

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TKT RECHTSANWÄLTE TUSEK KRENN TRUNEZ GMBH, Stadtplatz 21 Tür 5, 4150 Rohrbach-Berg, über die Beschwerde vom 11. Oktober 2023 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. September 2023, Steuernummer ***StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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 **Schreiben vom 13.03.2023** teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass um Ergänzungen in Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für die Abgabenschulden der Firma ***P*** GmbH (Primärschuldnerin) ersucht werde.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin nach Berücksichtigung der Quote des Sanierungsplans bei dieser uneinbringlich seien.

Der Beschwerdeführer möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass die Abgaben entrichtet würden. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes zu beweisen.

Mit **Haftungsbescheid vom 13.09.2023** wurde die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 47.646,36 € gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemacht.

Begründend wurde ausgeführt, dass mit Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom tt.11.2022 das Sanierungsverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet worden sei. Die Beträge, welche die Sanierungsplanquote von 20 % übersteigen würden, seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der Beschwerdeführer sei seit 05.10.2013 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen und hätte in dieser Zeit die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen gehabt.

Das Schreiben vom 13.03.2023 sei bislang nicht beantwortet worden.

Nach Darlegung der Rechtslage wurde unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass den Vertreter eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast treffen würde. Der Geschäftsführer würde für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann haften, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten nicht ausreichen würden, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären. Andernfalls hafte der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze.

Im Rahmen des Ermessens wurde dargelegt, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches darstelle. Die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles stelle ein wesentliches Ermessenskriterium dar, das bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung im Allgemeinen gegenüber allfälligen Billigkeitsgründen überwiegen würde. Selbst Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Geschäftsführers stehe der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen, weil die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen zulässig sei.

Die Umsatzsteuern 12/20, 02/21 und 08/22 seien mittels elektronischer Voranmeldung von der Primärschuldnerin bekanntgegeben worden. Den Lohnabgaben 12/20, 01-05/21 und der Kammerumlage 10-12/20, 01-03/21 würde eine durch die Primärschuldnerin vorgenommene Selbstberechnung zugrunde liegen.

Dem Haftungsbescheid wurden folgende Unterlagen angeschlossen: Rückstandsaufgliederung, Festsetzung der Umsatzsteuer 09/20, 11/20, Körperschaftsteuerbescheid 2019, Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2021 und Folgejahre, Stundungszinsenbescheid 2021 und 2022.

In der vom ausgewiesenen Vertreter eingebrachten **Beschwerde vom 11.10.2023** wurde dargelegt, dass der Beschwerdeführer seit 05.10.2013 handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***p*** GmbH gewesen sei. Das Sanierungsverfahren sei durch Abschluss eines Sanierungsplanes beendet worden. Die Gläubiger hätten eine Quote von 20 % erhalten. Zum Zeitpunkt der Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer 09/2020, 11/2020, 12/2020, 02/2021 und 08/2022 seien der Gesellschaft keine ausreichenden liquiden Mittel zur Verfügung gestanden. Zum Beweis der mangelnden Liquidität werde für den Zeitraum 16.11.2020 bis 18.07.2022 eine EXCEL Tabelle des Betriebsmittelkontos vorgelegt. Aufgrund der COVID-19 Situation sei es im Unternehmen zu Umsatzeinbußen durch Verzögerungen bei Projekten und Problemen bei diversen Projektabwicklungen gekommen. Diese Umsatzeinbußen hätten zu Liquiditätsengpässen geführt. Der Beschwerdeführer habe auf die Situation dadurch reagiert, dass er den Personaleinsatz

optimiert und die Gehälter an die Mitarbeiter nicht mehr zur Gänze, sondern in Teilzahlungen, ausbezahlt habe. Dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung folgend seien auch die Lieferanten nicht mehr zur Gänze, sondern nur mehr anteilig befriedigt worden. Mit dem Finanzamt seien Zahlungserleichterungen abgeschlossen worden und der Beschwerdeführer habe darauf geachtet, dass durch die Zahlungen an das Finanzamt der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung eingehalten werde.

Bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt wäre es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen, die Zahlungen an das Finanzamt zur Gänze zu leisten. Er hätte dadurch andere Gläubiger benachteiligt.

Der Beschwerdeführer habe das Finanzamt immer wieder um Zahlungserleichterungen ersucht und habe im Zeitraum von 16.11.2020 bis 15.07.2022 sehr wohl Zahlungen an das Finanzamt geleistet. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung sei eingehalten worden, sodass dem Finanzamt auch kein Quotenschaden entstanden sei.

Die Umsatzsteuervoranmeldung 10/2020 in der Höhe von 7.147,06 € sei durch Verrechnung am 30.11.2020 beglichen worden.

Für das Jahr 2021 seien alle Umsatzsteuervorauszahlungen - bis auf 02/2021 – bezahlt bzw. durch Verrechnung beglichen worden. Im ersten Quartal 2021 hätten die Einnahmen 39.886,49 € und die Ausgaben 42.851,84 € betragen. Die Bezahlung der UVA sei daher mangels liquider Mittel zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen.

Folgende Umsatzsteuern seien (zum Teil durch Verrechnungen) bezahlt worden:

UVA 01/2021	2.573,11 €
UVA 03/2021	1.958,67 €
UVA 04/2021	6.231,83 €
UVA 05/2021	4.935,82 €
UVA 06/2021	643,82 €
UVA 07/2021	7.263,53 €
UVA 08/2021	704,75 €
UVA 09/2021	1.700,00 €
UVA 10/2021	4.831,11 €
UVA 11/2021	4.349,17 €
UVA 12/2021	22.380,49 €

Die UVA 08/2022 sei nicht mehr bezahlt worden, weil am tt.11.2022 das Sanierungsverfahren eröffnet worden sei. Eine Zahlung dieser UVA hätte einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz bedeutet. Diese Zahlung wäre ohnedies anfechtbar gewesen, sodass eine Haftung des Beschwerdeführers nicht bestehe. Im Zeitraum 01.07.2022 bis 18.07.2022 hätten die Einnahmen 39.808,67 € und die Ausgaben 67.850,63 € betragen. Der Gesellschaft seien keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden.

Die Körperschaftsteuer für 2019, welche am 15.02.2021 fällig geworden sei, konnte nicht bezahlt werden, weil bei der Primärschuldnerin keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen seien. Die Ausgaben seien zu diesem Zeitpunkt höher gewesen als die Einnahmen. Das sei dem Finanzamt auch bekannt gewesen, da dieses mit der Primärschuldnerin Zahlungserleichterungen vereinbart hätte. Entsprechend der vorhandenen Geldmittel und vor dem Hintergrund der Gläubigergleichbehandlung habe der Geschäftsführer im Jahr 2021 Raten an das Finanzamt bezahlt.

Den Beschwerdeführer würde kein Verschulden an der Nichtabfuhr treffen. Die liquiden Mittel im Haftungszeitraum hätten zu keiner Zeit ausgereicht, um sämtliche fällige Verbindlichkeiten zu tilgen. Der Geschäftsführer habe demnach nicht schuldhaft gehandelt, weil die Primärschuldnerin über keine Mittel verfügt habe, um sämtliche Verbindlichkeiten zu bedienen. Das wäre der einzige Grund, warum die Abgaben nicht vollständig bezahlt worden seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach judiziert habe, komme es im Abgabenrecht nur darauf an, ob der Gesellschaft im Zeitpunkt der Fälligkeit ausreichende Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien und der Geschäftsführer diese Mittel nicht zur Deckung der Abgabenrückstände verwendet habe.

Der Grund für die spätere Zahlungsunfähigkeit, die dann zur Einleitung eines Sanierungsverfahrens geführt habe, wäre, dass weder die Bank noch die Gesellschafter weitere Geldmittel zur Verfügung gestellt hätten. Der Beschwerdeführer habe selbst zum Teil auf die Auszahlung seines Geschäftsführergehaltes verzichtet.

