichen Ermittlungspflicht in rechtswidriger Weise außer Acht gelassen worden.

Die Behörde habe bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (zB VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0024; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0013).

Sowohl bei der Beweiswürdigung als auch bei der rechtlichen Beurteilung sei das Vorbringen des Bf. zu berücksichtigen und entsprechend zu würdigen. Das sei offenkundig im angefochtenen Bescheid nicht passiert.

Ergäben sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel, so sei die Abgabenbehörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049; VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080).

Die Beteiligung an der liechtensteinischen G-2 sei das einzige wesentliche Asset der G-1, aus welchem überhaupt Einkünfte erzielt hätten werden können. Mit dem bereits vorgelegten Beschluss des Fürstlichen Landgerichts vom D-2 sei der Konkursantrag der G-2 mangels Masse abgewiesen worden.

Aus den in der Stellungnahme vom 29.08.2022 vorgelegten Kontoauszügen sei ersichtlich, dass die Gesellschaft über keine Liquidität, weder über Einkünfte noch über vorhandene Mittel verfügt habe und sich die Frage des Verschuldens daher überhaupt nicht stellen könne.

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, bestehe nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden seien (vgl. zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249).

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei.

In casu sei von der Behörde weder ein Vorhandensein liquider Mittel festgestellt noch das Fehlen liquider Mittel berücksichtigt worden. Eine allfällige Mitwirkungspflicht des Bf. entbinde die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und darüber Feststellungen zu treffen. Dies schon gar nicht, wenn entsprechendes Beweisanbot vorliege.

Der Bf. habe in seiner Stellungnahme vom 29.08.2022 bereits explizit vorgebracht und belegt, dass mangels liquider Mittel der Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit die haftungsbezogenen Abgaben uneinbringlich gewesen seien und die Gesellschaft bereits vor diesem Zeitpunkt keine Zahlungen mehr geleistet habe. Die belangte Behörde hätte auf diesen Umstand explizit einzugehen gehabt (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Das Vorbringen und Beweisanbot für das Fehlen liquider Mittel sei in keiner Weise in die Begründung eingeflossen, die Behörde hätte konkrete Feststellungen über diese Entlastungsbehauptungen zu treffen gehabt.

Vielmehr bringe die belangte Behörde Theoretisches vor wie in Punkt 5. der „Begründung“ zum Haftungsbescheid:

„Sie waren im Zeitraum von D-4 bis D-5 im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. G-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu

deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.“

Wie bereits ausgeführt, bestehe diese Verpflichtung nur, wenn liquide Mittel vorhanden seien. Die rechtliche Schlussfolgerung der Behörde sei somit rechtswidrig und willkürlich erfolgt, weil nachweislich keine Mittel vorhanden gewesen seien bzw. jegliche Feststellung der Behörde über das Vorhandensein liquider Mittel fehle.

Im letzten Satz des Punktes 8. der Begründung rechtfertige die belangte Behörde ihre Entscheidung wie folgt:

„Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Zeitraum nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.“

Dass das genauso nicht der Fall sei, habe der VwGH bereits mehrfach entschieden (mit Verweis auf obige zitierte Judikatur). Nur bei Vorliegen liquider Mittel wäre die Nichtabführung schuldhaft und haftungsrelevant. Dazu fehlten dem bekämpften Bescheid die entsprechenden (Negativ-) Feststellungen jedoch völlig.

Die belangte Behörde habe nicht einmal behauptet, ungleich behandelt worden zu sein, denn hätte sie sich mit diesem Umstand befasst, hätte sie nur zu dem Ergebnis kommen können, dass überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden und auch keine Erträge absehbar gewesen seien.

In diesem Rahmen werde nochmals auf die vorgelegten Kontoauszüge verwiesen, aus denen hervorgehe, dass keine eigenen bzw. liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien, über die der Beschwerdeführer frei verfügen habe können. Damit erübrige sich aber eine Darstellung einer Gleichbehandlung.

Ein Restbetrag von zweckgebundenen Mitteln von dritter Seite in Höhe von € 373,00 sei in die Masse gelangt und somit zur (konkurs-) quotenmäßigen Auszahlung an die Finanzverwaltung durch den Masseverwalter gekommen.

Sämtliche aus den vorgelegten Urkunden erfolgten Zahlungen an die Behörde seien nachweislich nicht aus Mittel der Gesellschaft getätigt worden, sondern aus zweckgebundenen Mitteln von dritter Seite.

Entspreche der Geschäftsführer seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liege es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer noch abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Solche Feststellungen seien überhaupt nicht getroffen worden.

Zwar sei es grundsätzlich Aufgabe des Vertreters, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, widrigenfalls von der Behörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Allerdings dürfe diese besondere Behauptungs- und Beweislast nicht so aufgefasst werden, dass die Behörde von jeglicher Pflicht, entsprechende Feststellungen zu treffen, entbunden wäre (VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104). Das sei aber in gegenständlichem Haftungsfall erfolgt.

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters im Abgabenverfahren betreffend das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Abgabentrachtung bzw. zu einer Nichtbenachteiligung der Abgabensforderungen entbinde die Behörde nämlich dann nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergäben (VwGH 20.11.1996. 94/15/0127). Als Nachweiserfordernis auf verschiedene nicht in direktem Zusammenhang stehende Judikate zu verweisen und damit vorzugeben, dass der Nachweis nur in der genannten Form zu erbringen wäre, sei rechtlich falsch und in vielen Fällen, wie auch gegenständlich absolut überbordend. Die belangte Behörde nehme damit eine „Normenkompetenz“ in Anspruch, die ihr verfassungsrechtlich nicht zustehe.

Aus der Aktenlage ergebe sich bereits, dass keine Einkünfte bestanden hätten. Die Gesellschaft habe schlussendlich eine Holdingfunktion ausgeübt, das einzige Asset sei abzuschreiben gewesen. Das bedeute im Ergebnis, es habe keine Einnahmen gegeben.

Alle zweckgebundenen Mittel dritter Seite seien nachweislich an die Abgabenbehörde gegangen. Selbst wenn man abstrakt davon ausgehe, dass die ebenfalls weisungsgebundenen Mittel für Zahlungen in Zusammenhang mit den steuerrechtlichen Verpflichtungen eine Ungleichbehandlung darstellten (was ausdrücklich bestritten werde), dann hafte der Vertreter nur in Höhe dieser Differenz.

Zweckgebunden seien von dritter Seite neben der Finanzverwaltung nachfolgende Zahlungen vorgenommen worden:

24.07.2019	Pflichtveröffentlichung Amtsblatt	€ 52,00
14.08.2019	EOS-Steuerberatung	€ 288,00
24.10.2019	Firmenbuch JA OLG Wien	€ 55,00
18.11.2019	EOS-Steuerberatung	€ 1.020,00
18.12.2019	Pflichtveröffentlichung Amtsblatt	€ 48,00
gesamt		€ 1.463,00

Die Finanzverwaltung habe hingegen im gleichem Zeitraum Zahlungen in Höhe von € 101.000,00 erhalten. Eine Kausalität zwischen der behaupteten Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall könne bereits aufgrund dieser Gegenüberstellung verneint werden.

Die von der belangten Behörde zitierte Entscheidung (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108) stelle klar, wenn der Bf. nachweise, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Der Bf. habe bereits in der Stellungnahme vom 29.08.2022 vorgebracht und nachgewiesen, dass nur € 1.463,00 (siehe genaue Aufstellung in obiger Tabelle) zweckgebunden an andere Gläubiger bezahlt worden seien. Somit könnten uneinbringliche Abgaben nicht zur Gänze vorgeschrieben werden, sondern, wenn überhaupt, unter Außerachtlassung der rechtlichen Würdigung der Zweckgebundenheit der Mittel und deren fehlender Eigenschaft als liquide Mittel, maximal in diesem Betrag von € 1.463,00.

