

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Peter Rezar, Singerstraße 8 Tür 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Dezember 2024, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 4.435,66 (anstatt € 21.639,17) herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>
Umsatzsteuer	09/2023	590,14
Umsatzsteuer	10/2023	571,08
Lohnsteuer	11/2023	1.955,39
Dienstgeberbeitrag	11/2023	95,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2023	9,33
Körperschaftsteuer	2022	69,24
Umsatzsteuer	11/2023	1.144,59

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- 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 Bescheid vom 12.12.2024 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als damaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 21.639,17 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2022	3,00	16.01.2023
Umsatzsteuer	2022	0,01	15.02.2023
Umsatzsteuer	08/2023	665,23	16.10.2023
Umsatzsteuer	09/2023	4.325,34	15.11.2023
Umsatzsteuer	10/2023	5.868,33	15.12.2023
Lohnsteuer	11/2023	1.995,30	15.12.2023
Dienstgeberbeitrag	11/2023	985,40	15.12.2023
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2023	95,83	15.12.2023
Körperschaftsteuer	2022	500,00	02.01.2024
Umsatzsteuer	11/2023	7.200,69	15.01.2024
Dienstgeberbeitrag	12/2023	0,04	15.01.2024

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. Nach § 80 Abs. 1 leg. cit. hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hiefür nicht erforderlich (z.B. VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reiche leichte Fahrlässigkeit jedenfalls aus.

Die genannten Beträge seien bei der GmbH als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich daraus, dass mit D-1 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die Schließung des Unternehmens sei angeordnet worden und der Masseverwalter habe mit Beschluss vom D-2 Masseunzulänglichkeit angezeigt.

Der Bf. sei seit D-3 Geschäftsführer der GmbH gewesen und die Fälligkeit der Abgaben falle in seinen Verantwortungszeitraum.

Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichtete Umsatzsteuer 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. Unterbleibe der Nachweis, könnten ihm die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 15.6.2005, 2005/13/0048).

Seien unbestritten erzielte Einnahmen nicht zumindest anteilmäßig auch zur Abstattung der Abgabenschuldigkeiten herangezogen worden, könne von einer die Haftung auslösenden Benachteiligung des Abgabengläubigers ausgegangen werden. Die Haftung erfahre dann eine Einschränkung auf den Benachteiligungsbetrag, wenn der Haftende den Nachweis erbringe, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (ohne diesen Nachweis hafte er für den Gesamtbetrag der uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten). Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gelte auch für Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich gewesen seien (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, Zug-um-Zug-Geschäfte).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (z.B. VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegengestanden seien (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

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 (§ 9 Abs. 1 BAO) (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126).

In der am 27.11.2024 eingebrachten Vorhaltsbeantwortung seien als Beilage folgende Auszüge übermittelt worden: Überweisungen Körperschaften, Zahlungen 2022-2024, Offene Rechnungen, Liste offene Aufträge, Liste ausständige Zahlungen und Zessionsvertrag. Zusätzlich sei angemerkt worden, dass für die fälligen Beträge mit dem Finanzamt eine Zahlungsvereinbarung ausgehandelt worden sei.

Dazu sei seitens der Finanzbehörde anzuführen, dass die bewilligte Zahlungserleichterung (Bescheid vom 09.08.2023) aufgrund der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 08/2023 bereits am 09.11.2023 nicht mehr aufrecht gewesen und fällig gestellt worden sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. D.h. das Nichtvorliegen einer Pflichtverletzung sei konkret nachzuweisen.

Es besteht somit für den Vertreter eine besondere Mitwirkungspflicht in der Form, dass dieser im Haftungsverfahren die Gleichbehandlung aller Gläubiger ziffernmäßig darzustellen habe.

Das Gleichbehandlungsgebot bedeute, dass sämtliche Gläubiger mit derselben Quote befriedigt würden. D.h. um dem Gleichbehandlungsgebot nachzukommen, müssten sämtliche Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag den zu diesem Zeitpunkt verfügbaren finanziellen Mitteln gegenübergestellt werden. Mit der daraus resultierenden Quote seien sodann alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen.

In den eingebrachten Beilagen seien zwar die Zahlungen der Primärschuldnerin ersichtlich, jedoch sei keine Aufstellung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfüge und wie sie diese Mittel verwendet habe. Es sei nicht dargelegt worden, mit welchem Anteil sämtliche Gläubiger befriedigt worden seien, wenn die vorhandenen Mittel auf alle Gläubiger gleichmäßig verteilt worden wären.

In der Aufstellung „Überweisungen Körperschaften“ gehe hervor, dass im Jahr 2023 in den Monaten 04/2023, 05/2023, 06/2023, 07/2023, 10/2023, 11/2023 und 12/2023 (10/2023, 11/2023 und 12/2023 seien Fälligkeiten laut Haftungsprüfungsvorhalt) jeweils ein Betrag von € 5.400,00 an die G-2 geleistet worden sei. Es sei davon auszugehen, dass der als „Miete“ deklarierte Betrag nicht anteilig, sondern zur Gänze bezahlt worden sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Verbindlichkeiten Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen.

Die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes stelle eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters dar. Das Finanzamt Österreich habe daher die Haftung für die aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten in voller Höhe ausgesprochen.

Für Abfuhrabgaben, nämlich für die Lohnsteuer bestünden Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz. (z.B. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Wenn dem Arbeitgeber die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ sei insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen.

Im Hinblick darauf, dass die Vertreterhaftung für den praktischen Vollzug der Abgabengesetze ein unerlässliches Element des Abgabenausfalls darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Pflichtverletzungen des Vertreters (§ 80 BAO) in der Entrichtung der Abgaben nicht bloß von geringem Ausmaß seien, seien bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabeneinhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Persönliche Umstände des Haftenden seien im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

---//---

In der dagegen am 16.01.2025 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde brachte der Bf. vor:

Sachverhalt:

Die G-1 habe in den letzten Jahren einen deutlichen Umsatzeinbruch erlitten, wodurch sich Rückstände bei den einzelnen Gläubigern angehäuften hätten.