Aus der beiliegenden Aufstellung über Zahlungen an das Finanzamt würde sich ergeben, dass die Gesellschaft im Zeitraum November 2020 bis August 2022 185.509,95 € an das Finanzamt bezahlt habe.

Aus dieser Aufstellung und aus der Übersicht über das Betriebsmittelkonto würde sich ergeben, dass dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der ****P**** GmbH keinerlei Geldmittel zur Verfügung gestanden hätten, mit denen er die Abgaben hätte bezahlen können. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung sei eingehalten worden, weil der Beschwerdeführer auch keine anderen Gläubiger zur Aufrechterhaltung des Betriebes zur Gänze befriedigt habe. Der Beschwerdeführer habe keine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt, der Haftungsbescheid sei ersatzlos aufzuheben.

Mit **Schreiben vom 02.01.2024** ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Beschwerde. Es möge eine Liste sämtlicher Gläubiger der Primärschuldnerin mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen und der genauen

Höhe dieser Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung, beginnend mit dem Tag der ersten Abgabefälligkeit (16.11.2020), müssten auch die an die einzelnen Gläubiger geleisteten Zahlungen einschließlich der Zahlungen an jene Gläubiger, deren Forderungen zur Gänze bezahlt worden seien, enthalten sein. Außerdem seien alle im Zeitraum von 16.11.2020 (erste Abgabefälligkeit) bis zum 18.07.2022 (letzte Abgabefälligkeit) verfügbar gewesenen liquiden Mittel der Primärschuldnerin in betraglicher Höhe anzuführen, um für den maßgeblichen Zeitraum einerseits die Frage des Fehlens ausreichender Zahlungsmittel zur Abdeckung aller Verbindlichkeiten und andererseits die Frage der Gläubigergleichbehandlung während dieser Zeit rechnerisch überprüfen zu können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.05.2024** wurde die Beschwerde vom 11.10.2023 als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der Rechtslage und des bisherigen Ablauf des Verfahrens wurde darauf hingewiesen, dass in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 08/2022 nur dann die Gefahr der Anfechtung durch den Insolvenzverwalter bestanden hätte, wenn das Finanzamt zum Fälligkeitstag 17.10.2022 prozentuell mehr als die restlichen Gläubiger erhalten hätte, was nicht nachgewiesen worden sei. Es sei jedoch richtig, dass diese Zahlung in der Insolvenz anfechtbar gewesen wäre und in diesem Fall dann auch kein kausaler Zusammenhang mit einer schuldhaften Pflichtverletzung bestünde.

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass die Ausgaben höher als die Einnahmen gewesen seien, was darauf schließen lasse, dass sehr viele Gläubiger bedient worden seien. Es sei aber nicht dargestellt worden, dass die Löhne bis inklusive 05/2022 zur Gänze ausbezahlt worden seien, dadurch sei bereits eine Gläubigergleichbehandlung gegeben. Daher müsse von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden.

Schließlich wurde in Zusammenhang mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG hingewiesen und darauf, dass laut Bericht der durchgeführten Außenprüfung Lohnabgaben erst ab 06/2022 Abfuhrdifferenzen (Gutschriften wegen nicht vollständig ausbezahlter Löhne) festgestellt worden seien.

Aufgrund der Gutschrift iHv 37.222,15 € aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2022 und der Umsatzsteuerzinsen 2022 würde sich der Rückstand auf 22.066,13 € vermindern.

Der Betrag, der die Sanierungsquote von 20 % übersteige, sei bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der haftungsgegenständliche Betrag betrage daher 17.652,90 €.

Der Beschwerdevorentscheidung angeschlossen wurde die Rückstandsaufgliederung vom 22.05.2024 über den Betrag von 22.066,13 €.

Im **Vorlageantrag vom 21.06.2024** wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass die Primärschuldnerin zum Zeitpunkt der Fälligkeiten nicht über ausreichende Geldmittel verfügt habe und die Abgabenverbindlichkeiten nicht infolge Verletzung abgabenrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers nicht eingebracht werden könnten.

