

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Anwälte Mandl & Mitterbauer GmbH, Wiesnerstraße 2, 4950 Altheim, über die Beschwerde vom 15. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Februar 2022 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm. § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für Abgabenschuldigkeiten der ***Firma***, Firmenbuchnummer: ***1***, in Höhe von 60.624,65 Euro Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. April 2025 unter Beisein des Schriftführers Blöchl Markus, LL.B. LL.M. zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Haftung gemäß § 9 iVm. § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für Abgabenschuldigkeiten der ***Firma***, Firmenbuchnummer: ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** auf die in der Begründung angeführten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von **41.726,81 Euro** herabgesetzt wird.
- 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

Die beschwerdeführende Partei war von 05.10.2011 bis 16.12.2017 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Firma***, Firmenbuchnummer: ***1*** (Primärschuldnerin).

Mit Beschluss vom ***Datum***, Az. ***a*** wurde über die Primärschuldnerin beim Landesgericht ***b*** das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, welches mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum1*** in ein Konkursverfahren übergeleitet wurde. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***b*** vom ***Datum2***, Az. ***a***

nach der Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde am ***Datum3*** amtswegig infolge Vermögenslosigkeit gem. § 40 FBG amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.

Mit Vorhalt vom 5. Dezember 2018 wurde die beschwerdeführende Partei ersucht darzulegen, sofern die Primärschuldner bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der angeführten Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen.

Dazu führte der Vertreter der beschwerdeführenden Partei in einem E-Mail vom 14.1.2019 insbesondere vor:

*„Zunächst ist es richtig, dass mein Mandant im von Ihnen angeführten Zeitraum 05.10.2011 bis 16.12.2017 Geschäftsführer der ***Firma*** war. Auch die in Ihrem Schreiben in Punkt 1. angeführten Abgabenrückstände sind korrekt wiedergegeben und auch so im abgeführten Insolvenzverfahren anerkannt worden.*

*Wie Sie sowohl dem Bericht des Insolvenzverwalters vom 07.04.2017 als auch dem Schlussbericht des Insolvenzverwalters vom ***Datum4*** im Insolvenzverfahren der ***Firma*** zu AZ ***a*** des LG ***b*** entnehmen können, sind 59 Forderungen angemeldet mit einer festgestellten Forderungssumme von € 494.414,09. Daraus ist ersichtlich, dass die ***Firma*** zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeitstage der Abgabe nicht mehr in der Lage war, die Abgabenverbindlichkeiten zur Gänze zu bezahlen, eine Bevorzugung anderer Gläubiger oder Quotenzahlung an diese hat demnach nicht stattgefunden.*

*Auch waren zu diesen Fälligkeitstagen keine liquiden Mittel vorhanden, das Insolvenzursache die Struktur des Unternehmens (relativ hoher Personstand, Öffnungszeiten, gehobene Gastronomie) war und die Erlöse nicht ausgereicht haben, um eine wirtschaftlich gewinnbringende Führung des Betriebes zu gewährleisten. Bereits in seinem Bericht vom 07.04.2017 hat der Insolvenzverwalter aufgezeigt, dass neben den Forderungen des Finanzamtes auch offene Forderungen der ***Firma1***, der ***Firma2***, Dienstnehmeransprüche, Lieferantenforderungen und sonstige Gläubiger mit einem Volumen von ca. € 300.000,00 vorhanden sind. Dabei beziffert er die Lieferantenforderungen und die Forderungen sonstiger Gläubiger immerhin mit € 60.000,00. Zwar ist nicht davon auszugehen, dass die Insolvenz von einem Tag auf den anderen, durch zB Fälligestellung der Kreditlinien, eingetreten ist, sondern war das von Herrn ***Bf1*** angewendete Betriebskonzept wirtschaftlich nicht umzusetzen. Zwar ist zuzugestehen, dass einzelne kleinere Lieferanten bar bezahlt wurden, um die notwendigsten Güter zu erhalten, damit der Restaurantbetrieb im minimalsten Ausmaß aufrechterhalten werden konnte. Eine Benachteiligung des Finanzamtes im Sinne einer Gläubigerbenachteiligung hat es dabei aber nicht in einem Ausmaß gegeben, das eine Haftung des ***Bf1*** als Geschäftsführer begründet.*

Weiters ist anzumerken, dass neben dem Finanzamt auch die ***Firma1***, Lieferanten, die ***Firma2*** und vor allem Dienstnehmeransprüche nicht mehr zur Auszahlung gelangten, da es an den erforderlichen liquiden Mitteln fehlte. Diese Ansprüche, vor allem die Ansprüche der ***Firma1*** und einzelner Lieferanten umfassten annähernd den selben Zeitraum wie die Abgabenschuldigkeiten.