In Punkt 11. der dem Haftungsbescheid beigefügten Begründung fordere die belangte Behörde eine rechnerische Darstellung des Nachweises (Verhältnismäßigkeitsrechnung), zitiere reihenweise VwGH-Entscheidungen und gebe damit vor, nur in dieser vorgegebenen Form den Entlastungsbeweis antreten zu können. Somit verlange die belangte Behörde vom Bf. auch einen Kostenaufwand, der wesentlich höher wäre als der Haftungsbetrag.

Aus den Unterlagen sei ersichtlich, und das hätte die Behörde feststellen müssen, dass die Quote im Falle der Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten immer Null betragen habe, weil überhaupt keine eigenen Mittel zur Verfügung gestanden und alle Zahlungen zweckgebunden seien (und zwar ausschließlich Abgabenangelegenheiten; für die Finanzverwaltung sowie einige wenige damit in Verbindung stehende Kosten).

Der Bf. habe zudem eine persönlich von seinem Privatkonto bezahlte Ratenzahlung in Höhe von € 7.000,00 (Buchung vom 24.5.2019 laut Steuerakt) nicht wieder an sich rückgeführt (Beilage ./2 der Stellungnahme vom 29.08.2022). Es sei die belangte Behörde zu 100 % aus dieser Zahlung bedient worden.

Sämtliche Finanzmittel von dritter Seite für diese Zahlungen gemäß vorherigen beiden Punkten seien zweckgebunden gewesen und hätten keine eigenen liquiden Mittel dargestellt.

Erfolge die Zahlung des Dritten auf Anweisung durch den Vertreter nicht in Erfüllung einer Verbindlichkeit des Dritten gegenüber dem Abgabepflichtigen, sondern „auf Kredit“ (werde also zur Erfüllung der Verbindlichkeit des Abgabepflichtigen gegenüber einem Gläubiger eine Verbindlichkeit des Abgabepflichtigen gegenüber diesem Dritten begründet; „Gläubigerwechsel“), so sei zu beachten, dass den Geschäftsführer lediglich die Pflicht treffe, für die Abgabentrachtung aus den vorhandenen Mitteln der Gesellschaft zu sorgen (und die

Mittel insbesondere nicht zur bevorzugten Befriedigung anderer Gesellschaftsschulden zu verwenden). Der Bf. habe sich entsprechend pflichtgemäß verhalten, die Finanzverwaltung sogar bevorzugt.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich bei dieser Zurverfügungstellung von Mitteln von dritter Seite (auch bei Direktzahlung an den Gläubiger) gemäß der Rechtsprechung (vgl. VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/01 08) um Mittel des Abgabepflichtigen (der Gesellschaft) gehandelt habe und diese Mittel grundsätzlich der Gleichbehandlungspflicht unterlägen, dürfe man nicht außer Acht lassen, dass die Mittelverwendung vom Bf. nicht zu beeinflussen gewesen sei, weil diese Mittel zweckgebunden gewesen seien. Dass diese Mittel aber ohnehin für Finanzamtszahlungen und unwesentliche Zahlungen im Rahmen der steuerrechtlichen Verpflichtungen gewidmet gewesen seien, bedeute im Ergebnis nichts anderes als die Bevorzugung der Abgabenbehörde. Eine Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde sei somit tatsächlich und nachgewiesenermaßen nicht erfolgt.

Dem Bf. sei es überhaupt nicht möglich gewesen, diese Mittel zu anderen Zwecken zu verwenden, denn er hätte sich dadurch strafrechtlich zu verantworten gehabt. Es könne von der Abgabenbehörde aber kein strafrechtliches Verhalten iSd StGB als pflichtgemäß iSd BAO gefordert werden. Dies widerspreche jeder Rechtsstaatlichkeit.

Für eine Haftungsinanspruchnahme lägen außer den gesellschaftsrechtlichen Anknüpfungspunkten, nämlich der Geschäftsführerstellung, keinerlei Voraussetzungen vor und dürfe die Behörde nicht willkürlich unter Außerachtlassung des Vorbringens und der Beweisanbote von pflichtwidrigem Verhalten des Bf. ausgehen.

Aktenkundig sei, dass der Gesellschaft Zahlungserleichterungen bewilligt (Beilage ./1 der Stellungnahme vom 29.08.2022) und die Raten auch - mit Hilfe von dritter Seite - bedient worden seien. Es habe, wie in der Stellungnahme bereits ausgeführt worden sei, nur ein einziges Geschäftskonto bestanden; die Gesellschaft habe über keinen Kontokreditrahmen verfügt. Sämtliche Bewegungen und damit Zahlungen vom Geschäftskonto ließen sich daher sehr leicht nachvollziehen und stellten sich dar wie folgt:

Die erste Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 10.000,00 mit Fälligkeitsdatum 18.02.2019 sei am selben Tag nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in gleicher Höhe zur Gänze an die Finanzverwaltung bezahlt worden. Der Kontostand am 28.02.2019 sei € 0,00 gewesen. Andere Verbindlichkeiten außer diesen € 10.000,00 hätten überhaupt nicht bedient werden können. Die Quote der belangten Behörde sei 100 % dieser zweckgebundenen Mittel gewesen.

Die zweite Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei wiederum nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in gleicher Höhe am 18.03.2019 zur Gänze bezahlt worden. Der Kontostand am 01.03.2019 und am 30.03.2019 sei wiederum € 0,00 gewesen. Andere

Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden und hätten auch nicht bedient werden können. Quote der belangten Behörde 100 %.

Die dritte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei wiederum nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in gleicher Höhe am 18.04.2019 zur Gänze bezahlt worden. Der Kontostand am 01.04.2019 vor und am 30.04.2019 nach dieser Zahlung sei wiederum € 0,00 gewesen. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, Quote der belangten Behörde 100 %.

Die vierte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei vom Bf. direkt von dessen Privatkonto an die Abgabenbehörde bezahlt worden und sei daher nicht auf den Kontoauszügen der Gesellschaft ersichtlich, jedoch dem Steuerakt zu entnehmen und somit aktenkundig. Der Kontostand am Gesellschaftskonto im gesamten Mai 2019 sei durchgehend € 0,00 gewesen. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, Quote der belangten Behörde 100 %. Diese Direktzahlung durch den Bf. sei am Steuerkonto per 24.05.2019 verbucht worden.

Die fünfte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in gleicher Höhe am 21.06.2019 erfolgt. Der Kontostand im gesamten Mai 2019 (wegen Zahlung Bf.) Anfang Juni 2019 sei wiederum € 0,00 gewesen. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, Quote der belangten Behörde 100 %, der Kontostand Ende Juni 2019 sei € 0,00 gewesen.

Die sechste Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 7.336,00 am 16.07.019 erfolgt. Der Kontostand am 01.07.2019 sei € 0,00 gewesen. Es seien € 52,00 zweckgebunden an Gebühren an die Wiener Zeitung für Pflichtveröffentlichungen bezahlt worden. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, der Kontostand zum 31.07.2022 habe € 284,00 betragen. Quote der belangten Behörde und Quote der Wiener Zeitung je 100 % für die zu diesem Zeitpunkt fälligen Zahlungen.

Die siebente Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 7.500,00 am 14.08.2019 bezahlt worden. Es seien darüber hinaus € 288,00 zweckgebunden für die steuerrechtliche Vertretung bezahlt worden. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, der Kontostand zum 31.08.2019 habe € 496,00 betragen. Die Quote der belangten Behörde und Quote der steuerrechtlichen Vertretung habe je 100 % für die zu diesem Zeitpunkt fälligen Zahlungen betragen.

Die achte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 7.000,00 am 16.09.2019 bezahlt worden. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, der Kontostand zum 30.09.2019 habe € 496,00 betragen, die Quote der belangten Behörde 100 %.

Die neunte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 7.000,00 am 17.10.2019 bezahlt worden. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, der Kontostand zum 29.10.2019 habe € 496,00 betragen, die Quote der belangten Behörde 100 %.