Aus der beiliegenden EXCEL Tabelle würden sich die Gläubiger, die Verbindlichkeiten sowie die Zahlungen ergeben. Nicht unerwähnt bleiben solle, dass die Verbindlichkeiten auf Grund von

Schwierigkeiten durch COVID 19 mit 01/20 aufgebaut worden seien. Der Beschwerdeführer habe darauf reagiert und um Kurzarbeit sowie beim Finanzamt und bei der ÖGK um Zahlungserleichterungen angesucht. Das Finanzamt habe auch eine Zahlungserleichterung bewilligt und sei in Kenntnis der wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin gewesen. Aus der EXCEL Tabelle würde sich ergeben, dass zum Zeitpunkt der Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer 09/2020, 11/2020, 02/2021 und 08/2022 der Gesellschaft keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien.

Der Beschwerdeführer habe auf diese Situation dadurch reagiert, dass er den Personaleinsatz optimiert und die Gehälter an die Mitarbeiter nicht mehr zur Gänze sondern in Teilzahlungen ausbezahlt habe. Auch Lieferanten seien nicht mehr zur Gänze sondern nur anteilig befriedigt worden.

Bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt wäre es dem Geschäftsführer daher nicht möglich gewesen, die Zahlungen an das Finanzamt zur Gänze zu leisten. Er hätte dadurch die anderen Gläubiger benachteiligt.

Den Beschwerdeführer würde daher keine Schuld an der Nichtabfuhr treffen. Die liquiden Mittel im Haftungszeitraum hätten zu keiner Zeit ausgereicht, um sämtliche fälligen Verbindlichkeiten zu tilgen. Der Beschwerdeführer habe nicht schuldhaft gehandelt, weil die Primärschuldnerin zu dieser Zeit über keine Mittel verfügt habe, um sämtliche fälligen Verbindlichkeiten zu bedienen. Das wäre der einzige Grund, warum die Abgaben nicht vollständig bezahlt worden seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach judiziert habe, komme es im Abgabenrecht nur darauf an, ob der Gesellschaft im Zeitpunkt der Fälligkeit ausreichende Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden seien und der Geschäftsführer diese Mittel nicht zur Deckung der Abgabenrückstände verwendet habe.

Es wird daher die Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 23.01.2026** wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit **Schreiben vom 08.05.2026** wurde der beschwerdeführenden Partei mitgeteilt, dass die Gutschrift aus der Umsatzsteuerjahreserklärung 2022 (Bescheid vom 08.02.2024) in Höhe von 37.222,15 € gemäß § 214 Abs. 8 BAO mit der Umsatzsteuer 10/2022 zu verrechnen gewesen wäre.

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung sei dieser Betrag fälschlicherweise von der Haftungssumme abgezogen worden, obwohl die Umsatzsteuer 10/2022 gar nicht haftungsrelevant gewesen sei. Das bedeute, dass die Einschränkung des Haftungsbetrages im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung um diese Summe nicht richtig gewesen sei. Die relevante Haftungssumme betrage daher – wie im Erstbescheid – 47.646,36 €.

Es bestehe die Möglichkeit, dazu binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens Stellung zu nehmen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde dazu keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma ***P*** GmbH wurde mit der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom ***.2013 gegründet und unter der Nummer ***FBN*** in das Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom tt.11.2022 wurde das Sanierungsverfahren eröffnet und mit Beschluss vom tt.02.2023 der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt. Das Sanierungsverfahren wurde aufgehoben.

Die Sanierungsquote betrug 20 % und wurde in zwei Teilbeträgen von jeweils 11.947,97 € am 09.03.2023 und am 26.02.2025 entrichtet.