Zusammenfassend wurden nur geringfügige Barzahlungen vorgenommen, und zwar an Lieferanten, die dazu beigetragen haben, dass der Restaurantbetrieb in seiner minimalsten Form aufrechterhalten werden kann. Eine Gläubigerbenachteiligung im umfassenderen Sinn hat es dadurch nicht gegeben. Im Wesentlichen wurden alle Gläubiger gleich behandelt und ist dies aus dem Anmeldeverzeichnis des Insolvenzverfahrens ersichtlich. Die maßgebliche finanzielle Situation der ***Firma*** zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben war nicht mehr ausreichend und verfügte sie auch nicht über die erforderlichen liquiden Mittel zur vollen Bezahlung aller Verbindlichkeiten.“

Eine nähere Darstellung des Vorbringens durch geeignete Unterlagen erfolgt nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die beschwerdeführende Partei als Haftungspflichtiger gemäß § 9 iVm §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung (BAO) für folgende aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 60.624,65 Euro in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (Euro)
Umsatzsteuer	10/21015	15122015	1.500,52
Umsatzsteuer	11/2015	15012016	2.587,25
Umsatzsteuer	12/2015	15022016	4.979,32
Umsatzsteuer	01/2016	15032016	2.500,20
Umsatzsteuer	02/2016	15042016	4.778,75
Umsatzsteuer	03/2016	17052016	12.543,90
Umsatzsteuer	05/2016	15072016	4.333,13
Umsatzsteuer	07/2016	15092016	2.985,55
Umsatzsteuer	08/2016	17102016	970,03
Umsatzsteuer	09/2016	15112016	3.173,66

Umsatzsteuer	10/2016	15122016	4.365,39
Lohnsteuer	12/2015	15012016	1.928,04
Lohnsteuer	08/2016	15092016	876,88
Lohnsteuer	09/2016	17102016	1.084,96
Lohnsteuer	10/2016	15112016	756,59
Lohnsteuer	11/2016	15122016	990,54
Lohnsteuer	12/2016	16012017	1.372,23
Lohnsteuer	01/2017	15022017	912,11
Dienstgeberbeitrag	12/2015	15012016	1.440,24
Dienstgeberbeitrag	08/2016	15092016	980,49
Dienstgeberbeitrag	09/2016	17102016	867,15
Dienstgeberbeitrag	10/2016	15112016	821,56
Dienstgeberbeitrag	11/2016	15122016	922,06
Dienstgeberbeitrag	12/2016	16012017	1.605,23
Dienstgeberbeitrag	01/2017	15022017	751,87
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2015	15012016	115,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2016	15092016	78,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2016	17102016	69,38
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2016	15112016	65,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2016	15122016	73,77
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2016	16012017	128,43
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/2017	15022017	66,02
Summe:			60.624,65

In der Begründung führte die belangte Behörde an, dass die angeführten Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind, da mit Beschluss des Landesgerichtes ***b*** das Sanierungsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung aufgehoben wurde. Die entsprechende Quote von 5,78 % wurde entrichtet.

Auf Grund der getroffenen Feststellungen (diverse Lieferanten wurden bezahlt) sei davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt zwar Gesellschaftsmittel vorhanden waren, diese aber nicht zur (anteiligen) Entrichtung der Abgabenschulden verwendet wurden. Da bei der Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden schlechter als die übrigen Verbindlichkeiten behandelt wurden, sei von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes auszugehen.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Auf die Bestimmungen des § 78 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 wurde hingewiesen.

Da nicht dargelegt wurde, in welchem Ausmaß die Abgabenschuldigkeiten bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes entrichtet worden wären, bestehe die Haftung zur Gänze. Auch die Verletzung der Pflicht nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 führte zur Uneinbringlichkeit der Lohnsteuer.