Die zehnte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei nach Erhalt der zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 8.000,00 am 18.11.2019 bezahlt worden. Weiters seien Gebühren für die Pflichtveröffentlichung des Jahresabschlusses an das OLG Wien in Höhe von € 55,00 sowie an die steuerrechtliche Vertretung von € 1.020,00 im Rahmen der abgabenrechtlichen Pflichterfüllung entrichtet. Der Kontostand am 01.11.2019 sei € 496,00 gewesen, jener am 30.11.2019 € 421,00. Andere Verbindlichkeiten seien nicht bedient worden, die Quote aller Zahlungsempfänger habe 100 % für die zu diesem Zeitpunkt getätigten Zahlungen betragen.

Die elfte Rate gemäß Vereinbarung in Höhe von € 7.000,00 sei am 05.02.2020 bezahlt worden. Der Kontostand zum Jahreswechsel 31.12.2019 sei € 7.373,00 gewesen. Neben dieser sei im Dezember 2019 lediglich eine Zahlung an die Wiener Zeitung für die Pflichtveröffentlichung in Höhe von € 48,00 getätigt worden. Sowohl die elfte Rate als auch die Kosten für die Pflichtveröffentlichung seien zu 100 % bezahlt, andere Verbindlichkeiten nicht bedient worden.

Die zwölfte Rate, nämlich die Abschlussrate in Höhe von € 42.905,80, habe nur teilweise bedient werden können, nämlich am 18.02.2020 nach Erhalt von zweckgebundenen Mittel in Höhe von € 21.000,00, die zur Gänze an die Finanzverwaltung gegangen seien. Aus diesen Mitteln habe ausschließlich die belangte Behörde 100 % dieser Mittel erhalten.

Die restlich am Geschäftskonto vorhandenen € 373,00 (Kontostand am 29.02.2020) seien in die Masse gegangen und sei es in weiterer Folge zur konkursquotenmäßigen Auszahlung durch den Masseverwalter gekommen. Die Finanzverwaltung habe an diesem Verteilungsverfahren teilgenommen.

Im Ergebnis sei die belangte Behörde nie benachteiligt worden, habe bis zur letzten Rate immer 100 % ihrer fälligen Forderungen und nur bei der letzten, der zwölften Rate eine Teilzahlung in Höhe von rund der Hälfte dieser Rate erhalten, jedoch 100 % der zweckgebundenen Mittel, und gleich bzw. besser behandelt worden wie bzw. als alle anderen Gläubiger der Gesellschaft.

Nicht unwesentlich sei auch der Umstand, dass die Insolvenzgläubiger im Konkursverfahren eine Quote von 54,79 % erhalten hätten.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung

aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sei. Bei Ermessenentscheidungen seien die maßgeblichen Umstände und Erwägungen aufzuzeigen und zu begründen, um die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes zu gewährleisten.

Im Sinne der Billigkeit sei neben dem pflichtgemäßen Verhalten auch die persönliche Zahlung des Bf. sowie sein ständiges auf Abgabenzahlung gerichtetes Verhalten entsprechend zu würdigen. Auch eine Ermessenentscheidung unterliege der Begründungspflicht nach § 93 BAO. Weiters sei auch der Umstand einzubeziehen, dass obige Informationen offenkundig den vorgelegten Urkunden zu entnehmen seien und dem Bf. nicht unwesentliche Weiterungen durch deren Nichtbeachtung entstanden seien.

Der angefochtene Bescheid sei wie obig dargestellt mit materieller Rechtswidrigkeit belastet. Das Verfahren sei zudem mangelhaft, die Begründung nicht gesetzmäßig ausgeführt und es fehlten wesentliche Feststellungen. Insbesondere seien Feststellungen zur Entlastung des Bf. überhaupt nicht getroffen worden. Die Haftungsinanspruchnahme sei willkürlich und rechtswidrig erfolgt.

Demgemäß werde beantragt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.01.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt:

Voraussetzung für die Haftung seien eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung des Bf. als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setze voraus, dass die schuldhaftes Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit sei. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Der Vertreter habe darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung iSd § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung sei daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen („Gleichbehandlungsgrundsatz“; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Was die haftungsgegenständlichen Abgaben betreffe, erstrecke sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht hätten und der Vertreter nur deswegen hafte, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt habe, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen habe (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165).

Der Vertreter erfahre somit nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringe, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). Habe der Geschäftsführer aber nicht dargetan, weshalb er für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Gesellschaft angefallenen Abgaben gesorgt habe, dürfe die Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung annehmen (siehe nochmals VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108). In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen. Für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung komme es nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen seien, sondern - für jede Abgabe gesondert - ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Insolvenzeröffnung, wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen seien) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen seien.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, sei der Abgabenbehörde nicht erbracht worden.

Wenn ein Dritter eine Zahlung an einen Gläubiger der GmbH auf Anweisung des GmbH - Geschäftsführers und in Erfüllung einer Verbindlichkeit gegenüber der GmbH leiste, liege eine Verfügung des Geschäftsführers über Mittel der GmbH vor. Der Geschäftsführer sei zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers verpflichtet.

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spreche nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung sei demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

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

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

Vom Bf. sei nicht aufgezeigt worden, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 23.02.2023 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes und brachte ergänzend vor:

Mit Bescheid vom 04.02.2019 seien der Gesellschaft Zahlungserleichterungen bewilligt worden. Durch eine bewilligte Stundung werde der Zeitpunkt der Entrichtung einer Abgabe somit hinausgeschoben. Das bedeute im Ergebnis, dass alle vor diesem Zeitpunkt der Beendigung der Zahlungserleichterungen genannten Fälligkeiten bei der rechtlichen Beurteilung außer Acht zu lassen seien.

Die Finanzverwaltung habe durch die Zahlungserleichterungen, mit denen die Abstattung des Abgabenrückstands in Raten bewilligt worden sei, auf die gleichmäßige Befriedigung verzichtet; da lediglich die Zahlung der bewilligten Raten - nicht mehr und nicht weniger - gefordert gewesen sei.

Im Ergebnis könne hierzu festgehalten werden, dass die Gesellschaft offenkundig alle Raten bis zur letzten, die nur rund zur Hälfte bedient worden sei, bezahlt habe. Somit gelte diese letzte

Rate als maßgeblicher und einziger Zeitpunkt für die Beurteilung einer Gleichbehandlung. Über sämtliche, dann (nach Teilzahlung der € 21.000,00 auf die letzte Rate) noch vorhandenen Mittel in Höhe von € 373,00 sei nicht mehr (vom Bf.) verfügt worden. Dieser Betrag sei in die Masse gelangt (bereits vorgelegte Beilagen ./2 und ./3, sowie beizuschaffender Insolvenzakt N-2 des HG Wien).

Vorweggenommen könne eine Haftung, wenn überhaupt, nur in Höhe von diesen € 373,00, den vorhandenen Mitteln, bestehen.

Der Bf. habe aber folglich bis zur Konkurseröffnung überhaupt keine Gläubiger mehr bedient und es könne, wie in der Beschwerde ausgeführt, die Abgabenbehörde konkret gar nicht durch ihn „ungleich“ behandelt worden sein, sondern rein theoretisch nur mehr durch den Masseverwalter.

Nicht unwesentlich, um eine fundierte Stellungnahme oder Beschwerde überhaupt erstatten zu können, wäre, dass die Abgabenbehörde einen Bezug zur Fälligkeit des aushaftenden (Teil-) Betrages herstellen müsste, was aber seitens der Abgabenbehörde unterlassen worden sei. Dies sei aber für eine substantiierte Stellungnahme/Beschwerde und damit zur Wahrung des ordentlichen Parteiengehörs unerlässlich und bedürfe eines konkreten Vorhalts durch die Abgabenbehörde. Einer zur allfälligen Haftung herangezogenen Person werde dadurch jegliche Möglichkeit genommen, die von der Abgabenbehörde geforderten rechnerischen Auf- und Gegenüberstellungen zum jeweiligen relevanten Zeitpunkt überhaupt zu liefern.