Am D-1 sei beim Landesgericht LG-1 über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden. Im Zeitraum von 2022 bis zur Konkurseröffnung - haftungsrelevanter Zeitraum - habe der Bf. für die GmbH folgende Zahlungen getätigt:

Zahlungen an Lieferanten:

In dem relevanten Zeitraum hätten Zahlungen von gerundet ungefähr € 1.200.000,00 an Lieferanten getätigt werden müssen. Der Bf. sei stets bemüht gewesen - sofern ausreichend Mittel vorhanden gewesen seien - die Rechnungen der Drittunternehmen laufend zu bezahlen. Dennoch habe sich betreffend die Zahlungen an die Lieferanten im haftungsrelevanten Zeitraum ein Rückstand von gerundet ungefähr € 93.000,00 ergeben. Mit seiner Stellungnahme an das Finanzamt vom 27.11.2024 habe er diesbezügliche Unterlagen übermittelt. Die von ihm geleisteten Zahlungen sowie offenen Rückstände hätten sich aus der beiliegenden tabellarischen Aufstellung (nunmehrige) ER-Liste 2021-2024 (Beilage ./A) sowie OP-Liste 2022-2023-2024 (Beilage ./B) sowie OP-Liste G-3 (Beilage ./C) ergeben. Aus der beiliegenden Umsatzübersicht (Beilage ./D) ergebe sich außerdem eindeutig, dass nicht ausreichend Geldmittel vorhanden gewesen seien, um sämtliche Forderungen vollständig bedienen zu können.

Eine Würdigung dieser Zahlungen und Rückstände gemäß Beilage ./A bis ./C sei durch das Finanzamt nicht erfolgt.

Zahlungen an das Finanzamt:

Der Bf. habe in dem relevanten Zeitraum Zahlungen in der Höhe von gesamt gerundet € 137.000,00 getätigt. Er habe - wie bereits erwähnt - auch andere Rückstände bedienen müssen. Diesbezügliche Unterlagen seien dem Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 27.11.2024 ebenfalls übermittelt worden. Die von ihm geleisteten Zahlungen hätten sich aus der beiliegenden tabellarischen Aufstellung ÜW - FA, ÖGK, GEM, VERS, DIV (Beilage ./D) sowie aus der beiliegenden Umsatzübersicht (Beilage ./D) ergeben.

Zudem habe der Bf., wie bereits in der Stellungnahme vom 27.11.2024 mitgeteilt, Zahlungsvereinbarungen über die fälligen Beträge mit dem Finanzamt ausgehandelt. Das ständige (leider nur teilweise) Bedienen aushaftender Forderungen bei vorliegenden finanziellen Engpässen habe geradezu dokumentiert, dass ihm keine Haftung nach § 9 BAO anzulasten sei.

Das Finanzamt habe sämtliches Vorbringen aus seiner Stellungnahme vom 27.11.2024 unberücksichtigt gelassen und gegenständlichen (rechtswidrigen) Haftungsbescheid dennoch erlassen (Beilage ./F). Hätte nämlich das Finanzamt das Vorbringen des Bf. in der Stellungnahme vom 27.11.2024 samt Beilagen entsprechend gewürdigt, dann wäre die Behörde zu dem Ergebnis gelangt, dass ihn kein Verschulden an dem Ausfall der

Abgabenverbindlichkeiten treffe und hätte sie sodann gegenständlich angefochtenen Bescheid nicht erlassen.

Neben den voranstehenden Zahlungsverpflichtungen habe der Bf. zusätzlich auch noch Löhne in der Höhe von gesamt gerundet € 332.000,00 an die Mitarbeiter ausbezahlen müssen. Bei auch nur rudimentärer Betrachtung der Ein- und Ausgänge, welche sich aus der Umsatzübersicht (Beilage ./E) ergäben, sei bereits klar ersichtlich, dass nicht ausreichend Geldmittel vorhanden gewesen seien, um sämtliche Forderungen vollständig bedienen zu können.

Zum Beweis:

PV des Bf.;
 ER-Liste 2021-2024 (Beilage ./A);
 OP-Liste 2022-2023-2024 (Beilage ./B);
 OP-Liste G-3 (Beilage ./C);
 ÜW - FA, ÖGK, GEM, VERS, DIV (Beilage ./D);
 Umsatzübersicht (Beilage ./E);
 Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12.12.2024 (Beilage ./F);
 Stellungnahme vom 27.11.2024 (Beilage ./G);
 Weitere Beweise ausdrücklich vorbehalten.

Beschwerdegründe:

Als Beschwerdegründe würden die Rechtswidrigkeit des Inhaltes, Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung geltend gemacht.

Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Stünden Spruch und Begründung zueinander im Widerspruch oder lasse sich aus dem Bescheid nicht zweifelsfrei entnehmen, über welchen Antrag abgesprochen worden sei, erweise sich ein solcher Bescheid als mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet (VwGH 12.11.2013, 2013/09/0118).

Sei die wesentliche Frage, welcher Antrag Gegenstand des angefochtenen Bescheides sei, auf Grund der Widersprüche zwischen Spruch und Begründung nicht ohne weiteres zu beantworten, wobei es nicht angehe, die Lösung dieser wesentlichen Frage zu einer Denksportaufgabe zu gestalten (Hinweis VfGH 29.10.1990, VfSlg 1240; VwGH 28.5.2013, 2013/05/0005), so entziehe sich ein solcher Bescheid der nachprüfenden Kontrolle des VwGH und erweise sich daher mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet (VwGH 12.11.2013, 2019/09/0118).

Nach dem in Art 18 B-VG bzw. § 59 Abs 1 AVG normierten Determinierungsgebot müsse aus dem Spruch klar und unzweideutig hervorgehen, worüber und wie entschieden worden sei. Sei der Spruch entgegen diesen Anforderungen in sich widersprüchlich bzw. könnten verschiedene Spruchpunkte nicht logisch nebeneinander bestehen, so belaste dies den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 5.9.2013, 2013/09/0058).

Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit liege vor, wenn die dem Bescheid zugrundeliegenden Rechtsnormen falsch angewendet worden seien oder das Erkenntnis mit Rechtsvorschriften im Widerspruch stehe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werde dies insbesondere dann angenommen, wenn die Behörde das Gesetz falsch ausgelegt habe (VwGH 25.6.1992, 91/16/0057; VwGH 29.04.1947, ZI 0602).

Im angefochtenen Bescheid vertrete die belangte Behörde die Auffassung, es sei keine Aufstellung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe. Die dem Finanzamt mit der Stellungnahme vom 27.11.2024 beigeschlossenen Aufstellungen dokumentierten nachweislich unter anderem Zahlungen von Abgabeverbindlichkeiten. Dies wiederum dokumentiere, dass der Bf. Abgaben - sofern ihm dies finanziell möglich gewesen sei - entrichtet und jedenfalls Abgabeverbindlichkeiten nicht schlechter gestellt habe als sonstige Verbindlichkeiten. Dadurch sei ihm jedenfalls kein Verschulden im Sinne einer Haftung nach § 9 BAO anzulasten.