Gegen den angefochtenen Bescheid brachte die beschwerdeführende Partei mit Anbringen vom 15.3.2022 eine Bescheidbeschwerde ein. Es wurden Verfahrensmängel, falscher Sachverhaltsfeststellungen sowie Rechtswidrigkeit zur Gänze geltend gemacht und die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Es sei im angefochtenen Bescheid nicht angeführt worden, welche Lieferanten zu welcher Zeit und in welchem Ausmaß bezahlt worden seien und in welchem Ausmaß die belangte Behörde dadurch geschädigt worden sei. Die belangte Behörde habe nicht dargelegt aufgrund welcher konkreten Beweisergebnisse sie zu dem Ergebnis gekommen sei, dass die Abgabenschulden schlechter behandelt worden seien als die übrigen Verbindlichkeiten. Die Primärschuldnerin habe nicht nur die Verbindlichkeiten bei der Abgabenbehörde nicht bezahlt, sondern auch andere Verbindlichkeiten nicht entrichtet, wie beispielsweise Lieferanten, Dienstnehmer, Sozialversicherungsbeiträge. Es sei daher auch nicht zu einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes gekommen. Richtig sei, dass für den Bereich der Lohnsteuer 12/2015, 08/2016, 09/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016 und 01/2017 überhaupt keine Zahlungen von der Primärschuldnerin geleistet wurden. Da aber in diesen Zeiträumen aber auch keine Löhne ausbezahlt wurden, sei ein Abgabenanspruch hinsichtlich folgender lohnabhängiger Abgaben gar nicht entstanden, wodurch der Beschwerde bereits aus diesem Grund teilweise stattzugeben sei: Lohnsteuer 12/2015, 08/2016, 09/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 01/2017, DB 12/2015; DB 08/2016, DB 09/2016, DB 10/2016, DB 11/2016, DB 12/2016, DB 01/2017; Dz 12/2015, DZ 08/2016, DZ 09/2016, DZ 10/2016, DZ 11/2016, DZ 12/2016 und DZ 01/2017. Diese Gesamtsumme beträgt € 15.906,95.

Im angefochtenen Bescheid sei die Konkursquote von 5,78 % nicht berücksichtigt worden. Es wurde davon ausgegangen, dass sämtliche im Haftungsbescheid angeführten Abgabenarten im

Konkursverfahren ***a*** zur Anmeldung gebracht wurden, wodurch sich unter Berücksichtigung der vom Masseverwalter ausgeschütteten Quote eine Verringerung um € 3.504,10 ergeben müsste. Die beschwerdeführende Partei sei bereit ist, den Beweis der Gleichbehandlung zu liefern und es sei bereits mit der Ausarbeitung dieser Beweise begonnen worden. Die diesbezüglichen Unterlagen würden ehestmöglich nachgereicht.

Zur Ermessensübung wurde vorgebracht, da die Haftungsbeträge, deren Fälligkeit zwischen 2015 und 2017 entstanden sind und deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin bereits im Jahr 2017 feststand, hätte die belangte Behörde in Anwendung ihres Ermessensspielraumes jedenfalls einen Abschlag von 75 % im Ermessenswege zu berücksichtigen gehabt.

Zudem wurde vorgebracht, im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da laut beiliegendem Vermögensverzeichnis nach § 100a IO/§ 185 IO für den Beschwerdeführer und das Vermögensverzeichnis nach § 100a IO für die ***1A GmbH*** weder der Beschwerdeführer noch die ***1A GmbH*** über ausreichend Vermögen verfügten, um die mit dem Haftungsbescheid beanspruchten Verbindlichkeiten tilgen zu können. Der Beschwerdeführer sei 56 Jahre alt und hätte erst vor kurzem eine Tumoroperation an der Universitätsklinik ***abc*** über sich ergehen lassen müssen. Zwar sei der Beschwerdeführer derzeit nicht mit Krankheitssymptomen behaftet, es sei doch nicht ausgeschlossen, dass sich der Tumor neu ausbreitet, wodurch eine allfällige Erwerbsunfähigkeit in den nächsten Jahren ebenfalls nicht gänzlich ausgeschlossen ist. Aufgrund der hohen Verbindlichkeiten, die überwiegend noch aus der Zeit seiner selbständigen Tätigkeit im Rahmen der ***1A GmbH***, die Alleingesellschafterin der ***Firma*** und ***Firma A*** war, stammten, sei er auch verpflichtet, diese damals eingegangenen persönlichen Haftungen im Rahmen von Darlehensgewährungen an die beiden Gesellschaften rückzuführen. Es sei daher nahezu ausgeschlossen, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Eindringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen könnten. Eine Exekution auf die Eigentumsanteile an den Liegenschaften ***Ort*** und Liegenschaft ***Ort1*** würde bei einer Verwertung zu keiner abgesonderten Befriedigung der belangten Behörde führen, dazu erst die grundbücherlich sichergestellten Pfandrechte zur Auszahlung gelangen würden. Sollte die belangte Behörde bei positiv festgestellter Haftung des Beschwerdeführers auf eine vollständige Zahlung aus der Haftung bestehen, müsste der Beschwerdeführer mangels liquider Mittel, die ihm auch von keiner Bank zur Verfügung gestellt werden, ein Schuldenregulierungsverfahren anstrengen.