Der am ***.1983 geborene Beschwerdeführer war ab 05.10.2013 alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften derzeit in folgendem Ausmaß am Abgabenkonto der Primärschuldnerin unberichtigt aus:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in €
Umsatzsteuer	09/20	16.11.2020	1.984,00
Umsatzsteuer	11/20	14.01.2021	8,66
Umsatzsteuer	12/20	15.02.2021	8.159,14
Umsatzsteuer	02/21	15.04.2021	805,15
Umsatzsteuer	08/22	17.10.2022	12.852,57
Lohnsteuer	12/20	15.01.2021	709,98
Lohnsteuer	01/21	15.02.2021	1.728,10
Lohnsteuer	02/21	15.03.2021	1.660,65
Lohnsteuer	03/21	15.04.2021	1.785,46
Lohnsteuer	04/21	17.05.2021	1.816,05
Lohnsteuer	05/21	15.06.2021	1.745,45

Körperschaftsteuer	2019	15.02.2021	6.485,60
Körperschaftsteuer	04-06/21	17.05.2021	200,00
Körperschaftsteuer	10-12/21	15.11.2021	200,00
Körperschaftsteuer	01-03/22	15.02.2022	200,00
Körperschaftsteuer	04-06/22	16.05.2022	200,00
Körperschaftsteuer	07-09/22	16.08.2022	200,00
Kammerumlage	10-12/20	15.02.2021	39,18
Kammerumlage	01-03/21	17.05.2021	25,15
Dienstgeberbeitrag	12/20	15.01.2021	1.254,18
Dienstgeberbeitrag	01/21	15.02.2021	877,88
Dienstgeberbeitrag	02/21	15.03.2021	889,87
Dienstgeberbeitrag	03/21	15.04.2021	870,02
Dienstgeberbeitrag	04/21	17.05.2021	874,15
Dienstgeberbeitrag	05/21	16.08.2021	891,06
Zuschlag zum DB	12/20	15.01.2021	109,34
Zuschlag zum DB	01/21	15.02.2021	76,54
Zuschlag zum DB	02/21	15.03.2021	77,58
Zuschlag zum DB	03/21	15.04.2021	75,85
Zuschlag zum DB	04/21	17.05.2021	76,21
Zuschlag zum DB	05/21	15.06.2021	77,68
Stundungszinsen	2021	18.11.2021	303,92
Stundungszinsen	2022	18.07.2022	386,93
Summe			47.646,36

Die nunmehr aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin waren zwischen 16.11.2020 und 16.07.2022 fällig.

Der Beschwerdeführer hat nicht nachgewiesen, dass der Abgabengläubiger im Verhältnis zu den anderen Gläubigern nicht schlechter behandelt wurde bzw. in welchem Ausmaß die Abgabenverbindlichkeiten getilgt worden wären, wenn alle Gläubiger gleich behandelt worden wären.

Ab Fälligkeit der ersten haftungsrelevanten Abgabe (Umsatzsteuer 09/2020 mit Fälligkeit 16.11.2020) wurden von der Primärschuldnerin praktisch monatlich Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht, nämlich am 16.11.2020, 15.12.2020, 15.01.2021, 16.02.2021, 15.03.2021, 14.04.2021, 16.05.2021, 17.05.2021, 10.06.2021, 23.06.2021, 15.07.2021, 16.08.2021, 13.09.2021, 19.10.2022 und dann am 28.06.2022. Die Zahlungsvereinbarungen wurden nicht eingehalten, sodass regelmäßig Terminverlust eintrat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, den Parteivorbringen, Einsicht in das Firmenbuch und aus dem Abgabeninformationssystem.

Die Feststellungen in Zusammenhang mit der ***P*** GmbH ergeben sich im Wesentlichen aus der Firmenbuchabfrage zu FN ***FBN***.

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Verbindlichkeiten Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben. (VwGH vom 22.12.2015, Ra 2015/16/0128)

Im Erkenntnis vom 19.10.2017, Ra 2016/16/0097, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Vertreter für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann haftet, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuld im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen

Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen.