Die belangte Behörde lasse gänzlich außer Acht, dass von ihm eine ausreichende Bedienung der Zahlungsverbindlichkeiten dokumentiert worden sei, wodurch eine Schlechterbehandlung von Abgabeverbindlichkeiten auszuschließen sei.

Eine Pauschalbehauptung seitens der belangten Behörde, dass der Bf. keine Aufstellung vorgelegt habe, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe, sei insofern unrichtig, als sich die belangte Behörde erst gar nicht mit seinem Vorbringen auseinandergesetzt habe. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe gerade schon hervor, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe.

Ein Verschulden im Sinne des § 9 BAO sei dem Bf. keinesfalls anzulasten. Dies habe die belangte Behörde nicht einmal begründet. Es sei nicht klar, worin sein Verschulden liege. In welchem konkreten Punkt den Bf. ein Verschulden für den Abgabenausfall treffe, habe die belangte Behörde nicht ausgeführt.

Der angefochtene Bescheid sei daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, da infolge Verkenntung der Rechtslage unzureichende Feststellungen getroffen worden seien (VwGH 17.6.1981, 3097/80) und er in keiner Weise nachvollziehbar und daher willkürlich sei. Die Begründung, es sei keine Aufstellung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, über welche

finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe, sei jedenfalls unzureichend. Der Bf. habe zahlreiche Unterlagen (nunmehrige Beilagen ./A bis ./E) vorgelegt, mit welchen sich die belangte Behörde offenbar nicht auseinandergesetzt und dazu auch keine Feststellungen getroffen habe. Eine derart unzureichende Begründung stelle daher den Paradefall eines willkürlichen und nicht nachvollziehbaren Bescheides dar und belaste den Bescheid mit der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Abgesehen von den obigen Ausführungen zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit habe die belangte Behörde bei der ihr im gegenständlichen Fall zustehenden Ermessensausübung einen groben und nicht nachvollziehbaren Fehler begangen. Ein Ermessensfehler liege dann vor, wenn das der Ermessensübung durch die Behörde zugrundeliegende Verwaltungungsverfahren mangelhaft (formeller Ermessensfehler) oder wenn von der Verwaltungsbehörde bei der Ermessensübung der Sinn des Gesetzes nicht beachtet worden sei (materieller Ermessensfehler). Ein materieller Ermessensfehler liege vor, wenn die Behörde ihr Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes, übe. Ein derartiger Ermessensfehlgebrauch bedeute, dass die Behörde bei ihrer Entscheidung die Wertungsgesichtspunkte außer Acht lasse, die dem ermessensbegründenden Gesetz oder der Rechtsordnung insgesamt zugrunde lägen (VwGH 17.5.2001; 2000/16/0773). Eine Ermessensentscheidung sei derart zu begründen, dass die im Instanzenzug übergeordneten Behörden in der nachprüfenden Kontrolle erkennen könnten, wie die Ermessensentscheidung durch die Behörde erfolgt sei. Lasse die Begründung eine solche Nachprüfung nicht zu, leide der Bescheid an inhaltlicher Rechtswidrigkeit, notwendig aber auch an einem zur Kassation führenden Verfahrensmangel.

Der Bf. habe ein subjektives öffentliches Recht darauf, dass die der belangten Behörde eingeräumte Ermessensübung im Sinne des Gesetzes erfolge (VwGH 10.9.2009, 2008/12/0174; VwGH 21.3.1995, 94/09/375; VwGH 4.7.1995, 94/08/34 uva.). Der angefochtene Bescheid begnüge sich lediglich damit, ohne nähere Erklärung in der Begründung den ohnehin bekannten Sachverhalt zu rezitieren und in einem Satz darauf hinzuweisen, es sei keine Aufstellung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe.

Ungeachtet dessen, dass sehr wohl Aufstellungen vorgelegt worden seien, aus welchen hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe, habe die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen, dass die Zahllast des Bf. dermaßen erschöpft gewesen sei, dass ihn in diesem Zeitraum tatsächlich kein Verschulden treffe.

Da die belangte Behörde all dies verkannt habe, habe sie den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet und sei der angefochtene Bescheid daher aufzuheben.

Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Der festgestellte Sachverhalt sei ergänzungsbedürftig. Die belangte Behörde habe den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und habe durch fehlende Ermittlungstätigkeit in Anknüpfung an die oben angeführte Verknüpfung der Rechtslage unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und festzustellen sowie die notwendigen Beweise aufzunehmen. Die belangte Behörde wäre gemäß § 37 iVm § 39 Abs 2 AVG verpflichtet gewesen, entsprechend den Grundsätzen der Officialmaxime und der materiellen Wahrheit sämtliche erforderlichen Beweise zu erheben.

Die belangte Behörde habe es jedoch unterlassen, wesentliche Feststellungen vor allem zur Frage, worin das Verschulden des Bf. gelegen sei, zu treffen. Die belangte Behörde habe es gänzlich unterlassen, Feststellungen zu treffen, wann und wie er eine Verfehlung in der ordentlichen Finanzgebarung begangen habe, sodass ihm dadurch ein Verschulden an der Nichtentrichtung von Abgabeverbindlichkeiten anzulasten wäre, und habe dabei das Vorbringen (insbesondere die Beilagen) in seiner Stellungnahme vom 27.11.2024 gänzlich ignoriert. Die belangte Behörde hätte zum Verschulden zumindest irgendwelche Feststellungen treffen müssen. Dies habe sie jedoch nicht getan, wodurch Verfahrensvorschriften verletzt worden seien.

Dies mache darüber hinaus den angefochtenen Bescheid unüberprüfbar, was insbesondere durch die Einwände des Bf. in seiner Stellungnahme vom 27.11.2024 deutlich hervortrete. Es wäre jedenfalls nötig gewesen, derartige Feststellungen zu treffen, da eine Überprüfung des Bescheides ohne diese Feststellungen nicht möglich sei und dieser daher willkürlich erscheine.

Sonstige Verfahrensmängel:

Der angefochtene Bescheid sei mangelhaft begründet. Bescheide müssten gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO (alternativ § 58 und § 60 AVG) eine Begründung enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde. Aus den allgemeinen Bestimmungen des AVG gehe hervor, dass überdies der Sachverhalt und die Gründe für die Subsumption dieses Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand in eindeutiger, die Rechtsverfolgung durch die Parteien ermöglichenden und der nachträglichen Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zugänglichen Weise (VwGH 12.3.1999, 98/19/0027; VwGH 15.10.1999, 97/19/1139; uva.) enthalten sein müssten. Dem bekämpften Bescheid fehle nahezu jegliche Begründung und lasse sich diesem auch nicht entnehmen, von welcher Sachverhaltsannahme die belangte Behörde in Bezug auf die Haftung nach § 9 iVm § 80f BAO ausgegangen sei. Der Bescheid sei daher aufzuheben.

