

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Wolfgang Winkler, Rechtsanwalt, Ditscheinergasse 2 Tür 4, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 27. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Februar 2023 betreffend Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der \*\*\*X\*\*\* GmbH, Steuernummer \*\*\*StNr-HB\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der \*\*\*X\*\*\* GmbH, FN \*\*\*FN-X\*\*\*, im Gesamtbetrag vom € 60.146,07 in Anspruch genommen wird:

| Abgabenart          | Zeitraum | Fälligkeitstag | Betrag    | abzügl. 33 % Sanierungsplanquote | Haftungsbetrag |
|---------------------|----------|----------------|-----------|----------------------------------|----------------|
| Umsatzsteuer        | 11/2019  | 15.01.2020     | 2.016,77  |                                  | 2.016,77       |
| Umsatzsteuer        | 01/2020  | 16.03.2020     | 14.898,51 | -4.916,51                        | 9.982,00       |
| Umsatzsteuer        | 02/2020  | 15.04.2020     | 32.579,39 | -10.751,20                       | 21.828,19      |
| Umsatzsteuer        | 03/2020  | 15.05.2020     | 17.191,08 | -5.673,06                        | 11.518,02      |
| Einfuhrumsatzsteuer | 12/2019  | 17.02.2020     | 475,00    |                                  | 475,00         |
| Lohnsteuer          | 11/2019  | 16.12.2019     | 3.792,69  | -1.251,59                        | 2.541,10       |
| Lohnsteuer          | 12/2019  | 15.01.2020     | 2.486,72  | -820,62                          | 1.666,10       |

|                    |            |            |          |         |                  |
|--------------------|------------|------------|----------|---------|------------------|
| Lohnsteuer         | 02/2020    | 16.03.2020 | 2.408,59 | -794,83 | 1.613,76         |
| Lohnsteuer         | 03/2020    | 15.04.2020 | 2.512,68 | -829,18 | 1.683,50         |
| Lohnsteuer         | 04/2020    | 15.05.2020 | 2.512,68 | -829,18 | 1.683,50         |
| Körperschaftsteuer | 01-03/2020 | 17.02.2020 | 1.612,00 | -531,96 | 1.080,04         |
| Körperschaftsteuer | 04-06/2020 | 15.05.2020 | 1.612,00 | -531,96 | 1.080,04         |
| Kammerumlage       | 01-03/2020 | 15.05.2020 | 155,52   | -51,32  | 104,20           |
| Dienstgeberbeitrag | 11/2019    | 16.12.2019 | 1.341,17 | -442,59 | 898,58           |
| Dienstgeberbeitrag | 12/2019    | 15.01.2020 | 644,55   | -212,70 | 431,85           |
| Dienstgeberbeitrag | 02/2020    | 16.03.2020 | 642,17   | -211,92 | 430,25           |
| Dienstgeberbeitrag | 03/2020    | 15.04.2020 | 637,26   | -210,30 | 426,96           |
| Dienstgeberbeitrag | 04/2020    | 15.05.2020 | 643,36   | -212,31 | 431,05           |
| Zuschlag zum DB    | 11/2019    | 16.12.2019 | 130,68   | -43,12  | 87,56            |
| Zuschlag zum DB    | 12/2019    | 15.01.2020 | 62,81    | -20,73  | 42,08            |
| Zuschlag zum DB    | 02/2020    | 16.03.2020 | 62,57    | -20,65  | 41,92            |
| Zuschlag zum DB    | 03/2020    | 15.04.2020 | 62,09    | -20,49  | 41,60            |
| Zuschlag zum DB    | 04/2020    | 15.05.2020 | 62,69    | -20,69  | 42,00            |
| <b>Summe</b>       |            |            |          |         | <b>60.146,07</b> |