Es wurde beantragt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu den angefochtenen Bescheid mit Beschluss aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde erster Instanz nach Verfahrensergänzung zurückzuverweisen.

Nach Ergehen eines Ergänzungsersuchens durch die belangte Behörde vom 18.10.2022 wurden von der steuerlichen Vertretung am 08.03.2023 per E-Mail Unterlagen übermittelt (OP-Liste,

Kontoblätter, etc.) mit dem Hinweis übermittelt: „In der Anlage darf ich Ihnen die OP-Listen der beiden Gesellschaften übermitteln. Daraus können sie jene Gläubiger ansehen, die in den betroffenen Zeiträumen bezahlt wurden.“

Die belangte Behörde hat mit Beschwerdeentscheidung vom 22.06.2023, zugestellt am 27.6.2023, der Beschwerde dahingehend stattgegeben, dass die Haftung auf den Betrag von 52.181,51 Euro eingeschränkt wurde. Begründet wurde diese teilweise Stattgabe damit, dass die Quote in Höhe von 5,78 % wurde beim Haftungsbescheid berücksichtigt und die Abgaben bereits um den entsprechenden Betrag vermindert hätte. Aufgrund der vorgelegten Listen sei ersichtlich, dass z.B. an die Fa. ***Firma3*** am 12.2.16, ***Firma4*** am 29.2.16, ***Firma5*** am 31.12.15, ***Firma6*** am 11.1.16 und am 14.3.16, ***Firma7*** am 10.12.15, ***Firma8*** am 5.8.16, ***Firma9*** am 29.5.15 und 26.4.16, ***Firma10*** am 5.8.16, ***Firma11*** am 30.9.15, ***Firma12*** am 14.4.16, 22.4.16, 29.4.16, 15.6.16 und am 24.6.16 Zahlungen geleistet wurden.

Laut Auskunft der ***Firma13*** seien die Löhne bei der Insolvenz bis einschließlich 9/2016 ausbezahlt worden. Der Beschwerde werde dahingehend stattgegeben, dass die Lohnabgaben ab dem Zeitraum 10/2016 ausgeschieden werden.

Zur Frage der Zumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme dürften weder der zeitliche Ablauf des Geschehens noch die Gründe außer Betracht bleiben, aus denen der Haftungsbescheid erst im Jahr 2022 erlassen wurde. Dies sei wesentlich der COVID-19-Maßnahmen geschuldet gewesen. Die vom Abgabepflichtigen geltend gemachten Billigkeitsgründe, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, nämlich die persönliche wirtschaftliche Lage (Arbeits- und Vermögenslosigkeit) und sein Gesundheitszustand stünden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Auch schließe die derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen könnten.

Mit Anbringen vom 12.7.2023 wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

In der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025 wurde festgestellt, dass im Haftungsbescheid die zum Zeitpunkt der Geltendmachung aushaftenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin angeführt sind. Dabei wurde die Verrechnung der Konkursquote berücksichtigt, wobei die Verrechnung auf die ältesten Abgabenschuldigkeiten erfolgt ist. Das waren die Umsatzsteuer 09/2015 und 10/2015, wobei bei der Umsatzsteuer 10/2015 ein Restbetrag von 1.500,52 übrig geblieben ist. In der Beschwerdeentscheidung wurden zudem die Lohnabgaben ab 10/2016 ausgeschieden, da die zu Grunde liegenden Lohnzahlungen durch den ***Firma13*** ausgezahlt wurden.