Die Beweiswürdigung des Bescheides sei nahezu gänzlich fehlend, weshalb das zugrundeliegende Verfahren mangelhaft sei (VwGH 20.1.1988, 87/03/0197; VwGH 31.3.1993, 92/02/0330; uva.).

Das Parteiengehör sei verletzt worden. Das Recht auf Wahrung des Parteiengehörs sei kardinale Voraussetzung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens. Die belangte Behörde hätte dem Bf. sämtliche tatsächlichen Feststellungen von Amts wegen zur Kenntnis bringen und in förmlicher Weise unter Einräumung einer ausreichenden Frist Gelegenheit zur Stellungnahme geben müssen, wobei die bloße Möglichkeit der Akteneinsicht nicht ausreiche (VwSlg 4557A). Da die belangte Behörde weder im Ermittlungsverfahren noch im Bescheid selbst, wie bereits ausgeführt, ausreichend dargelegt habe, worin das Verschulden bestehe, sei das Parteiengehör verletzt worden, was zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führe.

Das Vorgehen der belangten Behörde, trotz Dokumentation des Bf., dass er im relevanten Zeitraum unzählige Verbindlichkeiten bediente, unter anderem auch Abgabenverbindlichkeiten, mit dem einfachen Satz, es sei keine Aufstellung vorgelegt worden, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe, stelle einen Willkürakt dar. Die belangte Behörde unterlasse überhaupt jegliche Ermittlungstätigkeit und ignoriere das dementsprechende Parteivorbringen (VfSlg 8808/1980).

Auch dann, wenn die belangte Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründe, denen kein Begründungswert zukomme bzw. wenn sie einen wichtigen Teil der Entscheidung der Partei gegenüber begründungslos treffe, handle sie willkürlich (VfSlg 10.997/1986; 14.661/1996). Dies liege im gegenständlichen Fall eindeutig vor.

Obwohl der Verwaltungsgerichtshof in stRspr anerkannt habe, dass es Ausdruck des rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens sei, Bescheide zu begründen (VwGH 23.9.1991, 91/19/74), habe die belangte Behörde ihre von der Rechtsprechung abweichende Entscheidung nicht begründet. Der Bescheid der belangten Behörde werde daher vom Bundesfinanzgericht aufzuheben sein, da er dem Gerichtshof die Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindere. Es liege daher ein wesentlicher Begründungsmangel vor (VwGH 15.10.1963, 1325/62).

Gemäß § 58 Abs. 2 und § 60 (iVm § 67) AVG hätten auch Haftungsbescheide eine Begründung zu enthalten, in der die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtslage klar und übersichtlich zusammenzufassen seien. Demnach müsse in der Begründung in einer der nachträglichen Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zugänglichen Weise dargetan werden, welcher Sachverhalt vorliege (Beweisfehler) und aus welchen Gründen sie die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachte (VwGH 12.3.1999, 98/19/27; VwGH 15.10.1999, 97/19/1139) (Subsumtionsfehler). Auch aus diesem Grund sei der angefochtene Bescheid mit Willkür behaftet und daher aufzuheben.

Da sich die belangte Behörde nicht mit den in der Stellungnahme des Bf. vorgelegten Beilagen auseinandersetze, liege eine Begründungslücke sowie ein ergänzungsbedürftiger Sachverhalt und ein Verstoß gegen § 45 Abs. 3 AVG vor (E 177/54, 28.11.1954).

All diese Verfahrensmängel seien daher geeignet, einen anderen Bescheid herbeizuführen. Hätte die belangte Behörde das Vorbringen des Beschwerdeführers berücksichtigt und sich damit auseinandergesetzt, eine ordnungsgemäße Beweiswürdigung vorgenommen, nicht willkürlich gehandelt und ihr Ermessen fehlerfrei geübt, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass jedenfalls eine Haftung des Bf. nach den Bestimmungen des § 9 iVm § 80 BAO nicht vorliege. Die belangte Behörde habe daher den angefochtenen Bescheid auch mit wesentlichen Verfahrensfehlern belastet, welche zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führten.

Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung:

Die belangte Behörde habe den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung belastet.

Die belangte Behörde erachte es nicht als notwendig, die entsprechenden Feststellungen infolge der der Stellungnahme des Bf. (welche die Behörde bereits von Amtswegen hätte treffen müssen) zu treffen.

Aus diesem Grund sei der gegenständliche Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung (sekundärer Feststellungsmangel) belastet.

Der sekundäre Feststellungsmangel stelle gleichzeitig einen wesentlichen Verfahrensmangel gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG dar. Die belangte Behörde habe das Vorbringen des Bf. in der Stellungnahme vom 27.11.2024 gänzlich ignoriert und dennoch die Haftung nach § 9 BAO festgesetzt und dies lediglich lapidar und pauschal begründet, dass er keine Aufstellung vorgelegt habe, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe.

Hätte nämlich die Behörde nicht sein Vorbringen in der Stellungnahme vom 27.11.2024 gänzlich ignoriert, dann hätte die belangte Behörde Feststellungen darüber getroffen, dass er immer wieder Zahlungen an die belangte Behörde getätigt bzw. Abgabenverbindlichkeiten gegenüber sonstigen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt habe und dass ihm daher kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO anzulasten sei. Wären voranstehende Feststellungen von der Behörde getroffen worden, dann hätte die belangte Behörde eine andere rechtliche Beurteilung getroffen.

Anträge

Das Bundesfinanzgericht möge

- a. gemäß § 44 VwGVG eine öffentliche mündliche Verhandlung durchführen und
- b. in der Sache selbst entscheiden und den angefochtenen Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 12.12.2024 ersatzlos beheben

in eventu

- c. den angefochtenen Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 12.12.2024
 - i. wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes

in eventu

- ii. wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

in eventu

- iii. wegen Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung

aufheben.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.02.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Eingangs sei anzumerken, dass die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gerichtet sei.

Gemäß § 262 Abs. 1 BAO sei über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen habe, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO habe die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt werde und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlege.

Da in der gegenständlichen Beschwerde vom 16.01.2025 nicht dezidiert beantragt werde, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung unterbleiben solle, ergehe, ungeachtet der Adressierung an das Bundesfinanzgericht, diese Beschwerdeverentscheidung von der Abgabenbehörde.