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 1.6.2022 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, dass folgende Abgabenforderungen gegenüber der \*\*\*X\*\*\* GmbH im Gesamtbetrag von € 154.007,45 wegen Insolvenzeröffnung uneinbringlich geworden seien und dass daher beabsichtigt sei, ihn als Geschäftsführer dieser Gesellschaft zur Haftung heranzuziehen:

| Abgabenart          | Zeitraum   | Fälligkeitstag | Betrag            |
|---------------------|------------|----------------|-------------------|
| Umsatzsteuer        | 11/2019    | 15.01.2020     | 2.016,77          |
| Umsatzsteuer        | 01/2020    | 16.03.2020     | 14.898,51         |
| Umsatzsteuer        | 02/2020    | 15.04.2020     | 32.579,39         |
| Umsatzsteuer        | 03/2020    | 15.05.2020     | 17.191,08         |
| Umsatzsteuer        | 04/2020    | 17.02.2020     | 16.076,73         |
| Umsatzsteuer        | 05/2020    | 15.05.2020     | 44.508,78         |
| Einfuhrumsatzsteuer | 12/2019    | 17.02.2020     | 475,00            |
| Lohnsteuer          | 11/2019    | 16.12.2019     | 3.792,69          |
| Lohnsteuer          | 12/2019    | 15.01.2020     | 2.486,72          |
| Lohnsteuer          | 02/2020    | 16.03.2020     | 2.408,59          |
| Lohnsteuer          | 03/2020    | 15.04.2020     | 2.512,68          |
| Lohnsteuer          | 04/2020    | 15.05.2020     | 2.512,68          |
| Lohnsteuer          | 05/2020    | 16.03.2020     | 3.089,01          |
| Körperschaftsteuer  | 01-03/2020 | 17.02.2020     | 1.612,00          |
| Körperschaftsteuer  | 04-06/2020 | 15.05.2020     | 1.612,00          |
| Kammerumlage        | 01-03/2020 | 15.05.2020     | 155,52            |
| Kammerumlage        | 04-06/2020 | 15.05.2020     | 157,39            |
| Dienstgeberbeitrag  | 11/2019    | 16.12.2019     | 1.341,17          |
| Dienstgeberbeitrag  | 12/2019    | 15.01.2020     | 644,55            |
| Dienstgeberbeitrag  | 02/2020    | 16.03.2020     | 642,17            |
| Dienstgeberbeitrag  | 03/2020    | 15.04.2020     | 637,26            |
| Dienstgeberbeitrag  | 04/2020    | 15.05.2020     | 643,36            |
| Dienstgeberbeitrag  | 05/2020    | 15.04.2020     | 819,32            |
| Zuschlag zum DB     | 11/2019    | 16.12.2019     | 130,68            |
| Zuschlag zum DB     | 12/2019    | 15.01.2020     | 62,81             |
| Zuschlag zum DB     | 02/2020    | 16.03.2020     | 62,57             |
| Zuschlag zum DB     | 03/2020    | 15.04.2020     | 62,09             |
| Zuschlag zum DB     | 04/2020    | 15.05.2020     | 62,69             |
| Zuschlag zum DB     | 05/2020    | 15.05.2020     | 79,83             |
| Säumniszuschlag 1   | 2020       | 16.09.2021     | 405,17            |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 16.04.2020     | 328,24            |
| <b>Summe</b>        |            |                | <b>154.007,45</b> |

Die Haftung könne abgewendet werden, wenn der Beschwerdeführer nachweist, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert war, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Für den Fall, dass die \*\*\*X\*\*\* GmbH bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit der einzelnen Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt haben sollte, wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen. Hierfür sei eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeit und gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen beizubringen. In dieser Aufstellung seien alle damaligen Gläubiger der \*\*\*X\*\*\* GmbH (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen anzuführen. Außerdem sei rechnerisch darzustellen, in welchem prozentualen Ausmaß durch Zahlungen die jeweils fälligen Verbindlichkeiten gegenüber den einzelnen (übrigen) Gläubigern reduziert wurden und seien diese Tilgungsquoten der an das Finanzamt geleisteten Quote gegenüberzustellen. Weiters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, ein Vermögensverzeichnis abzugeben und seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In seiner hierauf ergangenen Stellungnahme vom 1.7.2022 machte der Beschwerdeführer zunächst geltend, dass im Gesamtbetrag von € 154.007,45 auch die Umsatzsteuer 04+05/2020 sowie die Lohnabgaben 05/2020 enthalten seien, die erst nach Insolvenzeröffnung fällig geworden seien und deren Bezahlung ihm sohin nicht möglich gewesen sei. Weiters habe die Primärschuldnerin Quotenzahlungen auf die Rückstände geleistet, die bei der Haftung zu berücksichtigen seien. Der Beschwerdeführer sei derzeit bemüht, mit einem Steuerberater einen Gleichbehandlungsnachweis zu erstellen und ersuchte hierfür um Einräumung einer Frist bis 31.8.2022. Mit Schreiben vom 31.8.2022 ersuchte er um Erstreckung dieser Frist bis 3.10.2022. Zu seinen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen brachte der Beschwerdeführer vor, dass er als Geschäftsführer der \*\*\*X\*\*\* GmbH monatlich ca. € 2.000,00 aus dem Unternehmen entnehmen könne und über kein Vermögen verfüge.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21.2.2023 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO zur Haftung für folgende Abgabenverbindlichkeiten der \*\*\*X\*\*\* GmbH im Gesamtbetrag von € 88.542,98 (ohne Umsatzsteuer 04+05/2020, Lohnabgaben 05/2020, Kammerumlage 04-06/2020 und Säumniszuschläge) heran:

| <b>Abgabenart</b>   | <b>Zeitraum</b> | <b>Fälligkeitstag</b> | <b>Betrag</b>    |
|---------------------|-----------------|-----------------------|------------------|
| Umsatzsteuer        | 11/2019         | 15.01.2020            | 2.016,77         |
| Umsatzsteuer        | 01/2020         | 16.03.2020            | 14.898,51        |
| Umsatzsteuer        | 02/2020         | 15.04.2020            | 32.579,39        |
| Umsatzsteuer        | 03/2020         | 15.05.2020            | 17.191,08        |
| Einfuhrumsatzsteuer | 12/2019         | 17.02.2020            | 475,00           |
| Lohnsteuer          | 11/2019         | 16.12.2019            | 3.792,69         |
| Lohnsteuer          | 12/2019         | 15.01.2020            | 2.486,72         |
| Lohnsteuer          | 02/2020         | 16.03.2020            | 2.408,59         |
| Lohnsteuer          | 03/2020         | 15.04.2020            | 2.512,68         |
| Lohnsteuer          | 04/2020         | 15.05.2020            | 2.512,68         |
| Körperschaftsteuer  | 01-03/2020      | 17.02.2020            | 1.612,00         |
| Körperschaftsteuer  | 04-06/2020      | 15.05.2020            | 1.612,00         |
| Kammerumlage        | 01-03/2020      | 15.05.2020            | 155,52           |
| Dienstgeberbeitrag  | 11/2019         | 16.12.2019            | 1.341,17         |
| Dienstgeberbeitrag  | 12/2019         | 15.01.2020            | 644,55           |
| Dienstgeberbeitrag  | 02/2020         | 16.03.2020            | 642,17           |
| Dienstgeberbeitrag  | 03/2020         | 15.04.2020            | 637,26           |
| Dienstgeberbeitrag  | 04/2020         | 15.05.2020            | 643,36           |
| Zuschlag zum DB     | 11/2019         | 16.12.2019            | 130,68           |
| Zuschlag zum DB     | 12/2019         | 15.01.2020            | 62,81            |
| Zuschlag zum DB     | 02/2020         | 16.03.2020            | 62,57            |
| Zuschlag zum DB     | 03/2020         | 15.04.2020            | 62,09            |
| Zuschlag zum DB     | 04/2020         | 15.05.2020            | 62,69            |
| <b>Summe</b>        |                 |                       | <b>88.542,98</b> |

Begründend führte sie aus, dass der Beschwerdeführer vom 11.7.2017 bis zur Insolvenzeröffnung am TT.6.2020 handelsrechtlicher Geschäftsführer der \*\*\*X\*\*\* GmbH gewesen sei und daher verpflichtet gewesen wäre, die Abgabenverbindlichkeiten aus deren Mitteln zu bezahlen. Ein Gleichbehandlungsnachweis sei entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme vom 1.7.2022 nicht vorgelegt worden, weshalb davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist und er daher für die gegenständlichen Abgaben hafte.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 27.3.2023, in der der Beschwerdeführer erneut ankündigt, gemeinsam mit seinem Steuerberater einen Gleichbehandlungsnachweis zu erstellen und vorzulegen. Weiters führt er aus, dass die Insolvenz der \*\*\*X\*\*\* GmbH vornehmlich auf die Nichtzahlung von Kundenforderungen zurückzuführen sei und die nach Legung der diesbezüglichen Rechnungen erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis März 2020 entsprechend den tatsächlichen Zahlungen zu korrigieren sein werden. Auch hier werde er noch die genauen Zahlen mit seinem Steuerberater ermitteln.