Die Beschwerdeführerin wurde erstmals mit Schreiben des Finanzamtes vom 13.03.2023 auf ihre Behauptungs- und Beweispflicht hingewiesen und aufgefordert die entsprechenden Unterlagen vorzulegen. Im Haftungsbescheid, im Ergänzungsersuchen vom 02.01.2024 und zuletzt im Vorlagebericht wurde jeweils ausführlich darauf hingewiesen, dass es am Beschwerdeführer liegt, die Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen bzw. eine Aufstellung vorzulegen, aus der hervorgeht, mit welcher Quote das Finanzamt zu befriedigen gewesen wäre, wenn alle Gläubiger gleich behandelt worden wären.

In weiterer Folge wurde im Haftungsbescheid vom 13.09.2023 und in der Beschwerdeentscheidung vom 22.05.2024, der nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 06.02.2025, Ra 2024/13/0121) Vorhaltecharakter zukommt, auf die Beweispflicht in Zusammenhang mit der Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes hingewiesen.

Im Rahmen der Beschwerde wurde eine EXCEL Tabelle des Betriebsmittelkontos vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass während des gesamten beschwerderelevanten Zeitraumes manche Gläubiger zu 100 % befriedigt wurden. Es wurden die Gehälter bezahlt, verschiedene Zug-um-Zug Geschäfte (zB Tanken, Mautgebühren, Laptoprucksack, Laptoptasche, etc.) getätigt und Kosten des laufenden Geschäftsbetriebes wie zB Miete, Grundgebühr Mobile Daten, Leasingraten, Vollkaskoversicherung, Rechtsschutzversicherung, Workshops, Sponsoring, Visitenkarten, Softwarelizenzen etc. bezahlt. Die im Rahmen des Vorlageantrages vorgelegte „Auflistung der Gläubigergleichbehandlung“ ist offensichtlich unvollständig, es fehlen jedenfalls die Zug-um-Zug-Geschäfte.

Es mag durchaus zutreffen, dass die finanziellen Mittel fehlten, um sämtliche Gläubiger zur Gänze zu befriedigen. Es wurde aber – obwohl mehrfach angefordert – keine vollständige Darstellung vorgelegt, aus der zweifelsfrei hervorgeht, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin zur Verfügung standen, welche Gläubiger mit welchen Forderungen dem gegenüberstanden und wie diese Mittel auf die Gläubiger verteilt wurden. Bis zuletzt ist der Beschwerdeführer eine Berechnung schuldig geblieben, aus der hervorgeht, in welchem Ausmaß die Abgabenverbindlichkeiten bedient worden wären, wenn sämtliche Gläubiger im gleichen prozentuellen Ausmaß befriedigt worden wären.

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass der Beschwerdeführer keinen Nachweis erbracht hat, aus dem hervorgeht, dass das Gleichbehandlungsgebot eingehalten worden wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.

Nach § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis des §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

3.1.1. Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer ab 05.10.2013 Geschäftsführerin der Primärschuldnerin war.

Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin war der Beschwerdeführer im haftungsrelevanten Zeitraum (15.02.2021 bis 16.08.2022) ihr abgabenrechtlicher Vertreter.

3.1.2. aushaftende Abgabenschuldigkeiten gegenüber der Primärschuldnerin

Die mit Haftungsbescheid vom 13.09.2023 geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberichtigt aus.

Der Umstand, dass im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 22.05.2024 eine unrichtige Verrechnung vorgenommen wurde, die nunmehr im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung richtig gestellt wird, wurde der beschwerdeführenden Partei mit Schreiben vom 08.05.2026, welches am 11.05.2026 der ausgewiesenen Vertretung zugestellt wurde, vorgehalten. Bis dato wurde dazu keine Stellungnahme abgegeben.

3.1.3. Uneinbringlichkeit

Die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin steht aufgrund des abgeschlossenen Sanierungsverfahrens unbestritten fest.

3.1.4. Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hat 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 darf.

Für die Haftung relevant ist die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten (zB Informationspflichten, Abgabenzahlungspflichten, Auswahl- und Kontrollpflichten, Vorsorgepflicht, Überwachungspflicht, Abhilfepflicht).