Die Beschwerde richte sich gegen den oben genannten Haftungsbescheid mit folgender Begründung:

Der Bescheid sei wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung aufzuheben:

1. Die Begründung der Abgabenbehörde sei mangelhaft, weil diese zu pauschal sei. Das Verschulden der Partei sei nicht dargelegt worden, wodurch der Haftungsbescheid vom 12.12.2024 nicht nachprüfbar sei, womit auch das Parteiengehör verletzt worden wäre.
2. Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, den Sachverhalt vom Amts wegen zu ermitteln und entsprechende Feststellungen zu treffen.
3. Die Stellungnahme vom 27.11.2024 und die darin enthaltenen Unterlagen seien nicht entsprechend gewürdigt worden.
4. Die Abgabenbehörde habe die Ermessensübung nicht näher erläutert und lediglich den Sachverhalt wiedergegeben und in einem Satz darauf hingewiesen, dass keine Aufstellung vorgelegt worden sei, aus der hervorgehe, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet habe.

Hierzu sei seitens der Abgabenbehörde festzustellen:

Der Bf. sei seit D-3 Geschäftsführer der G-1.

Am D-1 sei ein Konkursverfahren bei der Gesellschaft eröffnet worden. Die Abgabenbehörde habe bis dato € 30.212,09 unbedingte Konkursforderungen und € 23.761,51 bedingte Konkursforderungen im Insolvenzverfahren angemeldet.

Am 27.08.2024 habe die Abgabenbehörde dem Geschäftsführer einen Haftungsprüfungsvorhalt zukommen lassen. In diesem sei er auf eine mögliche Haftungsinanspruchnahme hingewiesen und aufgefordert worden, zu verschiedenen Punkten Stellung zu beziehen.

Am 27.11.2024 sei die Stellungnahme der Partei via E-Mail eingelangt. Im Anhang der E-Mail seien folgende Unterlagen enthalten gewesen:

- Überweisungen Körperschaften (darin seien diverse Zahlungen an das Finanzamt, ÖGK, Löhne, Versicherungen, „Diverse“ der Jahre 2021 bis 2024)
- Zahlungen 2022 (diverse Zahlungen des Jahres 2022)
- Zahlungen 2023 (diverse Zahlungen des Jahres 2023)
- Zahlungen 2024 (diverse Zahlungen des Jahres 2024)
- Offene Rechnungen (diverse offene Rechnungen des Jahres 2024, eine Summe der offenen Rechnungen 2022-2024)
- Liste offene Aufträge 1 (offene Aufträge des Jahres 2023)

- Liste ausständige Zahlungen (Liste mit vier offenen Positionen)
- Zessionsvertrag (mit Kreditgeber Hypo-Bank Burgenland AG)

Am 12.12.2024 habe die Abgabenbehörde den bekämpften Haftungsbescheid erlassen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde habe sich der Vertreter mit der Stellungnahme vom 27.11.2024 nicht von der Haftungsinanspruchnahme exkulpieren können.

Demnach habe die Abgabenbehörde den Haftungsschuldner zu einer Haftungssumme von € 21.639,17 herangezogen. Laut RSa-Rückschein sei der Bescheid am 16.12.2024 der Partei zugestellt worden. Fristgerecht sei am 16.01.2025 die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid eingelangt.

In der Beschwerde werde eine ergänzende Stellungnahme zu den erfolgten Zahlungen abgegeben. Als Beilage waren folgenden Unterlagen der Beschwerde beigelegt:

- ER-Liste 2021-2024 (Beilage ./A)
- OP-Liste 2022-2024 (Beilage ./B)
- OP-Liste G-3 (Beilage ./C)
- ÜW - FA, ÖGK, GEM, VERS, DIV (Beilage ./D) und
- Umsatzübersicht (Beilage ./E).

Aus diesen solle hervorgehen, dass nicht ausreichend Geldmittel vorhanden gewesen seien, um sämtliche Forderungen vollständig bedienen zu können.

Dieser Sachverhalt sei unter Zugrundelegung der Aktenlage und unter Berücksichtigung der Beschwerdeeinwendungen wie folgt rechtlich zu würdigen gewesen:

1. Mangelnde Begründung

In der Beschwerde beanstandete die Partei wiederholt einen Passus, der nach ihrer Ansicht, eine „Pauschalbehauptung“ darstelle („...keine Aufstellung vorgelegt, aus der hervorgeht, über welche finanzielle Mittel die Primärschuldnerin zu diesem Zeitpunkt verfügt und wie sie diese Mittel verwendet hat...“). Hierbei lasse die Partei allerdings den Kontext der restlichen Bescheidbegründung bzw. des vollständigen Passus außer Acht:

In der Bescheidbegründung vom 12.12.2024 sei die Partei darüber informiert worden, warum die Abgabenbehörde die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO als gegeben ansehe.

Bezogen auf die schuldhafte Pflichtverletzung, sei (sowie bereits im Haftungsprüfungsverfahren) ausgeführt worden, dass der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung vom Vertreter erbracht werden müsse und dass dieser in entsprechender Form zu erfolgen habe:

„Das Gleichbehandlungsgebot bedeutet, dass sämtliche Gläubiger mit derselben Quote befriedigt werden. D.h. um dem Gleichbehandlungsgebot nachzukommen, müssen sämtliche Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag den zu diesem Zeitpunkt verfügbaren finanziellen Mitteln gegenübergestellt werden. Mit der daraus resultierenden Quote sind sodann alle Gläubiger gleichmäßig zu befriedigen.“

In der Stellungnahme vom 27.11.2024 sei allerdings keine Gegenüberstellung der Mittel und Verbindlichkeiten erfolgt, es sei lediglich ein Konvolut an Unterlagen übermittelt und die pauschale Behauptung abgegeben worden, dass es zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen sei. In keiner Form sei dargelegt worden, welche quotenmäßige oder betragsmäßige Befriedigung der Abgabengläubiger in Vergleich zu den anderen Gläubigern erhalten haben solle (vgl. VwGH 20.9.2023, 2023/13/0050). Die Unterlagen dokumentierten die Zahlungen der Primärschuldnerin und legten nicht dar, wie diese geleisteten Zahlungen auch den verfügbaren Mitteln entsprochen haben sollten (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0110). Somit habe die Abgabenbehörde die pauschale Behauptung aus der Stellungnahme, dass es zu keiner Ungleichbehandlung gekommen sei, nicht überprüfen können und gemäß der Rechtsprechung des VwGH von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen dürfen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263).

Auf diese Verpflichtung des Vertreters sei die Partei in der Bescheidbegründung hingewiesen worden, weshalb der Vorwurf der „Willkür“ oder einer unzureichenden „pauschalen Begründung“ von der Abgabenbehörde dezidiert verneint werde.