Die Begründungen der Beschwerdevorentscheidung als auch des Haftungsbescheides entsprächen nicht den Voraussetzungen des § 93 BAO und seien somit nicht gesetzmäßig ausgeführt worden. Die Abgabenbehörde habe ihre Ermittlungspflicht verletzt und keine, insbesondere den Bf. entlastenden Feststellungen getroffen, obwohl sich diese bereits offenkundig aus dem Akt ergäben.

Die Bescheiderlassung sei willkürlich erfolgt.

---//---

Mit Schreiben vom 27.05.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Erbringung eines ordnungsgemäßen Gleichbehandlungsnachweis für den Zeitraum ab der nachstehenden Fälligkeit bzw. dem Ratenzahlungstermin der jeweiligen Abgabe bis D-3 (Eröffnung des Konkursverfahrens) mit Berechnung der Ungleichbehandlungsquote für die nachstehenden Abgaben sowie um Nachweis der Höhe der liquiden Mittel durch Vorlage des Kassabuches und der betrieblichen Bankkonten (die Zeiträume vom 15.02.2018 bis 28.02.2019 sowie vom 01.03.2020 bis D-3 fehlten noch):

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fälligkeit/ Ratenzahlungstermin</i>
Umsatzsteuer	2017	2.420,82	15.02.2018
Dienstgeberbeitrag	08/2018	195,00	17.09.2018
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2018	20,00	17.09.2018
Säumniszuschlag	2018	2.432,22	20.01.2020
Körperschaftsteuer	01-03/2019	125,00	20.01.2020
Körperschaftsteuer	04-06/2019	125,00	20.01.2020
Körperschaftsteuer	07-09/2019	125,00	20.01.2020
Körperschaftsteuer	10-12/2019	125,00	20.01.2020
Stundungszinsen	2020	3.011,40	17.02.2020
Körperschaftsteuer	01-03/2020	125,00	17.02.2020
Körperschaftsteuer	04-06/2020	125,00	15.05.2020
Körperschaftsteuer	07-09/2020	125,00	17.08.2020
Körperschaftsteuer	10-12/2020	125,00	16.11.2020
Umsatzsteuer	2020	400,00	15.02.2021

Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klargestellt habe, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen gehabt habe, sei mit dem Erkenntnis vom 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben worden:

„Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann.“

Deshalb sei der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erbringen (und auch nicht monatsweise), sondern – für jede Abgabe gesondert – ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bzw. Ratenzahlungstermin bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens (D-3), wobei sämtliche liquide Mittel den fälligen Verbindlichkeiten, wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte (zB Miete, Strom/Gas, Telefon, etc.) sowohl bei den liquiden Mitteln als auch bei

den Verbindlichkeiten zu berücksichtigen seien, in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen seien.

Hinweis zur Berechnung (je Zahlungstermin, siehe Tabelle):

Vorhandene liquide Mittel	:	Gesamtverbindlichkeiten (inklusive aushaftender und entrichteter Abgabenschulden sowie Zug-um-Zug-Geschäfte)	x 100	= Quote gesamt
Entrichtungen auf dem Abgabenkonto durch Zahlungen und sonstige Gutschriften	:	Abgabenverbindlichkeiten (aushaftend und entrichtet)	x 100	= Abgabenquote
Quote gesamt	-	Abgabenquote	=	Quotenschaden

---//---

In Beantwortung des Ersuchens führte der Bf. durch seinen Vertreter mit Schreiben vom 26.06.2024 aus wie folgt:

Das Bundesfinanzgericht stütze sein Ersuchen auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2022, Ra 2020/13/0067, wonach für die Beurteilung der Gläubigergleichbehandlung nicht nur der Fälligkeitstag maßgeblich sei.

Das Bundesfinanzgericht schlussfolgert daraus, dass sämtliche liquiden Mittel den fälligen Verbindlichkeiten, wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte (zB Miete/Gas, Telefon, etc.) sowohl bei den liquiden Mitteln als auch bei den Verbindlichkeiten zu berücksichtigen seien.

Vorweg werde, mit Verweis auf das bereits mehrfach diesbezüglich erstattete Vorbringen, festgehalten, dass die Gesellschaft im relevanten Zeitraum nicht mehr operativ tätig gewesen sei und keine weiteren als die genannten Verbindlichkeiten von knapp € 1.500,00 gehabt habe.

Um im Abgabenverfahren, in dem es um öffentlich-rechtliche Ansprüche gehe, dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit möglichst weitgehend zum Durchbruch zu verhelfen, räume § 269 Abs. 1 BAO dem Verwaltungsgericht umfassende Befugnisse und Pflichten zur Überprüfung der abgabenbehördlichen Entscheidung ein.

Im Ersuchen führe das Bundesfinanzgericht als Grundlage eine Tabelle an, mit welcher die Abgaben, für die der Bf. haften möge, aufgelistet würden. Im Unterschied zum beschwerdegegenständlichem Haftungsbescheid weise diese Tabelle eine Spalte mit „Fälligkeiten bzw. Ratenzahlungsterminen“ auf, die der Haftungsbescheid im Spruch mit

Verweis „laut Beilage“ Zeitraum 2018 – 2020 weder in der beigelegten Beilage noch in wörtlicher Form in der Begründung ausweise.

Durch die nunmehrige Nennung von Fälligkeitszeiträumen und Ratenzahlungsterminen greife das Bundesfinanzgericht in verfassungswidriger Weise in den Haftungsbescheid ein, ergänze diesen im Umfang und versuche ihn zu begründen.

Diese Kompetenz stehe dem Bundesfinanzgericht nicht zu. Die Aufgabe des Verwaltungsgerichtes sei die objektive Rechtmäßigkeitskontrolle der angefochtenen Entscheidung. Weiters werde um Informationen für Abgaben aus dem Zeitraum 2017, also einem Zeitraum, der im Spruch des Haftungsbescheides nicht Deckung finde, ersucht.

Der Spruch sei allein die der Rechtskraft fähige Willenserklärung normativen (rechtsgestaltenden oder feststellenden) Inhalts der Behörde und somit das Kernstück jedes Bescheides. Nur der Spruch erlange rechtliche Geltung, weshalb auch nur dieser und nicht allenfalls eine Ausführung in der Begründung angefochten werden könne.

Bereits an dieser Stelle werde darauf verwiesen, dass die im Vorhalt vom 29.04.2022 beigelegte Rückstandsaufgliederung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erstellt worden sei und die weit vor Konkurseröffnung liegenden Zahlungen entgegen den Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 1 BAO erfolgt seien.

Es würden weder im Haftungsbescheid noch in der Beschwerdeentscheidung Fälligkeiten der Abgaben, für die der Bf. zur Haftung herangezogen werde, genannt.

Dem Bf. sei über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches. Eine solche Bekanntmachung habe durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) der maßgebenden Bescheide über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhalts zu erfolgen. Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung mache den Haftungsbescheid rechtswidrig. Es liege dann ein Mangel vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar sei (vgl. VwGH vom 24.2.2010, 2005/13/0145).

Dem Haftungsbescheid seien lediglich folgende Bescheide beigelegt gewesen:

Umsatzsteuerbescheid vom 14.12.2018

Körperschaftsteuerbescheid vom 04.02.2021

Umsatzsteuerbescheid vom 01.04.2021, adressiert an den Masseverwalter

Körperschaftsteuerbescheid 2020, adressiert an den Masseverwalter

Es würden aber Haftungen auch für Säumniszuschläge und Stundungszinsen geltend gemacht. Diesbezügliche Bescheide seien von der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden. Diese Rechtswidrigkeit sei im Rechtsmittelverfahren nicht mehr zu sanieren.