Mit E-Mail vom 18.4.2023 ersuchte die belangte Behörde den Vertreter des Beschwerdeführers um Mitteilung, wann mit der Vorlage des angekündigten Gleichbehandlungsnachweises gerechnet werden kann.

Mit Beschwerdeentscheidung 13.7.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass trotz Aufforderung der Behörde mit E-Mail vom 18.4.2023 kein Gleichbehandlungsnachweis vorgelegt worden sei und dass auch kein Antrag auf Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis März 2020 eingebracht worden sei.

Mit Schriftsatz vom 8.8.2023 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO.

Über Auftrag des Bundesfinanzgerichtes gab die belangte Behörde mit Schreiben vom 2.6.2025 bekannt, dass im Insolvenzverfahren \*\*\*X-InsGZ1\*\*\* des HG Wien ein Sanierungsplan zustande gekommen ist, wonach die \*\*\*X\*\*\* GmbH den Insolvenzgläubigern 33 % ihrer Forderungen zu bezahlen hatte und dass dieser Sanierungsplan auch erfüllt wurde. Die erhaltene Quote habe die belangte Behörde nicht aliquot verrechnet, sondern auf die ältesten Abgaben gebucht. Weiters gab sie bekannt, dass die aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2020 resultierende Gutschrift i.H.v. € 3.642,71 auf die Umsatzsteuer 05/2020 verbucht wurde. Dies sei automatisch erfolgt, da das System so programmiert sei, dass bei Buchung einer Gutschrift immer die jüngste Abgabe des jeweiligen Zeitraumes und der jeweiligen Abgabenart abgedeckt wird.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer war ab 11.7.2017 bis zu deren Löschung Geschäftsführer der \*\*\*X\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FN-X\*\*\*). Über deren Vermögen wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom TT.6.2020, \*\*\*X-InsGZ1\*\*\*, ein Konkursverfahren eröffnet, welches mit weiterem Beschluss vom TT.9.2020 nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplanes aufgehoben wurde. Nach dem Inhalt des Sanierungsplanes sollten die Gläubiger 33 % ihrer Forderungen erhalten, und zwar 5 % binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Aufhebung des Insolvenzverfahrens und je 7 % binnen 6, 12, 18 und 24 Monaten ab Annahme des Sanierungsplanes (von der belangten Behörde übermittelter Auszug aus der Insolvenzdatei zu \*\*\*X-InsGZ1\*\*\*). Die belangte Behörde hatte folgende unbeglichene Abgaben als Insolvenzforderungen angemeldet:

Forderungsanmeldung vom 6.7.2020:

| Abgabenart          | Zeitraum   | Fälligkeitstag | Betrag            |
|---------------------|------------|----------------|-------------------|
| Umsatzsteuer        | 09/2019    | 15.11.2019     | 32.544,07         |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 18.11.2019     | 51,83             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 18.11.2019     | 196,83            |
| Lohnsteuer          | 11/2019    | 16.12.2019     | 3.792,69          |
| Dienstgeberbeitrag  | 11/2019    | 16.12.2019     | 1.341,17          |
| Zuschlag zum DB     | 11/2019    | 16.12.2019     | 130,68            |
| Umsatzsteuer        | 10/2019    | 16.12.2019     | 6.975,88          |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 18.12.2019     | 56,79             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 18.12.2019     | 708,66            |
| Einfuhrumsatzsteuer | 11/2019    | 15.01.2020     | 7.000,00          |
| Lohnsteuer          | 12/2019    | 15.01.2020     | 2.486,72          |
| Dienstgeberbeitrag  | 12/2019    | 15.01.2020     | 644,55            |
| Zuschlag zum DB     | 12/2019    | 15.01.2020     | 62,81             |
| Umsatzsteuer        | 11/2019    | 15.01.2020     | 18.107,10         |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 16.01.2020     | 55,73             |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 16.01.2020     | 199,06            |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 16.01.2020     | 73,45             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 16.01.2020     | 51,15             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 16.01.2020     | 1.330,15          |
| Körperschaftsteuer  | 01-03/2020 | 17.02.2020     | 1.612,00          |
| Lohnsteuer          | 02/2020    | 16.03.2020     | 2.408,59          |
| Dienstgeberbeitrag  | 02/2020    | 16.03.2020     | 642,17            |
| Zuschlag zum DB     | 02/2020    | 16.03.2020     | 62,57             |
| Umsatzsteuer        | 01/2020    | 16.03.2020     | 14.898,51         |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 17.02.2020     | 98,41             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 17.02.2020     | 75,85             |
| Säumniszuschlag 1   | 2019       | 17.02.2020     | 139,52            |
| Einfuhrumsatzsteuer | 12/2019    | 17.02.2020     | 9.565,33          |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 17.03.2020     | 354,33            |
| Säumniszuschlag 1   | 2020       | 17.03.2020     | 140,00            |
| Säumniszuschlag 1   | 2020       | 17.03.2020     | 362,14            |
| Lohnsteuer          | 03/2020    | 15.04.2020     | 2.512,68          |
| Dienstgeberbeitrag  | 03/2020    | 15.04.2020     | 637,26            |
| Zuschlag zum DB     | 03/2020    | 15.04.2020     | 62,09             |
| Umsatzsteuer        | 02/2020    | 15.04.2020     | 32.579,39         |
| Säumniszuschlag 3   | 2019       | 16.04.2020     | 55,73             |
| Säumniszuschlag 3   | 2019       | 16.04.2020     | 199,06            |
| Säumniszuschlag 3   | 2019       | 16.04.2020     | 73,45             |
| Säumniszuschlag 2   | 2019       | 16.04.2020     | 665,07            |
| Körperschaftsteuer  | 04-06/2020 | 15.05.2020     | 1.612,00          |
| Lohnsteuer          | 04/2020    | 15.05.2020     | 2.512,68          |
| Dienstgeberbeitrag  | 04/2020    | 15.05.2020     | 643,36            |
| Zuschlag zum DB     | 04/2020    | 15.05.2020     | 62,69             |
| Kammerumlage        | 01-03/2020 | 15.05.2020     | 155,52            |
| Umsatzsteuer        | 03/2020    | 15.05.2020     | 17.191,08         |
| <b>Summe</b>        |            |                | <b>165.130,80</b> |

Forderungsanmeldung vom 17.8.2020:

| Abgabenart         | Zeitraum   | Fälligkeitstag | Betrag           |
|--------------------|------------|----------------|------------------|
| Lohnsteuer         | 05/2020    | 16.03.2020     | 3.089,01         |
| Dienstgeberbeitrag | 05/2020    | 15.04.2020     | 819,32           |
| Zuschlag zum DB    | 05/2020    | 15.05.2020     | 79,83            |
| Umsatzsteuer       | 04/2020    | 17.02.2020     | 16.076,73        |
| Umsatzsteuer       | 05/2020    | 15.05.2020     | 44.508,78        |
| Kammerumlage       | 04-06/2020 | 15.05.2020     | 157,39           |
| <b>Summe</b>       |            |                | <b>64.731,06</b> |

Der Sanierungsplan wurde von der \*\*\*X\*\*\* GmbH erfüllt und hat demnach auch die belangte Behörde 33 % der angemeldeten Forderungen erhalten (Stellungnahme der belangten Behörde vom 2.6.2025, Forderungsanmeldungen samt Rückstandsausweisen vom 6.7.2020 und 17.8.2020). Im Übrigen blieben die Abgabeforderungen und damit jedenfalls die im Spruch in der Spalte „Haftungsbetrag“ angeführten Beträge unbeglichen (vorgelegter Auszug aus dem Abgabenkonto).

Mit Beschluss des Handelsgerichte Wien vom TT.4.2023, \*\*\*X-InsGZ2\*\*\*, wurde erneut ein Konkursverfahren über das Vermögen der \*\*\*X\*\*\* GmbH eröffnet, welches mit weiterem Beschluss vom TT.11.2023 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde. Auf die Insolvenzforderungen entfiel keine Quote (offenes Firmenbuch zu FN \*\*\*FN-X\*\*\*; von der belangten Behörde vorgelegter Auszug aus der Insolvenzdatei zu \*\*\*X-InsGZ2\*\*\* des HG Wien).