Die Abgabenbehörde sehe auch keine Verletzung des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO gegeben, weil der Partei durchaus Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen eingeräumt worden sei. Wenn der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung, trotz erfolgter Belehrung im Haftungsprüfungsvorhalt, nicht ordnungsgemäß erfolgt sei, erkenne die Behörde hier keinen Verfahrensfehler.

2. Unterlassene Sachverhaltsermittlung

Nach gängiger Rechtsprechung des VwGH habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe (vgl. VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001; vgl. VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Dem Vertreter obliege daher die qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht, bei der die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber der erhöhten Mitwirkungspflicht der Partei in den Hintergrund tritt (vgl. VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034). Die Abgabenbehörde habe daher nicht von Amts wegen Erhebungen anzustellen, ob der Abgabengläubiger nicht benachteiligt worden sei. Ein solcher von der Partei beantragte Beweis laufe auf einen unzulässigen Erkundungsbeweis hinaus (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0082). Demzufolge habe, entgegen der Auffassung in der Beschwerde, nicht die Abgabenbehörde eine

schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters nachzuweisen, sondern dieser ein (angenommenes) Verschulden zu entkräften.

Zwar werde die Behörde nicht vollends von jeder Ermittlungspflicht entbunden, sondern müsse erforderlichenfalls den Vertreter zur Präzisierung auffordern und Beweise abverlangen. Allerdings auch nur dann, wenn der Vertreter der Gesellschaft das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung vorbringe (vgl. VwGH 26.8.2024, 2024/13/0023). Nach Ansicht der Abgabenbehörde werde im gegenständlichen Fall diesem Umstand nicht Rechnung getragen: In der Beantwortung des Haftungsprüfungsvorhalts vom 27.11.2024 sei lediglich mitgeteilt worden, dass es zu keiner Gläubigerbevorzugung gekommen sei. Mit der pauschalen Ausführung, dass kein Gläubiger bevorzugt worden sei, komme der Vertreter weder dem Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nach (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049) noch werde mangels konkreter Behauptung der Partei über die Verwendung der Mittel eine Ermittlungspflicht ausgelöst (vgl. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; vgl. BFG 18.6.2024, RV/7101890/2024).

Auch die eingebrachten Unterlagen dienten nicht dazu, eine weitergehende Ermittlungspflicht der Behörde auszulösen, weil diese zu unkonkret seien (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127), da sie nur Auskunft über erfolgte Zahlungen und diverse offene Rechnungen gäben, aber keinerlei Anhaltspunkte enthielten, dass Mittel zur Abgabentrachtung gefehlt hätten (vgl. VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259): Es sei in keiner Weise ersichtlich, wie hoch die bedienten Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten gewesen und ob andere Forderungen entrichtet worden seien, die zumindest anteilig für die Abgabenverbindlichkeiten hätten verwendet werden müssen. Die Partei sei bereits im Haftungsprüfungsvorhalt vom 27.08.2024 über diese Anforderungen für den Nachweis aufgeklärt worden. Da diesem Mindestmaß nicht entsprochen worden sei, sei auch kein neuerlicher Ergänzungsvorhalt (mit identem Inhalt) zu versenden gewesen, um abermals eine entsprechende Berechnung zu verlangen.

Die Partei erkenne daher die Rechtslage, wenn sie im gegenständlichen Verfahren von einer unterlassenen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde ausgehe.

3. Übermittelte Unterlagen

Im Haftungsbescheid seien konkrete Feststellungen getroffen worden, warum eine vollständige Gleichbehandlung des Abgabengläubigers aufgrund der Stellungnahme vom 27.11.2024 nicht glaubhaft erscheine. Entgegen der Ansicht in der Beschwerde seien die Unterlagen vom 27.11.2024 sehr wohl gewürdigt worden. Im Rahmen dessen sei allerdings festgestellt worden, dass die eingebrachten Aufzeichnungen nicht den Voraussetzungen für einen ordnungsgemäßen Gläubigergleichbehandlungsnachweis entsprächen (siehe Punkt 1 zur „mangelnden Begründung“).

Außerdem sei im Haftungsbescheid auf diverse Zahlungen Bezug genommen und aufgezeigt worden, warum für die Abgabenbehörde die behauptete vollständige Gleichbehandlung aller Gläubiger anzuzweifeln sei: „In der Aufstellung „Überweisungen Körperschaften“ gehe hervor, dass im Jahr 2023 in den Monaten 04/2023, 05/2023, 06/2023, 07/2023, 10/2023, 11/2023 und 12/2023 (10/2023, 11/2023 und 12/2023 seien Fälligkeiten laut Haftungsprüfungsvorhalt) jeweils ein Betrag von € 5.400,00 an die G-2 geleistet worden sei. Es sei davon auszugehen, dass der als „Miete“ deklarierte Betrag nicht anteilig, sondern zur Gänze bezahlt worden sei.

Wenn die Partei vermeine, dass der Nachweis aus den übermittelten Unterlagen „ausreichend“ dargelegt worden sei, sei dem zu entgegnen, dass das Übermitteln eines Konvoluts an Unterlagen keinen geeigneten Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung darstelle (vgl. VwGH 7.6.2001, 98/15/0075; vgl. VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137). Eine betragsmäßige und quotenmäßige Darstellung, welchen Anteil der Mittel der Abgabengläubiger im Vergleich zu den anderen Gläubigern erhalten habe, sei weder mit der Stellungnahme noch in der Beschwerde Rechnung getragen worden.

Bezugnehmend auf die Ergänzungen in der Beschwerde werde ausgeführt, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde diese die Vermutung einer Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht entkräfteten: So werde auf die Ausführung in der Beschwerde verwiesen, dass nicht ausreichend Geldmittel vorhanden gewesen seien, um sämtliche Forderungen vollständig zu bedienen. Demnach werde eingestanden, dass grundsätzlich nicht alle Gläubiger gleichbehandelt und manche nicht vollständig bedient worden seien. Trotzdem sei in der Beschwerde keine Berechnung der entsprechenden Quoten erfolgt, obwohl die Partei wiederholt im Haftungsprüfungsvorhalt und im Haftungsbescheid auf die Notwendigkeit dieser Berechnung hingewiesen worden sei.

Auch wenn die Abgabenbehörde nicht die Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nachweisen müsse, deuteten dennoch Indizien auf solche hin: Beispielsweise sei aus der ergänzenden Anlage in der Beschwerde „Umsatzübersicht (Beilage ./E)“ ersichtlich, dass im Zeitraum 01.01.2024 bis D-1 dem Abgabengläubiger eine einzige Zahlung in Höhe von € 2.601,00 zugekommen sei (bei einem Rückstand € 31.205,26 am Abgabenkonto), während die anderen Gläubiger Auszahlungen von gesamt € 139.003,55 erhalten hätten. Dies lasse eine quotenmäßige Gleichbehandlung des Abgabengläubigers anzweifeln, wobei mangels weiterer Angaben (Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten; etwaige weitere Mittel) keine dezidierten Feststellungen seitens der Behörde getroffen werden könnten.