Zur letzten Tabellenposition Umsatzsteuer 2020 in Höhe von € 400,00 sei anzumerken, dass dieser Betrag mit Bescheid des Finanzamtes vom 01.04.2021, sohin erst nach Konkurseröffnung festgesetzt worden sei. Wie bereits mehrfach ausgeführt, sei es dem Bf. einerseits gar nicht möglich gewesen, die Umsatzsteuer fristgerecht zu begleichen, und andererseits sei die Frist für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung D-3 noch nicht abgelaufen gewesen.

Dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid sei der Umsatzsteuerbescheid 2020 vom 01.04.2021 beigelegt worden. Die Begründung habe wie folgt gelautet:

„Bemessungsgrundlage für die Schätzung gem. § 184 BAO waren die eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für das Kalenderjahr 2020, die Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG erfolgte aufgrund des Konkurses.“

Werde die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung erst durch ein Insolvenzverfahren ausgelöst, dann könne die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1985, 82/14/0309) nicht davon ausgehen, dass den Geschäftsführer bereits seinerzeit eine Pflicht zur Berichtigung getroffen habe. Vielmehr sei es in einem solchen Fall Aufgabe des Masseverwalters, die Vorsteuerberichtigungen vorzunehmen und die daraus resultierenden Umsatzsteuernachzahlungen aus allenfalls noch vorhandenen Mitteln der GmbH zu entrichten (vgl. Stammrechtssatz UFS RV/0138-W/06 RS1).

Zur ersten Zeile Umsatzsteuer 2017 der Tabelle werde festgehalten, dass diese keine Fälligkeit 15.02.2018 haben könne, denn es habe 2018 bei der Gesellschaft eine Steuerprüfung für das Jahr 2017 stattgefunden, die bezüglich Umsatzsteuer mit Bescheid des Finanzamtes vom 14.12.2018, 10 Monate nach angeblicher Fälligkeit, abgeschlossen worden sei. Auch sei die Frist für die Umsatzsteuerjahreserklärung zum 15.2.2018 noch nicht abgelaufen gewesen. Woher diese(r) Zeitpunkt(e) des Bundesfinanzgerichts in der Tabelle stammten und auf welcher rechtlichen Basis diese gründeten, bleibe es in seinem Ersuchen schuldig darzutun. Auch die Abgabenbehörde habe hierzu nichts vorgebracht. Dies wäre aber für eine Vorhaltsbeantwortung und iSd Parteiengehörs unerlässlich.

Die Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2017 vom 14.12.2018, der dem Haftungsbescheid angeschlossen gewesen sei, habe wie folgt gelautet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind.“

In weiterer Folge sei, weil das Betriebsprüfungsverfahren zu einer Nachzahlung geführt habe, im Frühjahr 2019 um Zahlungserleichterungen angesucht worden, die von der Abgabenbehörde berechtigterweise bewilligt worden seien. In dem am 04.02.2019

stattgebenden Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungsvereinbarung) sei in der Begründung explizit der derzeitige Rückstand zugrunde gelegt worden. Weiters seien in diesem Bescheid bereits die Vierteljahresbeträge an Körperschaftsteuer bis Ablauf der Zahlungserleichterungen sohin inklusive Q1/2020 eingerechnet worden.

In der Ratenzahlungsvereinbarung, die den aktuellen Stand aller Finanzamtsverbindlichkeiten zum 04.02.2019 beinhalte, fänden neben Säumniszuschlägen und Stundungszinsen somit auch die Positionen Dienstgeberbeitrag 08/2018 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2018 Deckung.

Woher diese offenen Positionen stammten, es betreffe lediglich einen Monat, sei für den Bf. nicht nachvollziehbar, die Abgabenbehörde habe weder im Haftungsbescheid noch in der Beschwerdevorentscheidung entsprechende Informationen über die Bescheide bzw. den Bescheidinhalt gegeben. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgeblich sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt worden sei, und seien diese Außenstände folglich in die Ratenzahlungsvereinbarung miteingeflossen.

Hierzu sei anzumerken, dass die Gesellschaft bezüglich der Dienstgeberbeiträge und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 08/2018 am 04.09.2018 (Beilage ./B) einen Antrag auf Buchung von Selbstbemessungsabgaben gestellt habe, weil zu diesem Zeitpunkt ein Guthaben am Steuerkonto (€ 1.007,94) bestanden habe.

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung und der Gewährung von Zahlungserleichterungen habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO dann auszuschließen sei, wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen worden sei (vgl. Stammrechtssätze UFS RV/0716-L/04-RS 3 und 4).

In gegenständlichem Beschwerdefall sei objektiviert, dass die Zahlungserleichterungen berechtigt gewesen sowie dass 11 von 12 Raten vollständig bezahlt worden seien (von der 12. Rate sei immerhin knapp die Hälfte bezahlt worden, sohin mehr als 82 % aller Außenstände bis einschließlich Q1/2020). Die Zahlungsunfähigkeit und auch der Abgabenausfall seien, auch wenn für die Haftung nicht relevant, unverschuldet durch die Insolvenz der G-2 erfolgt, das einzige wesentliche Asset der G-1, die zum beschwerdegegenständlichen Zeitpunkt nur mehr als eine Holdinggesellschaft für diese Beteiligung ohne eigene Mitarbeiter fungiert habe.

Vergleiche man den im Firmenbuch hinterlegten Jahresabschluss zum 31.12.2019 (mit Verweis auf das offene Firmenbuch, Beilage ./A) mit den Kontoauszügen (Beilage ./3 der Vorhaltsbeantwortung), dann sei objektiviert, dass keine sonstigen nicht genannten

Kassabestände oder sonstige Guthaben bestanden hätten, denn der im Jahresabschluss genannte Guthabenbetrag in Höhe von € 7.373,00 sei exakt der Betrag, der zu diesem Zeitpunkt am Konto der Gesellschaft gutgeschrieben gewesen sei (davon sei ein Betrag von € 7.000,00 an das Finanzamt gegangen, € 373,00 seien vom Masseverwalter abgeschöpft worden).

Im Jahresabschluss zum 31.12.2018 habe die Position Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten einen Betrag von € 0,00 ausgewiesen (Beilage ./A).

Es habe sohin im Ergebnis keine Pflichtverletzung des Bf. geben können und aufgrund des jeweiligen Liquidationsstandes der Gesellschaft auch keine Benachteiligung der Abgabenbehörde, weil bis zur letzten Rate alles bezahlt gewesen sei. Schlussendlich käme eine Gläubigerungleichbehandlung und somit eine allfällige Quotenberechnung nur hinsichtlich der Körperschaftsteuer und auch dann nur ab einem gewissen Zeitpunkt in Betracht.

Die Ratenzahlungsvereinbarung (Beilage ./1 der Vorhaltsbeantwortung) beinhalte bereits die gesamte Körperschaftsteuer bis inkl. Q1/2020, die mit den Ratenzahlungen abgegolten worden seien. Sohin seien für die Bewertung der Ungleichbehandlung lediglich die Positionen Körperschaftsteuer 04-06/2020, 07-09/2020 und 10-12/2020 übriggeblieben.

Buchungen auf einem Abgabenkonto hätten für das Erlöschen der Abgabenschuld keine Rechtswirkungen. Denn eine Abgabenschuld erlösche nicht durch Buchung auf dem Abgabenkonto, sondern durch den gesetzlichen Tilgungstatbestand iSd § 211 Abs. 1 BAO (VwGH 19.09.1990, 90/14/0038).

Die Abgabenbehörde habe daher eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtigzustellen.

Der zivilrechtliche Grundsatz, dass Zahlungen auf die beschwerlichste Schuld anzurechnen seien, werde auch in den Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 1 BAO berücksichtigt, wonach auf die zunächst auf die dem Fälligkeitstag nach älteste Schuld zu verrechnen sei. Statt der Fälligkeitstage seien gegebenenfalls davon abweichende Zahlungstermine maßgebend (vgl. *Ritz* § 214 BAO Rz 1).