Mit Bescheid vom 28.11.2023 wurde die Umsatzsteuer 2020 festgesetzt. Gegenüber den bisher vorgeschriebenen Beträgen ergab sich dadurch eine Gutschrift i.H.v. € 3.642,71 (Bescheid vom 28.11.2023).

Am 30.4.2024 erfolgte gem. § 40 FBG die amtswegige Löschung der \*\*\*X\*\*\* GmbH im Firmenbuch (offenes Firmenbuch zu FN \*\*\*FN-X\*\*\*).

## 2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf die in Klammer jeweils angeführten Beweismittel. Gegenteilige Beweisergebnisse liegen nicht vor. Der Sachverhalt ist unstrittig.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilw. Stattgabe)

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen (darunter fallen etwa die Geschäftsführer von GmbHs: § 18 Abs. 1 GmbHG) alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Reichen die finanziellen Mittel nicht aus, um sämtliche Gläubiger zu befriedigen, hat der Vertreter für eine gleichmäßige (anteilige) Befriedigung der Gläubiger zu sorgen. Hierbei trifft ihn eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Er hat darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich war (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; 22.4.2015, 2013/16/0208; 19.5.2015, 2013/16/0016). Behauptet er, dass die Mittel unzureichend waren, um sämtliche Gläubiger zur Gänze zu befriedigen, obliegt ihm der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078; 22.9.1999, 96/15/0049). Er hat insbesondere die Quote und den Betrag zu errechnen, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde geflossen wäre (VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039). Erbringt der Vertreter diesen Nachweis nicht, darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass eine schuldhafte Verletzung i.S.d. § 9 BAO vorliegt und diese Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war, sodass der Vertreter für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden haftet, und zwar - da nicht bekannt ist, welcher Betrag bei Beachtung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen an die Behörde geflossen wäre - konsequenterweise zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; 30.10.2001, 98/14/0082; 30.10.2001, 98/14/0142; 18.3.2013, 2011/16/0187; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Für die Lohnsteuer besteht insofern eine Sonderregelung, als sie jedenfalls von den an die Dienstnehmer ausbezahlten Beträgen zu berechnen, einzubehalten und abzuführen ist (§ 78 Abs. 3 EStG 1988), und zwar auch dann, wenn die Quote bei anteilmäßiger Befriedigung geringer wäre. Auf eine Gläubigergleichbehandlung kommt es hierbei nicht an (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097; 29.1.2004, 2000/15/0168).

Die Haftung setzt zunächst voraus, dass die Abgaben beim Vertretenen nicht eingebracht werden können. Dass die Abgabenverbindlichkeiten bei der \*\*\*X\*\*\* GmbH uneinbringlich sind, steht im vorliegenden Fall außer Zweifel. Diese hat den im Insolvenzverfahren \*\*\*X-InsGZ1\*\*\* abgeschlossenen Sanierungsplan erfüllt, sodass ihr die in § 156 IO vorgesehene Restschuldbefreiung zukommt, von der auch die gegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten umfasst sind. Zudem war über das Vermögen der \*\*\*X\*\*\* GmbH mittlerweile ein weiteres

Konkursverfahren anhängig, in welchem lediglich die Massegläubiger anteilmäßig befriedigt wurden, sodass auf die Konkursgläubiger keine Quote entfiel (vgl. VwGH 30.4.2003, 2001/16/0252; 31.3.2004, 2003/13/0153). Mittlerweile wurde die \*\*\*X\*\*\* GmbH gem. § 40 FBG, also wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Auf die Notwendigkeit eines Gleichbehandlungsnachweises wurde der Beschwerdeführer im Schreiben der belangten Behörde vom 1.6.2022 (und nochmals im angefochtenen Bescheid vom 21.2.2023 und in der Beschwerdeverentscheidung vom 13.7.2023) hingewiesen. Er hat einen Gleichbehandlungsnachweis auch mehrfach angekündigt, jedoch bis heute nicht vorgelegt. Damit ist der Beschwerdeführer seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des (teilweisen) Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachgekommen, sodass anzunehmen ist, dass die Pflichtverletzung (Nichtentrichtung der Abgaben) schuldhaft und ursächlich für die Uneinbringlichkeit der Abgaben war. In Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte ist hierbei davon auszugehen, dass die Uneinbringlichkeit zur Gänze durch die Pflichtverletzung verursacht wurde, sodass der Beschwerdeführer grundsätzlich auch zur Gänze für die Abgabenverbindlichkeiten der \*\*\*X\*\*\* GmbH haftet.