Da jedenfalls auch die Beschwerde eine Ungleichbehandlung des Abgabengläubigers nicht widerlegen habe können, habe die Abgabenbehörde weiterhin zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen dürfen (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Überdies könne die Abgabenbehörde aufgrund des nicht bzw. unzureichend erbrachten Nachweises die von der

Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 27.05.2020, 2020/13/0027; vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108).

Bezugnehmend auf die ins Treffen geführte Zahlungsvereinbarung werde ausgeführt, dass diese keine schuldbefreiende Wirkung entfalte, wenn sich der Vertreter nicht an die darin getroffenen Vereinbarungen halte (vgl. BFG 22.2.2018, RV/7105337/2017). Die bewilligten Zahlungserleichterungen vom 09.08.2023 und 16.01.2024 seien jeweils aufgrund eines Terminverlustes gemäß § 230 Abs. 5 BAO erloschen, womit weiterhin von der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters ausgegangen werde.

4. Ermessen

Bezugnehmend auf die in der Beschwerde beanstandete und „ohne nähere Erklärung“ ergangene Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO werde ausgeführt, dass diese sehr wohl im Haftungsbescheid ordnungsgemäß begründet worden sei:

„Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 80 Abs.1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtignte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ ist insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Vertreterhaftung für den praktischen Vollzug der Abgabengesetze ein unerlässliches Element des Abgabenausfalls darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Pflichtverletzungen des Vertreters (§ 80 BAO) in der Entrichtung der Abgaben nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabeneinhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Persönliche Umstände des Haftenden sind im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).“

Es sei für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich, an welcher Stelle im Haftungsbescheid der beanstandete Passus in Bezug auf die Ermessensübung zu finden sein solle. Daher sehe die Behörde keine Veranlassung, von der getroffenen Ermessensentscheidung abzugehen. Die Abgabenbehörde verweise daher in ihrer neuerlichen Ermessensübung weiterhin auf die eben angeführte Erklärung vom Haftungsbescheid vom 12.12.2024.

Es sei daher wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 19.03.2025 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

---//---

Mit Schreiben vom 18.08.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf., innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens einen ordnungsgemäßen Gleichbehandlungsnachweis für den Zeitraum ab der nachstehenden Fälligkeit der jeweiligen Abgabe bis D-4 (Eröffnung des Konkursverfahrens) mit Berechnung der Ungleichbehandlungsquote für die (nach dem Grundsatz der Akzessorietät und unter Berücksichtigung der teilweise äußerst geringen Beträge sowie Außerachtlassung der Lohnsteuer 11/2023 für die Gleichbehandlung) nachstehenden Abgaben gesondert zu erbringen sowie die Höhe der liquiden Mittel durch Vorlage des Kassabuches und der betrieblichen Bankkonten nachzuweisen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	09/2023	3.199,69	15.11.2023
Umsatzsteuer	10/2023	5.868,33	15.12.2023
Dienstgeberbeitrag	11/2023	985,40	15.12.2023
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2023	95,83	15.12.2023
Körperschaftsteuer	2022	500,00	02.01.2024
Umsatzsteuer	11/2023	7.200,69	15.01.2024

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 hätte, 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 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens, wobei sämtliche liquide

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

Hinweis zur Berechnung (je Abgabe bzw. Fälligkeitszeitraum):

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 legte der Bf. am 02.10.2025 Unterlagen zum Beweis der Gläubigergleichbehandlung vor (Umsätze Girokonto, Kassabuch 2023 und 2024 sowie eine tabellarische Aufstellung der Verbindlichkeiten und liquiden Mittel samt Berechnung des Quotenschadens) und führte aus:

Die tabellarische Aufstellung der Verbindlichkeiten und liquiden Mittel samt Berechnung des Quotenschadens belege detailliert die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger.

Insbesondere ergebe sich aus der Berechnung, dass der Quotenschaden im gesamten Zeitraum negativ gewesen sei, dass also keine Benachteiligung des Finanzamts eingetreten sei. Ein negativer Quotenschaden zeige, dass das Finanzamt im Verhältnis zu anderen Gläubigern sogar einen Übergenuss erhalten habe – es sei somit nicht schlechter-, sondern bessergestellt worden.

Die vorgelegten Zahlen und Quoten verdeutlichten, dass am jeweiligen Fälligkeitstag keine zu geringe Befriedigung der Abgabenforderungen erfolgt sei, sondern der Erhaltungsgrad der Forderungen des Finanzamts über dem Gläubigerdurchschnitt gelegen sei. Aus diesen Berechnungen ergebe sich eindeutig, dass das Gleichbehandlungsgebot eingehalten worden sei und keine Schlechterstellung des Finanzamts vorliege.

---//---

Da der vorgelegte Gleichbehandlungsnachweis nicht den Vorgaben der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspreche, wurde der Bf. mit Schreiben vom 07.10.2025 nochmals

ersucht, einen ordnungsgemäßen Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erstellen und zutreffende Quoten zu errechnen:

Dabei wäre nämlich pro Fälligkeitszeitpunkt der haftungsgegenständlichen Abgaben eine Betrachtung für die jeweiligen Zeiträume ab der Fälligkeit der aufgelisteten Abgaben bis jeweils zum D-4 (dem Tag der Eröffnung des Konkursverfahrens) anzustellen gewesen und nicht die bloße Anführung der Geschäftsdaten zu einzelnen fixen Terminen.

So gehörten zu den liquiden Mitteln der Kassastand und der noch ausschöpfbare Kreditrahmen zum jeweiligen Fälligkeitstag sowie dann in weiterer Folge alle Zahlungseingänge (bar oder auf das Bankkonto) bis zur Konkurseröffnung, insgesamt seien somit vier Zeiträume zu berechnen.

Ebenso sei bei den Verbindlichkeiten zwar von den zu den jeweiligen Fälligkeitstagen aushaftenden Beträgen auszugehen, wobei jedoch auch die danach bis zur Konkurseröffnung neu entstandenen Verbindlichkeiten, sowohl die unberichtigten als auch die entrichteten (Zug-um-Zug-Geschäfte), zu berücksichtigen seien (laut Kassabuch und Bankkonto).