Eine Ungleichbehandlung könne nur dann stattfinden, wenn die Mittel nicht ausreichten, die gesamten Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt zu tilgen. Es habe konkret vor dem 20.02.2020 (Zeitpunkt der letzten Rate, Teilzahlung) keine Verbindlichkeiten und daher keine Notwendigkeit der Aliquotierung von Zahlungen durch die Gesellschaft gegeben (Quote gesamt 100 %, Abgabenquote 100 %, Quotenschaden 0).

Hierzu werde nochmals an die Auflistung in der Beschwerde zu Rz 29 verwiesen, die sämtliche anderen zweckgebundenen Zahlungen (zweckgebundene Mittel von dritter Seite) durch den Beschwerdeführer aufliste.

Bereits im Vorlageantrag habe der Bf. mit der Aufstellung dieses Betrages nachgewiesen, welcher (maximale) Betrag bei möglicher anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen (und Benachteiligung aller anderen Gläubiger) an die Abgabenbehörde abzuführen wäre. Der Bf. hafte im Sinne der Rechtsprechung des VwGH somit nur für die Differenz der Benachteiligung der Abgabenbehörde. Abgesehen von einer fehlenden Fälligkeit für Abgabenschulden habe der Bf. seine Haftungsgrenze in dieser Differenz mit einem Betrag in Höhe von € 1.463,00 nachgewiesen.

Da sämtliche Finanzmittel im relevanten Zeitraum, losgelöst von den Gutschriften des Finanzamtes, von dritter Seite erlegt worden seien, um ausschließlich die vorgenannten Verbindlichkeiten für Steuer/Buchhaltungsagenden/Firmenbuch und insbesondere die offenen Finanzamtsraten zweckgebunden zu bedienen, habe der Bf. überhaupt nicht über irgendwelche Mittel verfügt, deren Verwendung er selbst steuern oder aliquotieren hätte können und müssen, ohne gegen gesetzliche Verbote und Strafbestimmungen zu verstoßen.

		<i>EUR</i>	<i>Quote</i>
18.02.2019	1. Rate	10.000,00	100 %
18.03.2019	2. Rate	7.000,00	100 %
18.04.2019	3. Rate	7.000,00	100 %
Bf. direkt	4. Rate	7.000,00	100 %
21.06.2019	5. Rate	7.000,00	100 %
16.07.2019	6. Rate	7.000,00	100 %
24.07.2019	Amtsblatt	51,00	100 %
14.08.2019	7. Rate	7.000,00	100 %
14.08.2019	Steuerberater	288,00	100 %
16.09.2019	8. Rate	7.000,00	100 %
17.10.2019	9. Rate	7.000,00	100 %
04.11.2019	OLG Wien	55,00	100 %
18.11.2019	10. Rate	7.000,00	100 %
18.11.2019	Steuerberater	1.020,00	100 %
18.12.2019	Amtsblatt	48,00	100 %
05.02.2020	11. Rate	7.000,00	100 %
18.02.2020	12. Rate	21.000,00	48,95 %

In obiger Tabelle werde verdeutlicht (in der Beschwerde zu Rz 39 ff bereits wörtlich dargestellt), dass ab Februar 2019 bis Ende Februar 2020 und folglich bis zur Konkurseröffnung keine anderen Zahlungen (insg. 17 Stück) als jene in der Tabelle erfolgt seien, wobei eine der Zahlungen an das Finanzamt direkt vom Bf. persönlich gestammt habe.

Im Ergebnis hätten zu keinem Zeitpunkt eine Möglichkeit oder Notwendigkeit einer Aliquotierung und ab dem Zeitpunkt der letzten (teilweise) bezahlten Rate keine anderen Verbindlichkeiten bestanden, die zu bedienen gewesen wären.

Über das dann noch vorhandene (Rest-) Vermögen in Höhe von € 373,00 sei vom Bf. nicht mehr verfügt worden. Der Masseverwalter habe diesen Betrag abzüglich (allfälliger) Kontoschließungsgebühren später abgeschöpft (Beweis: P-1, Beilage ./2 der Vorhaltsbeantwortung, beizuschaffende Aktenbestandteile des Aktes des Handelsgerichtes Wien: Konkursantrag samt Beilagen, Kontoschließungsbeleg des Masseverwalters).

Es werde nochmals darauf verwiesen, dass nur die 12. und letzte Rate teilweise nicht habe bezahlt werden können und das Konkursverfahren mit einer Verteilungsquote von 54,79 % abgeschlossen worden sei.

Betrachte man die Daten des Steuerkontos, so habe die Gesellschaft bis 14.12.2018 über ein Guthaben bei der Abgabenbehörde verfügt. Erst durch die Betriebsprüfung und Neufestsetzung der Umsatzsteuer sei eine Steuerverbindlichkeit entstanden, die schlussendlich berechtigterweise zu den Zahlungserleichterungen geführt habe.

Der Vertreter habe bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als andere Schulden; er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Dazu werde angemerkt, mit Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung, die Beschwerde und den Vorlageantrag, dass sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft bis zum Zeitpunkt Q1/2020 bzw. Fälligkeit der letzten Rate am 20.01.2020 zu 100 % beglichen worden seien und die Ratenvereinbarung explizit auch die Körperschaftssteuer bis inklusive Q1/2020 und sonstigen Rückstände beinhaltet habe.

Die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO setze voraus, dass die schuldhaft Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit sei. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde mangels dagegensprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123).

Das Bundesfinanzgericht habe eingangs genanntes Erkenntnis (siehe Rz 1) aber nur teilweise und zum Nachteil des Bf. zitiert, denn in Rz 10 dieser Entscheidung werde darauf verwiesen, dass der Rechtswidrigkeitszusammenhang nur dann bestehe, wenn der in die Haftung genommene bei oder nach der Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung – gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten – zur Verfügung gehabt habe und nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung Sorge getragen habe (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0248; VwGH 10.09.1998, 96/15/0053; VwGH 21.3.1995, 96/14/0034; jeweils mwN).

Wie dem Akt selbst für den Laien zu entnehmen sei, habe der Bf. Finanzmittel von dritter Seite beschafft, damit die laufenden Raten der Zahlungsvereinbarung vom 04.02.2019 überhaupt hätten bedient werden können. Es habe keine anderen Mittel gegeben.

Sämtliche Mittel von dritter Seite seien ausschließlich für die Ratentilgungen und zu anderen angewiesenen Zahlungen (Rz 30) verwendet worden.

Über die geringfügigen restlichen Mittel in Höhe von € 373,00 sei nicht mehr verfügt und sei dieser Betrag vom Masseverwalter abgeschöpft worden, sämtliche wesentliche Beträge seien an die Abgabenbehörde gegangen.

Im Zusammenhang mit der Pflichtverletzung bzw. Haftungsinanspruchnahme sei festzuhalten, dass hinsichtlich der Pflicht des Vertreters, für die Abgabenschuld zu haften, diese Haftung nicht über die liquiden Mittel des Vertretenen zum Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung hinausgehen könne. Diese Verpflichtung habe konkret erst im Q1/2020 bestanden. Ab 2020 seien keine anderen Zahlungen als an die Abgabenbehörde getätigt worden.

Alle erhaltenen Mittel seien (vereinbarungsgemäß und zweckgebunden) an den gekorenen Empfänger gegangen, nur jene Zahlungen im Betrag von € 1.463,00 nicht an die Abgabenbehörde, sondern an andere gekorene Empfänger. Dieser Betrag stelle rechnerisch jene Mittel dar, die überhaupt einer (abstrakten) Aliquotierung zugänglich gewesen wären.

Der Bf. habe bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.08.2022 nachgewiesen, dass nur knapp € 1.500,00 zweckgebunden für andere Verbindlichkeiten aufgewendet worden seien. Die entsprechenden Kontoauszüge habe er mit gleichem Schreiben vorgelegt. Die Abgabenbehörde oder das Bundesfinanzgericht hätten sich aber bis dato zu keinem Zeitpunkt mit dem Vorbringen des Bf. auseinandergesetzt.