Die beschwerdeführende Partei wurde zum Nachweis aufgefordert, dass von den Abgabenschulden nicht eine geringere Quote beglichen wurde, als von anderen

Verbindlichkeiten, wobei auch Zug-um-Zug Geschäfte zu berücksichtigen sind. Dazu führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die Unterlagen im Beschwerdeverfahren vorgelegt wurden. Es könne nicht mehr geliefert werden.

Die beschwerdeführende Partei wurde aufgefordert allenfalls eine Quotenberechnung hinsichtlich jenes Betrages vorzulegen, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte. Dazu führte die beschwerdeführende Partei aus, dass dies nicht möglich sei, da keine Unterlagen vorhanden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei war von 05.10.2011 bis 16.12.2017 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Firma***, Firmenbuchnummer: ***1*** (Primärschuldnerin).

Mit Beschluss vom ***Datum***, Az. ***a*** wurde über die Primärschuldnerin beim Landesgericht ***b*** das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, welches mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum1*** in ein Konkursverfahren übergeleitet wurde. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***b*** vom ***Datum2***, Az. ***a*** nach der Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde am ***Datum3*** amtswegig infolge Vermögenslosigkeit gem. § 40 FBG amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 60.624,65 Euro hafteten nach der Schlussverteilung noch aus. Die Konkursquote in Höhe von 5,78 % wurde auf die damals ältesten Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin verrechnet.

Zwar brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass nur geringfügige Barzahlungen an Lieferanten vorgenommen worden wären, die dazu beigetragen hätten, dass der Restaurantbetrieb in seiner minimalsten Form aufrechterhalten werden kann. Eine Gläubigerbenachteiligung im umfassenderen Sinn hätte es dadurch nicht gegeben. Im Wesentlichen seien alle Gläubiger gleich behandelt worden und dies sei aus dem Anmeldeverzeichnis des Insolvenzverfahrens ersichtlich. Die maßgebliche finanzielle Situation der ***Firma*** zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben sei nicht mehr ausreichend gewesen und sie hätte auch nicht über die erforderlichen liquiden Mittel zur vollen Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt. Eine nähere Darstellung dieses Vorbringens durch geeignete Unterlagen erfolgte nicht. Es wurden lediglich „OP-Listen“ vorgelegt, woraus jene Gläubiger ersichtlich seien, die in den betroffenen Zeiträumen bezahlt wurden.

Selbst in der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, allenfalls eine Quotenberechnung hinsichtlich jenes Betrages vorzulegen, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte. Dazu führte die beschwerdeführende Partei aus, dass dies nicht möglich sei, da keine Unterlagen vorhanden seien.

Bereits in der Beschwerdevorentscheidung wurden die Lohnabgaben ab 10/2016 ausgeschieden, da die zu Grunde liegenden Lohnzahlungen durch den ***Firma13*** ausgezahlt wurden.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt geht aus den vorliegenden Akten unstrittig hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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

Die beschwerdeführende Partei war im haftungsrelevanten Zeitraum handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und somit Vertreter nach § 80 Abs. 1 BAO.

Mit der Konkursaufhebung nach Schlussverteilung bzw. Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch steht die Uneinbringlichkeit der im Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten fest.

Für die Haftung relevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (zB Entrichtungspflicht in § 80 Abs 1 letzter Satz BAO, aus der das Gleichbehandlungsgebot abgeleitet wird, sowie Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht gem § 78 Abs 3 EStG1988 für die Lohnsteuer). Den Vertreter trifft die Verpflichtung zur rechtzeitigen Entrichtung. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Gleich-behandlungspflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 03.09.2024, Ra 2024/13/0018). Für die Entrichtung der Abgaben hat der Geschäftsführer aus den seiner Verwaltung obliegenden Mitteln zu sorgen.