Allerdings ist die Haftung nach § 9 BAO - wie jede Haftung - akzessorisch und setzt daher voraus, dass die Abgabenschuld noch nicht durch Entrichtung erloschen ist. Es ist daher von den haftungsgegenständlichen Abgabenbeträgen die im Insolvenzverfahren erzielte Quote abzuziehen (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126). Die belangte Behörde hat den gesamten Quotenbetrag auf die ältesten aushaftenden Forderungen angerechnet. Dies ist unzutreffend. Bei den einzelnen konkursrechtlich festgestellten Abgabenforderungen handelt es sich um rechtlich selbstständige Forderungen, die jede für sich mit der Insolvenzquote zum Zug kommt. Der aufgrund des Sanierungsplans geleistete Betrag ist demnach aliquot auf alle angemeldeten Abgabenforderungen, daher auch auf die haftungsgegenständlichen Beträge anzurechnen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; 24.2.2010, 2006/13/0071; UFS Wien 12.9.2011, RV/0037-W/11). Diese sind damit zu 33 % bereits bezahlt und waren daher jene Abgabenbeträge, die noch in voller Höhe im Haftungsbescheid enthalten waren, in diesem Ausmaß zu kürzen.

Die unrichtige Anrechnung des Quotenbetrages auf die ältesten Forderungen (und offenbar auch auf die meisten Säumniszuschläge) hatte zur Folge, dass die belangte Behörde bei Erlassung des Haftungsbescheides unzutreffenderweise davon ausging, dass diese Forderungen bereits zur Gänze (insb. USt 09/2019, USt 10/2019, EUST 11/2019) oder in einem höheren Ausmaß, als es der Sanierungsplanquote entsprechen würde (USt 11/2019, EUST 12/2019), getilgt sind, sodass sie insoweit nicht in den Haftungsbescheid aufgenommen wurden. Dem Bundesfinanzgericht ist es jedoch verwehrt, eine Haftung für diese Abgaben erstmalig oder mit einem höheren Betrag als im angefochtenen Bescheid auszusprechen. Der Spruch eines Haftungsbescheides besteht in der Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten

Haftungsverfahren und sohin auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt. Das Verwaltungsgericht, das über eine Beschwerde gegen einen Haftungsbescheid zu entscheiden hat, darf daher keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und keinen höheren Betrag zugrunde legen. Lediglich die Aufgliederung eines im erstinstanzlichen Bescheid nur mit einem Gesamtbetrag bezifferten Abgabenrückstandes (was hier nicht der Fall ist, da der Haftungsbetrag bereits im angefochtenen Bescheid aufgegliedert wurde) wäre innerhalb dieser Grenzen (keine anderen Abgabenarten und -zeiträume, kein höherer Gesamtbetrag) zulässig (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0098; 26.5.2021, Ra 2020/13/0073). Da die im Haftungsbescheid geltend gemachten Beträge an USt 11/2019 und EUSt 12/2019 geringer sind, als die in Wahrheit noch aushaftenden Beträge (ursprüngliche Beträge abzüglich der Sanierungsplanquote), erfolgt hinsichtlich dieser Beträge keine weitere Reduktion aufgrund des Sanierungsplanes.