Der Bf. habe somit den Maximalbetrag, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, genannt und folglich hafte er nach der Rechtsprechung maximal bis zu diesem Betrag.

Bereits nach der Vorhaltsbeantwortung habe die Abgabenbehörde nicht mehr von der Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben gemäß Haftungsbescheid durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang ausgehen können.

Mit Beilage ./C würden die Kontoauszüge von B-1 ab März 2019 bis zur Konkurseröffnung vorgelegt. Aus diesem Auszugskonvolut sei ersichtlich, dass der auf den letzten bereits vorgelegten Kontoauszügen genannte Guthabenbetrag in Höhe von € 373,00 bis zur Konkurseröffnung bestanden habe und keine weiteren Mittel verfügbar gewesen seien.

Anzumerken sei, dass die Gesellschaft das Konto bei B-1 erst im März 2019 eröffnet habe. Vorher sei die Gesellschaft Kundin der Oberbank AG gewesen. Das Konto bei der Oberbank sei per 18.09.2018 geschlossen worden. In dieser Zwischenzeit habe die Gesellschaft über kein Konto verfügt. Sie sei in dieser Zeit auch nicht mehr operativ tätig gewesen.

Mit Beilage ./D würden die Kontoauszüge betreffend das Konto bei der Oberbank AG bis zur Schließung vorgelegt. Bemerkenswert sei, dass die Abgabenbehörde am 08.05.2018 einen Betrag in Höhe von € 1.000,00, am 12.06.2018 einen Betrag in Höhe von € 3.000,00 und am 16.08.2018 wiederum einen Betrag in Höhe von € 3.000,00 an die Gesellschaft auf deren Konto zurückbezahlt habe. Bei einem solchen Handeln durch die Abgabenbehörde könne ein Vertreter in der Regel jedenfalls davon ausgehen, dass keine offenen Finanzamtsverbindlichkeiten bestanden hätten. Insbesondere habe dies auch der Beschwerdeführer in Anbetracht des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens im Jahr 2018 und der rückwirkenden Festsetzung der haftungsrelevanten Abgaben gekonnt.

Zusammenfassend bleibe kurz festzuhalten, dass die Erlassung des Haftungsbescheides sowie die Führung des Finanzaktes willkürlich erfolgt seien. Es sei objektiviert, dass es zu keinem Quotenschaden gekommen sei. Weiters sei festgestellt worden, dass es keine liquiden Mittel gegeben habe und generell keine Mittel zur Verfügung gestanden seien, die aufgeteilt hätten werden können. Der Haftungsbescheid sei mehrfach rechtswidrig, der verfahrensgegenständliche Zeitraum finde im Spruch keine Deckung und widerspreche den beigefügten Bescheiden.

Um Übrigen werde inhaltlich nochmals auf die bereits vorgelegten Schriftstücke und die Verfassungsgerichtshofbeschwerde verwiesen.

Sämtliche im Beschwerdeverfahren gestellten Anträge würden aufrechterhalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen 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.

Abänderungsbefugnis

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dem Vorbringen des Bf., dass das Bundesfinanzgericht durch die Nennung von Fälligkeitstagen und Ratenzahlungsterminen in verfassungswidriger Weise in den Haftungsbescheid eingreife, diesen ergänze und ihn zu begründen versuche, ist zu entgegnen, dass die im an den Bf. gerichteten Ersuchen des BFG zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises enthaltene Auflistung der haftungsgegenständlichen Abgaben samt den für den Beginn des Betrachtungszeitraumes wesentlichen Zeitpunkten gar keine Abänderung des angefochtenen Bescheides darstellt.

§ 279 Abs. 1 BAO räumt dem Verwaltungsgericht umfangreichende Abänderungsbefugnisse ein, wobei die Änderungsbefugnis durch die „Sache“ begrenzt ist. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides gebildet hat (VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes im Beschwerdeverfahren iSd § 279 Abs. 1 BAO festgelegt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Da die Anführung von Fälligkeiten oder sonstigen Zahlungsterminen hingegen nicht erforderlich ist, war aus diesem Grund weder der angefochtene Haftungsbescheid noch das Ersuchen des BFG mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

Abgabeforderungen

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften nach wie vor mit den im Haftungsbescheid enthaltenen Beträgen aus, mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2017, die nunmehr in Höhe von € 2.282,29 (statt € 2.420,82) im Rückstand aufscheint, weshalb darauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440).

Festsetzungsbescheide

Aus dem Einwand des Bf., dass der Haftungsbescheid rechtswidrig sei, weil ihm nicht alle haftungsgegenständlichen Festsetzungsbescheide mit dem Haftungsbescheid zugekommen seien, weshalb ein im Beschwerdeverfahren nicht mehr sanierbarer Mangel vorliege (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145), lässt sich nichts gewinnen, weil die monierten Bescheide betreffend Säumniszuschlag 2018 am 09.01.2019 und betreffend Stundungszinsen 2020 am 09.01.2020 erlassen wurden, zu einer Zeit, in der der Bf. nachweislich Geschäftsführer der G-1 war (D-4 bis D-3) und folglich diese Bescheide in seiner Eigenschaft als Vertreter der Gesellschaft auch selbst erhalten hat.

Davon, dass ihm diese Bescheide nicht zur Kenntnis gelangt seien, kann daher keine Rede sein. Der Abgabeananspruch wurde dem Bf. somit bereits zur Kenntnis gebracht, es liegt daher kein

Informationsmangel vor (vgl. BFG 30.1.2020, RV/7102464/2019; BFG 14.12.2023, RV/7103107/2023).

Uneinbringlichkeit

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-6 der über das Vermögen der G-1 am D-3 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde.

Die im Konkurs erzielte Quotenzahlung von € 12.817,06 wurde gemäß § 214 Abs. 1 BAO zu Recht zur Gänze auf den ältesten Rückstand, im gegenständlichen Fall auf die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2017, verrechnet.

Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass der Bf. im Zeitraum vom D-4 bis zur Konkurseröffnung (D-3) Geschäftsführer der genannten GmbH und damit deren Vertreter iSd § 80 BAO war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Dem Bf. oblag auch die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Aus dem Vorbringen des Bf., dass über das Vermögen der G-1 das Insolvenzverfahren zu eröffnen gewesen sei, weil nach der Konkursabweisung der liechtensteinischen G-2, an der sie wesentlich beteiligt gewesen sei, das einzige Asset weggefallen sei, wodurch sie keine Erlöse mehr erzielen habe können, lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung nach § 9 BAO

ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Dazu legte der Bf. die Bankkonten der Gesellschaft für den Zeitraum 01.01.2018 bis 31.12.2020 sowie den Bescheid vom 04.02.2019 über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen vor und erläuterte, dass die Zahlungen für die laut Zahlungsplan bewilligten Raten (von gesamt € 122.905,80) mit Ausnahme der am 20.01.2020 fällig gewesenen letzten Rate, die in etwa zur Hälfte getilgt worden sei, pünktlich und in voller Höhe geleistet worden seien. Die Beträge seien von dritter Seite gekommen und fast ausschließlich für die Begleichung der Abgabenschuld verwendet worden, eine Rate habe er von seinem Privatvermögen entrichtet.

Dieses Vorbringen korrespondiert mit den Buchungen auf den Bankkonten sowie den am Abgabenkonto ersichtlichen Zahlungseingängen.

Im gegenständlichen Fall geht aus den Bankkonten hervor, dass im Zeitraum vom 31.12.2019 bis zur Konkurseröffnung (D-3) ein Betrag von € 373,00 stehen gelassen wurde. Da damit das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet wurde, als keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung geleistet wurde, verletzte der Bf. mit dieser Vorgangsweise die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabensforderungen (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146).