Bei unzureichenden Mitteln ist zunächst der Nachweis zu erbringen, dass die Abgabenschulden gegenüber anderen Verbindlichkeiten nicht benachteiligt wurden, indem konkret und nachvollziehbar dargelegt wird, dass von den Abgabenschulden nicht eine geringere Quote beglichen wurde als von anderen Verbindlichkeiten, wobei auch Zug-um-Zug Geschäfte zu berücksichtigen sind. Dabei kommt es nicht nur auf die am Fälligkeitstag geleisteten Tilgungen an; der Haftende hat vielmehr darzutun, dass er die vorhandenen liquiden Mittel ab der Fälligkeit für eine (im Vergleich zu anderen Gläubigern) anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers verwendet hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist die Haftung des Vertreters dennoch mit jenem Betrag begrenzt, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat, wobei es am Vertreter liegt, diese Quote zu berechnen. Dafür ist erforderlich, dass die gesamten (fälligen) Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin inklusive der Abgabenverbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der Abgaben den vorhandenen liquiden Mitteln gegenübergestellt werden und jene Quote errechnet wird, die sich bei gleichmäßiger Aufteilung der liquiden Mittel auf die (fälligen) Verbindlichkeiten sämtlicher Gläubiger ergibt. In Zeiträumen nach der Fälligkeit der Abgaben zugeflossene liquide Mittel sind dabei ebenfalls zu berücksichtigen, weil die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet. Die quoten-mäßige Berücksichtigung dieser weiteren liquiden Mittel kann gegebenenfalls auch überschlägig erfolgen (vgl. VwGH 20.09.2023, Ra 2023/13/0050 mwN). Diesen Nachweis hat die beschwerdeführende Partei verabsäumt. Mit der Vorlage der OP-Listen, woraus jene Gläubiger ersichtlich seien, die in den betroffenen Zeiträumen bezahlt wurden, ist in keiner Weise der von der ständigen Judikatur geforderte Nachweis der Gläubigergleichbehandlung erfolgt. Es geht weder hervor, welche Mittel bei der Primärschuldnerin tatsächlich vorhanden waren und welche Verbindlichkeiten insgesamt zu befriedigen waren.

Die beschwerdeführende Partei hat es verabsäumt darzutun, aus welchen Gründen die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei. Die belangte Behörde durfte daher eine schuldhafte Verletzung iSd § 9 Abs 1 BAO annehmen. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrags, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen. Dem Vertreter

obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken – zu treffen. Auch diesbezüglich ist die beschwerdeführende Partei jeglichen Nachweis schuldig geblieben. Es wurde in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass diesbezüglich keine Unterlagen mehr vorlägen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0123; VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208). Trotz mehrerer Aufforderungen wurde keine Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrags erbracht, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Somit ist die Haftung im vollem Ausmaß der bei der Primärschuldnerin auf Grund der schuldhaften Pflichtverletzungen uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten zulässig.

Zudem kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber 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, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt. Die einbehaltene Lohnsteuer ist zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden und unterliegt bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Somit trifft den Vertreter nach § 80 BAO die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen (vgl. VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Die belangte Behörde hat durch eigene Ermittlungen festgestellt, dass die den Lohnabgaben ab 10/2016 zu Grunde liegenden Lohnzahlungen durch den ***Firma13*** ausgezahlt wurden. Insoweit ist dem Beschwerdebegehren zu folgen.

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). Dabei ist im Rahmen des Ermessens etwa auch die Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit zu berücksichtigen (VwGH 16. 10. 2014, Ro 2014/16/0066). Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 27. 5. 2020, Ra 2020/13/0027). Die Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Haftenden steht – auch iZm der Ermessensübung – in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, zumal eine allfällige (zur Zeit der Erlassung des Haftungsbescheids bestehende) Uneinbringlichkeit beim Haftenden nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommen-des Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (vgl VwGH 28. 4. 2009, 2006/13/0197; VwGH 12. 10. 2009, 2009/16/0085, VwGH 27. 5. 2020, Ra 2020/13/0027; VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0112).

Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***b*** vom ***Datum2***, Az. ***a*** nach der Schlussverteilung aufgehoben. Mit Vorhalt vom 5. Dezember 2018 wurde der beschwerdeführenden Partei ersucht darzulegen, sofern die Primärschuldner bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der näher Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. Dazu erfolgte eine Stellungnahme des Vertreters der beschwerdeführenden Partei in einem E-Mail vom 14.01.2019. Erst mit Bescheid vom 15. Februar 2022 erfolgte die Inanspruchnahme der beschwerdeführenden Partei als Haftungspflichtiger. Das Vorbringen der belangten Behörde, die Verfahrensverzögerungen seien teilweise den COVID-19-Maßnahmen geschuldet, ist nur teilweise zutreffend, zumal das Verwaltungsverfahren ohne ersichtlichen Grund nicht schon vor den COVID-19-Maßnahmen zu Ende gebracht wurde. Zudem können die Verzögerungen auf Grund der COVID-19-Maßnahmen nicht der beschwerdeführenden Partei angelastet werden. Eine Reduktion der Haftungsschuld um 20 % ist daher aus diesem Grund sachgerecht, zumal die haftungsrelevanten Zeiträume doch in den Jahren 2015 und 2016 lagen und die Uneinbringlichkeit bereits 2017 feststand. Ein Zuwarten mit der Geltendmachung der Haftung bis Februar 2022 ist nicht zu rechtfertigen.