Das Bankkonto wie auch das Kassabuch seien zwar vorgelegt worden, allerdings sei es Aufgabe des Haftungspflichtigen, einen ordnungsgemäßen Gleichbehandlungsnachweis zu erstellen und die richtigen Quoten zu berechnen, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

---//---

Mit Schreiben vom 10.11.2025 (unleserliche PDF-Datei im Anhang) bzw. eMail vom 14.11.2025 (diesmal leserliche Excel-Datei im Anhang) übermittelte der Vertreter des Bf. einen Gleichbehandlungsnachweis, der Gesamtquoten von 47,61% im Zeitraum vom 15.11.2023 bis D-4, 29,26% im Zeitraum vom 15.12.2023 bis D-4, 26,34% im Zeitraum vom 02.01.2024 bis D-4 und 28,43% im Zeitraum vom 15.01.2024 bis D-4 auswies. Die Abgabenquote wurde jeweils mit 0% angegeben.

---//---

Mit Schreiben vom 12.03.2026 zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise 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 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.

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 Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Lohnsteuer 2022 wurden bescheidmäßig festgesetzt und haften mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2022 noch unberichtigt aus. Hingegen wurden die Umsatzsteuern 08-11/2023 sowie Lohnabgaben 11-12/2023 selbst bemessen und dem Finanzamt gemeldet.

Da die haftungsgegenständlichen Abgaben zum Teil entrichtet sind und 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), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), kommen – auch unter Berücksichtigung der teilweise für eine schuldhafte Pflichtverletzung zu geringfügiger Abgaben – nunmehr lediglich folgende Abgaben zur Haftungsinanspruchnahme in Frage:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	09/2023	3.199,69	15.11.2023
Umsatzsteuer	10/2023	5.868,33	15.12.2023
Lohnsteuer	11/2023	1.995,30	15.12.2023
Dienstgeberbeitrag	11/2023	985,40	15.12.2023
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2023	95,83	15.12.2023
Körperschaftsteuer	2022	500,00	02.01.2024
Umsatzsteuer	11/2023	7.200,69	15.01.2024

gesamt	19.845,24	
--------	-----------	--

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 in Höhe von 98% fest, da im über das Vermögen der G-1 am D-4 eröffneten Insolvenzverfahren der mit einer Quote von 2% bekanntgegebene Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters mit Beschluss des Landesgerichtes LG-1 vom D-5 genehmigt wurde.

Vertreter

Aktenkundig war der Bf. im Zeitraum D-3 bis D-4 (Konkurseröffnung) Geschäftsführer der genannten GmbH.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Somit oblag ihm in diesem Zeitraum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005).

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).

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).

Aus dem Vorliegen des am 27.01.2023 abgeschlossenen Zessionsvertrages, mit dem der kreditgebenden Bank sämtliche der Gesellschaft zustehenden Forderungen zediert wurden, lässt sich allerdings nichts gewinnen, weil nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages dann eine

Pflichtverletzung darstellt, wenn der Geschäftsführer damit rechnen muss, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden der GmbH, zu entziehen. Der Abschluss eines Zessionsvertrages ist dem Vertreter der Gesellschaft als Pflichtverletzung somit bereits vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt wird (VwGH 25.6.2025, Ra 2024/13/0063).

Auch der Einwand des Bf., dass er im Falle von Zahlungsproblemen um Stundung oder Ratenzahlung angesucht hätte, kann ihn nicht exkulpieren. 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).

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).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

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).

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, war es gelegen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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 dem jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben bis zur Konkurseröffnung hat der Bf. hinsichtlich der Gesamtquoten, die sich in den jeweiligen Betrachtungszeiträumen ergaben, nachvollziehbar aufgestellt. Die mit jeweils 0% angegebenen Abgabenquoten entsprechen zwar nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, konnten aber vom Bundesfinanzgericht anhand des Abgabekontos selbst ermittelt werden:

<i>Zeitraum</i>	<i>Liquide Mittel</i>	<i>Gesamtverbindlichkeiten</i>	<i>Gesamtquote</i>
15.11.2023 - D-4	201.461,15	423.120,45	47,61%
15.12.2023 - D-4	86.075,78	294.216,36	29,26%
02.01.2023 - D-4	66.961,22	254.176,49	26,34%
15.01.2023 - D-4	68.284,03	240.170,49	28,43%

<i>Zeitraum</i>	<i>FA-Zahlungen</i>	<i>Abgabenverbindlichkeiten</i>	<i>Abgabenquote</i>
15.11.2023 - D-4	12.000,79	41.676,86	28,79%
15.12.2023 - D-4	7.109,03	36.785,11	19,33%
02.01.2023 - D-4	4.126,03	33.802,10	12,21%
15.01.2023 - D-4	4.126,03	33.802,10	12,21%

<i>Zeitraum</i>	<i>Gesamtquote</i>	<i>Abgabenquote</i>	<i>Benachteiligung</i>
15.11.2023 - D-4	47,61%	28,79%	18,82%
15.12.2023 - D-4	29,26%	19,33%	9,93%
02.01.2023 - D-4	26,34%	12,21%	14,13%
15.01.2023 - D-4	28,43%	12,21%	16,22%

Im Hinblick auf die erfolgte Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden somit in Betracht, allerdings nicht für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer, für die Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da 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.

Verbleibende Abgaben daher:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>	<i>Ungleichbehandlungsquote</i>	<i>Verbleibt vorläufig</i>
U 09/2023	15.11.2023 - D-4	3.199,69	18,82%	602,18
U 10/2023	15.12.2023 - D-4	5.868,33	9,93%	582,73
L 11/2023	15.12.2023 - D-4	1.995,30	---	1.995,30
DB 11/2023	15.12.2023 - D-4	985,40	9,93%	97,85
DZ 11/2023	15.12.2023 - D-4	95,83	9,93%	9,52
K 2022	02.01.2024 - D-4	500,00	14,13%	70,65
U 11/2023	15.01.2024 - D-4	7.200,69	16,22%	1.167,95
gesamt				4.526,18

Da davon noch die in Höhe von 2% erzielte Konkursquote abzuziehen ist, verbleiben folgende Beträge:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Verbleibt endgültig</i>
Umsatzsteuer	09/2023	590,14
Umsatzsteuer	10/2023	571,08
Lohnsteuer	11/2023	1.955,39
Dienstgeberbeitrag	11/2023	95,89
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2023	9,33
Körperschaftsteuer	2022	69,24
Umsatzsteuer	11/2023	1.144,59
gesamt		4.435,66

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 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).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 4.435,66 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 im gegenständlichen Fall nicht vor, da die Entscheidung vielmehr der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 12. März 2026