Auch kann ihn sein Einwand, dass er wegen Zahlungsproblemen um Ratenzahlung angesucht hätte, nicht exkulpiert. Bleiben Abgaben nämlich unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Im Beschwerdefall war im Zahlungserleichterungsansuchen angegeben worden, es bestehe keine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuld, dies jedoch zu Unrecht. Befand sich doch die GmbH bei Einbringung des Zahlungserleichterungsansuchens vom 17.01.2019 bereits in ernsthaften finanziellen Schwierigkeiten, da der am 14.12.2018 in Höhe von € 121.610,87 festgesetzten Umsatzsteuer 2017 laut dem vom Bf. ins Treffen geführten Jahresabschluss zum

31.12.2018 keinerlei liquide Mittel gegenüberstanden. Dies ergibt sich auch aus seiner weiteren Verantwortung, dass die Gesellschaft im Zeitraum vom 18.09.2018 bis 01.03.2019 über kein Bankkonto verfügt habe.

Die Zahlungen der ersten elf Raten erfolgten von dritter Seite bzw. vom Bf. selbst. Dass auf diese Quellen nur bedingt vertraut werden konnte, zeigt die lediglich teilweise Entrichtung der 12. Rate, bei der ein Betrag von € 21.905,80 (teilweise bis zur Überweisung der Konkursquote von € 12.817,06 am D-6) unberichtigt blieb.

Entgegen der Rechtsansicht des Bf. stellen die Zahlungen von dritter Seite sowie Mittel, die der Vertreter selbst der Gesellschaft zur Verfügung stellt, liquide Mittel dar, die der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers unterliegen (vgl. VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

Weiters war festzustellen, dass die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2017 zwar erst am 14.12.2018 mit einer Nachforderung in Höhe von € 121.610,87 und einer Zahlungsfrist bis 21.01.2019 aufgrund einer Umsatzsteuersonderprüfung bescheidmäßig festgesetzt wurde. Allerdings ist bei Selbstbemessungsabgaben nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146), da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100), womit dieser klarstellte, dass eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen hatte, wurde mit dem Erkenntnis VwGH vom 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, aufgegeben:

„Dabei kommt es für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht nur auf die liquiden Mittel zum Fälligkeitstag an, die den an diesem einen Tag jeweilig fälligen Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind, weil eine derartige Betrachtung für nur einen einzigen Tag im Monat ohne Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel für die Zeiträume nach der Fälligkeit der Abgaben keinen Nachweis über eine Gläubigergleichbehandlung geben kann.“

Deshalb ist der Gleichbehandlungsnachweis nicht mehr nur zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erbringen (und auch nicht monatsweise), sondern – für jede Abgabe gesondert – ab dem jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wobei sämtliche liquide

Mittel den fälligen Verbindlichkeiten (wobei auch die Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind) in den entsprechenden Zeiträumen gegenüberzustellen sind.

Somit waren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2017 entgegen der Rechtsansicht des Bf. nicht die einzelnen Ratenzahlungstermine für den Beginn des Gleichbehandlungszeitraums ausschlaggebend, sondern die am 15.02.2018 eingetretene Fälligkeit.

Gleiches gilt für die am 17.09.2018 fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 08/2018. Obwohl für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), weil nach § 78 Abs. 3 EStG 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 hat, gilt die Gläubigergleichbehandlung in diesem Fall auch für die Lohnsteuer 08/2018, da der Einwand des Bf., dass nicht nachvollziehbar sei, weshalb die Lohnabgaben 08/2018 noch aushafteten, weil er bereits am 04.09.2018, somit zu einem Zeitpunkt, zu dem auf dem Abgabenkonto ein ausreichendes Guthaben bestanden habe, einen Antrag auf Buchung dieser Selbstbemessungsabgaben gestellt habe, berechtigt ist.

Es kann ein Vertreter zur Kürzung der Löhne nicht verpflichtet sein, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung die darauf entfallende Lohnsteuer durch das Guthaben zur Gänze abgedeckt werden könnte, die Abgabenbehörde diese Lohnabgaben aber grundlos erst nach Belastung der (entrichteten) Lohnabgaben 09/2018 (am 17.10.2018) sowie der Umsatzsteuer 2017 (am 14.12.2018), durch die das Abgabenguthaben vollständig verbraucht wurde, (am 17.12.2018) verbucht.

Es waren daher alle Lohnabgaben 08/2018 der Gleichbehandlungsberechnung zu unterziehen.

Hingegen waren der Säumniszuschlag 2018 (18.02.2019) sowie die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuern 01-03/2019 (15.02.2019), 04-06/2019 (15.05.2019), 07-09/2019 (16.08.2019) und 10-12/2019 (15.11.2019) erst nach dem Zahlungserleichterungsbescheid vom 04.02.2019 fällig, weshalb die Zahlungsfrist ab dem Termin der letzten Rate, dem 20.01.2020, zu laufen begann, da die übrigen Ratentermine und die Teilzahlung der letzten Rate nur die teilweise Entrichtung der Umsatzsteuer 2017 bewirken konnten.

Schließlich war für die nach dem Ablauf der Zahlungserleichterung fälligen weiteren haftungsgegenständlichen Stundungszinsen (17.02.2020), Körperschaftsteuern 01-03/2020 (17.02.2020), 04-06/2020 (15.05.2020), 07-09/2020 (17.08.2020) und 10-12/2020 (16.11.2020) sowie Umsatzsteuer 2020 (15.02.2021) wiederum der Zeitraum ab deren jeweiligen Fälligkeitstag bis zur Konkurseröffnung (D-3) maßgebend.

Zum Einwand des Bf., dass die Umsatzsteuer 2020 wegen der Zahlungsfrist bis 12.05.2021 und des bereits am D-3 eröffneten Konkursverfahrens nicht mehr zu entrichten gewesen sei, wird abermals darauf verwiesen, dass für den Vertreter die Pflicht zur Abgabeberechnung bereits am Fälligkeitstag (15.02.2021) bestand, da es auf eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben nicht ankommt (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Allerdings war dem Einwand des Bf., dass es sich bei dieser Nachforderung um eine durch das Insolvenzverfahren ausgelöste Vorsteuerberichtigung gehandelt habe, zu folgen, weshalb auch die zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1985, 82/14/0309) zur Anwendung gelangt, woraus folgt, dass ihn an der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 2020 keine schuldhafte Pflichtverletzung trifft:

„Wird die Notwendigkeit der Vorsteuerberichtigung erst durch das Insolvenzverfahren ausgelöst, dann kann die belangte Behörde nicht davon ausgehen, dass den Bf. bereits seinerzeit eine Pflicht zur Berichtigung getroffen habe. Vielmehr ist es in einem solchen Fall Aufgabe des Masseverwalters, die Vorsteuerberichtigungen vorzunehmen und die daraus resultierenden Umsatzsteuernachzahlungen aus allenfalls noch vorhandenen Mitteln der GmbH zu entrichten.“

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der im Zeitraum zwischen der Fälligkeit bzw. des Ratenzahlungstermins der Abgaben und der Konkursöffnung zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115, iVm VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel geforderte Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten ab den jeweiligen im Gleichbehandlungsersuchen aufgelisteten Entrichtungstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkursöffnung, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - hat der Bf. jedoch nicht einmal ansatzweise aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/125).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Allerdings durfte bei der Ermessensentscheidung nicht unberücksichtigt bleiben, dass von den ursprünglich in Höhe von insgesamt € 129.266,19 festgesetzten haftungsgegenständlichen Abgaben nur mehr € 10.076,14 aushaften, was einer Zahlungsquote von 92,20% entspricht. Diese Quote wäre mit den eigenen liquiden Mittel der Gesellschaft nicht zu erreichen gewesen, sondern wurde der überwiegende Teil vom Bf. selbst sowie von dritter Seite aufgebracht, womit sein Bemühen um überverhältnismäßige Entrichtung der Abgabenschulden dokumentiert ist.

In Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit war der Beschwerde daher im Rahmen des Ermessens stattzugeben und der Haftungsbescheid aufzuheben.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 26. September 2024