Die Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2020 kommt dem Beschwerdeführer hingegen nicht zugute. Es erscheint zwar fraglich, ob die von der belangten Behörde vorgenommene Anrechnung auf die (vom Haftungsbescheid nicht umfasste) Umsatzsteuer 05/2020 zutreffend ist (insb. dürfte kein Fall des § 214 Abs. 8 BAO vorliegen, da es sich bei der Jahres-USt um eine von den USt-Vorauszahlungen zu unterscheidende Abgabe handelt, der Bescheid vom 28.11.2023 sohin nicht die USt-Vorauszahlungen betrifft und zudem nicht einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr umfasst; vgl. BFG 20.05.2016, RV/7100356/2016). Sollte die Anrechnung unzutreffend sein, wäre die Gutschrift gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach älteste Abgabenschuldigkeit zu verrechnen. Dies ist jedoch nicht einer der haftungsgegenständlichen Beträge, sondern die im Haftungsbescheid nicht enthaltene Umsatzsteuer 09/2019 i.H.v. ursprünglich € 32.544,07, die (entgegen der Auffassung der belangten Behörde, welche die gesamte Sanierungsplanquote auf die ältesten Forderungen angerechnet hatte) ebenso wie alle anderen Insolvenzforderungen lediglich zu 33 % getilgt wurde und daher mit einem Restbetrag von € 21.804,53 offen geblieben ist.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006). Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sind hierbei die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen, unter dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

In seiner Äußerung vom 1.7.2022 hat der Beschwerdeführer mitgeteilt, als Geschäftsführer der \*\*\*X\*\*\* GmbH monatlich ca. € 2.000,00 zu verdienen und über kein Vermögen zu verfügen. Da die \*\*\*X\*\*\* GmbH mittlerweile nicht mehr existiert, ist davon auszugehen, dass er das damalige Geschäftsführergehalt nun nicht mehr bezieht. Selbst aber wenn er nun arbeitslos sein sollte, wäre dies ohne Belang, da eine Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitslosigkeit des Haftenden in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht. Eine

allfällige, derzeitige Uneinbringlichkeit schließt es nämlich nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen und künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; 12.10.2009, 2009/16/0085; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Ein für die Ermessensübung relevanter Umstand ist die Zeitdauer zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld bzw. der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits. Ist dieser Zeitabstand ohne sachliche Rechtfertigung ungewöhnlich lang, kann dies - abhängig von den Umständen des Einzelfalles - eine Minderung der Haftung zur Folge haben (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066 m.w.N.). Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass die Quotenzahlungen der \*\*\*X\*\*\* GmbH aufgrund des zu \*\*\*X-InsGZ1\*\*\* des HG Wien abgeschlossenen Sanierungsplanes bis September 2022 zu leisten waren. Erst zu diesem Zeitpunkt stand fest, ob infolge Erfüllung des Sanierungsplanes Restschuldbefreiung (und damit Uneinbringlichkeit hinsichtlich des die Quote übersteigenden Betrages) eintritt, oder ob es infolge Nichterfüllung des Sanierungsplanes gem. § 156a IO zu einem Wiederaufleben der Forderungen kommt, in welchem Fall anhand der dann bestehenden Situation neu zu beurteilen wäre, ob und in welchem Ausmaß die Forderungen uneinbringlich sind. Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 1.6.2022, sohin noch vor diesem Zeitpunkt mitgeteilt, dass beabsichtigt ist, ihn zur Haftung heranzuziehen. Der Haftungsbescheid erging am 21.2.2023, sohin rd. fünf Monate nach diesem Zeitpunkt. Es kann demnach nicht gesagt werden, dass die belangte Behörde mit der Geltendmachung der Haftung unangemessen lange zugewartet hätte und aus diesem Grunde eine Reduktion der Haftung im Ermessenswege angezeigt wäre. Dies ist grundsätzlich erst bei einem mehrjährigen Zuwarten der Fall (vgl. die in Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz. 28, dargestellte Rechtsprechung). Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer die Vorlage eines Gleichbehandlungsnachweises angekündigt hat und daher nicht auszuschließen war, dass dieser - wenn auch erst nach dem vom Beschwerdeführer genannten Termin (zuletzt 3.10.2022) - doch noch einlangt, sodass in diesem geringfügigen Zuwarten keinesfalls eine unangemessen lange Untätigkeit erblickt werden kann.

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

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Rechtsfragen (Erfordernis des Gleichbehandlungsnachweises, Anrechnung der Insolvenzquote auf alle angemeldeten Abgabeforderungen, Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes bei Haftungsbescheiden) sind durch die zitierte Rechtsprechung, von welcher das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, geklärt. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 28. November 2025