Den Vertreter trifft die Verpflichtung zur rechtzeitigen Entrichtung bzw. Abfuhr von Abgabenverbindlichkeiten. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter die Gleichbehandlungspflicht erfüllt hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, im Verwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Primärschuldnerin haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. (vgl. VwGH 30.05.1989, 89/14/0043)

Der Beschwerdeführer hat im gesamten Verfahren betont, der Gleichbehandlungsgrundsatz sei eingehalten worden und für die gänzliche Bezahlung der Abgabenverbindlichkeiten hätten die liquiden Mittel gefehlt.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die

Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er 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 allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt erforderlich (VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027). Dass dieser Darstellung korrekte und vollständige Aufzeichnungen zugrunde liegen müssen, liegt auf der Hand.

Trotz mehrfacher diesbezüglicher Aufforderung wurde im gegenständlichen Verfahren nicht dargelegt, dass der Beschwerdeführer dafür Sorge getragen hat, dass alle Gläubiger gleich behandelt wurden.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die Umsatzsteuer 08/2022 sei nicht überwiesen worden, weil am tt.11.2022 das Sanierungsverfahren eröffnet worden und diese Zahlung ohnehin anfechtbar gewesen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass ausschließlich im Insolvenzverfahren zu prüfen ist, ob geleistete Zahlungen nach der Insolvenzordnung anfechtbar sind. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon völlig unberührt (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Weiters bringt die beschwerdeführende Partei vor, dass immer wieder um Zahlungserleichterungen angesucht worden sei.

Tatsächlich wurden nahezu monatlich Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht. Bereits bei Fälligkeit der ersten gewährten Rate wurde schon das nächste Ansuchen eingebracht. Begründet wurden die Ansuchen mit der Betroffenheit durch die SARS-CoV-2-Virus-Infektion. Es wurden immer wieder Zahlungen in Aussicht gestellt, die in der Folge nicht getätigt wurden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH bleibt der Tag, an dem die Abgabenschulden fällig geworden sind, durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) unberührt. Durch die Bewilligung von Zahlungserleichterungen wird lediglich der Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben hinausgeschoben. Ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändert nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt. Auch wäre ein Abgabenausfall keinesfalls eingetreten, wenn die Abgaben bereits pflichtgemäß bei ihrer

Fälligkeit entrichtet worden wären, sodass jedenfalls ein Verursachungszusammenhang zwischen der Uneinbringlichkeit der Abgaben und einer derartigen Pflichtverletzung gegeben ist (VwGH 21.3.1995, 95/14/0034).

Wenn für eine später uneinbringlich gewordene Abgabe tatsächlich zu Recht eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen wurde, mag dies allenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO ausschließen. Keinesfalls entschuldigt es den Geschäftsführer jedoch, wenn er eine Zahlungserleichterung mit der Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Aufschub nicht gefährdet, obwohl diese Behauptung nicht zutrifft. Hat er doch dann eine Zahlungserleichterung trotz Nichtvorliegens eines Tatbestandselementes herbeigeführt, das das Gesetz - § 212 Abs. 1 BAO - aus gutem Grund normiert: Das bereits bestehende Risiko für die Einbringlichkeit der Abgabe soll durch den Zahlungsaufschub nicht noch erhöht werden. Für eine "gefährdete Abgabe" kommt daher eine Zahlungserleichterung nicht in Betracht, sie ist sofort zu entrichten bzw. ist dem Abgabengläubiger - durch Verweigerung der Zahlungserleichterung - die Möglichkeit zu sofortigen Einbringungsmaßnahmen zu wahren. Bleiben Abgaben unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann hat der Geschäftsführer, der eine solche Gefährdung in Abrede stellte, ein Verschulden am Abgabenausfall zu verantworten (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Betreffend die Haftung für die Lohnsteuer ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abfuhrpflichtige bei nicht ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer die auszahlenden Löhne entsprechend zu kürzen und vom niedrigeren ausbezahlten Lohn die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen.

Daraus folgt, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen immer zur Gänze zu berechnen und abzuführen ist. Das Gleichbehandlungsgebot gilt für die Lohnsteuer nicht.