Der Einwand, dass im Falle der Aufrechterhaltung der Haftung die beschwerdeführende Partei ein Schuldenregulierungsverfahren anstrengen müsste, spricht gegen die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides, zumal bei Aufrechterhaltung der Haftung zumindest ein Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlich aushaftenden Abgaben im Schuldenregulierungsverfahren eingebracht werden können. Ein Verzicht auf die Geltendmachung der Haftung wäre daher nicht zweckmäßig.

Auch die Möglichkeit einer künftigen Erwerbsunfähigkeit in den nächsten Jahren ist nicht ermessensrelevant, da ein hypothetischer Sachverhalt nicht zu beurteilen ist.

Somit ergibt sich folgende Berechnung der Haftungsschuld:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Haftung laut angef. Bescheid	laut Erkenntnis in €
Umsatzsteuer	10/21015	15122015	1.500,52	1.200,42
Umsatzsteuer	11/2015	15012016	2.587,25	2.069,80
Umsatzsteuer	12/2015	15022016	4.979,32	3.983,46
Umsatzsteuer	01/2016	15032016	2.500,20	2.000,16
Umsatzsteuer	02/2016	15042016	4.778,75	3.823,00
Umsatzsteuer	03/2016	17052016	12.543,90	10.035,12
Umsatzsteuer	05/2016	15072016	4.333,13	3.466,50
Umsatzsteuer	07/2016	15092016	2.985,55	2.388,44
Umsatzsteuer	08/2016	17102016	970,03	776,02
Umsatzsteuer	09/2016	15112016	3.173,66	2.538,93
Umsatzsteuer	10/2016	15122016	4.365,39	3.492,31
Lohnsteuer	12/2015	15012016	1.928,04	1.542,43
Lohnsteuer	08/2016	15092016	876,88	701,50
Lohnsteuer	09/2016	17102016	1.084,96	867,97
<i>Lohnsteuer</i>	<i>10/2016</i>	<i>15112016</i>	<i>756,59</i>	<i>0,00</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>11/2016</i>	<i>15122016</i>	<i>990,54</i>	<i>0,00</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>12/2016</i>	<i>16012017</i>	<i>1.372,23</i>	<i>0,00</i>
<i>Lohnsteuer</i>	<i>01/2017</i>	<i>15022017</i>	<i>912,11</i>	<i>0,00</i>
Dienstgeberbeitrag	12/2015	15012016	1.440,24	1.152,19

Dienstgeberbeitrag	08/2016	15092016	980,49	784,39
Dienstgeberbeitrag	09/2016	17102016	867,15	693,72
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>10/2016</i>	<i>15112016</i>	<i>821,56</i>	<i>0,00</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>11/2016</i>	<i>15122016</i>	<i>922,06</i>	<i>0,00</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>12/2016</i>	<i>16012017</i>	<i>1.605,23</i>	<i>0,00</i>
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	<i>01/2017</i>	<i>15022017</i>	<i>751,87</i>	<i>0,00</i>
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2015	15012016	115,23	92,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2016	15092016	78,44	62,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/2016	17102016	69,38	55,50
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>10/2016</i>	<i>15112016</i>	<i>65,73</i>	<i>0,00</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>11/2016</i>	<i>15122016</i>	<i>73,77</i>	<i>0,00</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>12/2016</i>	<i>16012017</i>	<i>128,43</i>	<i>0,00</i>
<i>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</i>	<i>01/2017</i>	<i>15022017</i>	<i>66,02</i>	<i>0,00</i>
Summe:			60.624,65	41.726,81

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 gegenständliche Entscheidung folgt der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage zu klären war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 22. April 2025