Wird die abzuführende Lohnsteuer nicht oder nicht zu Gänze entrichtet, liegt darin ein pflichtwidriges Verhalten der für die Abfuhr der Lohnsteuer verantwortlichen Person. Wird die Lohnsteuer bei der lohnsteuerpflichtigen Gesellschaft uneinbringlich, so haftet gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO der oder die im Gesetz genannte Vertreter/Vertreterin für den Steuerausfall (BFG vom 27.04.2015, RV/2100968/2014-RS1). Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und nicht an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Von einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ist daher insgesamt hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben auszugehen.

3.1.5 Verschulden

Bei der als Ausfallshaftung konzipierten Haftung handelt es sich um eine schadenersatz-ähnliche Verschuldenshaftung. Die Vertreter sollen herangezogen werden können, weil der Abgabengläubiger seinen Anspruch aus dem Abgabenschuldverhältnis infolge deren schuldhafter Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig einbringen kann. Sie sollen dem Abgabengläubiger den Abgabenausfall, damit den Schaden, den sie verschuldet haben, ausgleichen (VwGH 26.8.2024, Ra 2021/13/0098).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist zu prüfen, ob dem Geschäftsführer die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens subjektiv vorwerfbar ist.

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134).

Als schuldhaft im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens. Leichte Fahrlässigkeit genügt.

Dass der Beschwerdeführer seine abgabenrechtlichen Pflichten, nämlich die pünktliche und vollständige Entrichtung bzw. Abfuhr der Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin aus deren vorhandenen Mitteln, schuldhaft verletzt hat, wurde bereits dargelegt.

3.1.6. Kausalzusammenhang

Die Pflichtverletzung muss ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 13.04.2005, 2002/13/0177; VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134).

Die beschwerdeführende Partei konnte nicht nachweisen, dass der Abgabenausfall auch eingetreten wäre, wenn sie die abgabenrechtlichen Pflichten nicht verletzt hätte.

3.1.7. Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren⁴, § 224 Anm. 11).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 7).

Das Grad des Verschuldens des Vertreters ist zwar eines der Kriterien, die bei Ausübung des Ermessens berücksichtigt werden können. Da der Beschwerdeführer jedoch jahrelang seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen verletzt hat, kann von einem besonders geringen Verschulden jedenfalls nicht ausgegangen werden.

Die Kriterien der Ermessensübung sind vorrangig dem Zweck jener Norm zu entnehmen, die das Ermessen einräumt (VwGH 13.10.2022, Ra 2022/13/0090). Im Rahmen der Prüfung der Zweckmäßigkeit ist auch die Einbringlichkeit der in Frage stehenden Abgabenschulden zu prüfen (vgl. VwGH 23.1.1989, 87/15/0136; 16.12.1999, 97/16/0006). Da es sich bei Haftungen um Besicherungsinstitute handelt, ergibt sich aus dem Normzweck eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Der Haftende darf daher grundsätzlich nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132; BFG 12.12.2014, RV/2100837/2013).

Die Geltendmachung der Haftung ist die einzige Möglichkeit, die Abgaben noch einbringlich zu machen. Der 43-jährige Beschwerdeführer ist erwerbstätig, sodass jedenfalls noch damit gerechnet werden kann, dass die Haftungsschuld einbringlich gemacht werden kann.

Dass die Geltendmachung der Haftung unbillig im Sinne des § 20 BAO wäre, ist nicht erkennbar.

Auch andere Ermessenskriterien, die einer Haftung entgegenstehen könnten, wie etwa Unbilligkeit angesichts langer verstrichener Zeit (gegenständlich hat das Finanzamt das Haftungsverfahren noch vor Beendigung des Konkursverfahrens eingeleitet), liegen augenscheinlich nicht vor, zumal das Finanzamt bereits drei Wochen nach der rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes den ersten Schritt zur Geltendmachung der Haftung setzte, sodass die Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO, also das öffentliche Interesse an einer Einbringung der Abgaben als überwiegendes Ermessenskriterium verbleibt.

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.

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das

Erkenntnis der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftungsinanspruchnahme folgte. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Juni 2026