

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Absenger - Rathausky Steuerberatung GmbH, Dr.-Karl-Widdmann-Straße 55, 8160 Weiz, über die Beschwerde vom 3. November 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 13. Oktober 2017 betreffend Haftungsbescheid / Sonstige 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Im **Vorhalt** vom 28.4.2017 wurde, nach Nennung der Bezug habenden Gesetzesstellen und höchstgerichtlichen Judikatur, dem Beschwerdeführer (Bf.), als ehemaliger gemeinsam mit einem zweiten Geschäftsführer im Zeitraum 29.4.2003 bis 1.11.2013 Vertreter der primärschuldnerischen „GmbH“ und ab 1.11.2013 bis zur Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung am tt.12.2016 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der angeführten GmbH, mitgeteilt, dass auf dem Abgabenkonto der GmbH ein Rückstand, resultierend aus der Umsatzsteuer 09/16 und Umsatzsteuer 10/16 sowie aus Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum DB 11/2016 in Summe von 13.255,27 €, bestehe.

Der Bf. wurde aufgefordert, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger ab dem Zeitpunkt der jeweiligen Abgabefälligkeiten vorzulegen. In der Aufstellung hätten alle damaligen Gläubiger sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen aufzuscheinen.

Sollte dieser Vorhalt nicht ausreichend beantwortet werden bzw. werde eine Gläubigergleichbehandlung nicht nachgewiesen, so werde der Bf. zur Haftung der Abgabenverbindlichkeiten der GmbH herangezogen.

Auf den Vorhalt vom 28. April 2017 wurde mit **Antwortschreiben** vom 10. Juli 2017 mitgeteilt, dass der Bf. als Geschäftsführer der GmbH das Finanzamt gegenüber den sonstigen Gläubigern bevorzugt behandelt habe. So seien vom Bf. am 24. November 2016 5.000,00 € an das Finanzamt abgeführt worden, das entspräche 22,29% der in dem Vorhalt aufgeführten Steuern und Abgaben. Dem gegenüber seien die Lieferantenverbindlichkeiten im gleichen Zeitraum um 218,00 € aufgestockt worden.

Die Bevorzugung der Finanzverwaltung sei auch im Insolvenzverfahren durch den Massenverwalter Magister MV festgestellt und von der Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28. Februar 2017 anerkannt worden. Die Finanzverwaltung sei verpflichtet worden von ihrer Begünstigung einen Betrag von 15.000,00 € in die Masse zurückzuzahlen, was von der Finanzverwaltung auch am 6. März 2017 durchgeführt worden sei. Durch die Rückzahlung der durch den Masseverwalter geforderten Beträge habe die Finanzverwaltung anerkannt, dass sie bis zum Konkurseröffnungstichtag begünstigt worden war und somit dem Geschäftsführer keine Benachteiligung des Abgabengläubigers vorzuwerfen sei. Nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit Anfang November 2016 habe der Geschäftsführer versucht durch Umschuldungsmaßnahmen diese Zahlungsunfähigkeit und somit die insolvenzrechtliche Überschuldung zu beseitigen. Da dies nicht möglich gewesen sei, sei er gezwungen gewesen am tt. Dezember 2016 das Insolvenzverfahren anzumelden.

In diesem Zeitraum seien von Bf. nur Zug-um-Zug-Geschäfte bezahlt worden, sodass die Verbindlichkeit gegenüber den Lieferanten gleich geblieben bzw. um 218,00 € gestiegen sei. Lediglich beim Abgabengläubiger sei eine Sondertilgung von 5.000,00 € am 23. November und weitere Zahlungen von 682,46 € am 15. November und 3.242,68 € am 9. November geleistet worden. Bei Erkennen der Zahlungsunfähigkeit am 9. November 2011 (gemeint: 2016) habe der Kassasaldo 702,06 € betragen. Aufgrund der obigen Ausführungen könne nachgewiesen werden, dass es zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers gekommen sei, sondern im Gegenteil der Abgabengläubiger vom Bf. bevorzugt behandelt worden sei, somit eine Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nicht zum Tragen komme.

Im **Bescheid** vom 13.10.2017 wurde gegenüber dem Bf. die Haftung für einen Betrag von 13.255,24 € ausgesprochen. Die Abgabenarten und Zeiträume blieben zum Vorhalt die gleichen.

Nach Darstellung der rechtlichen Grundlagen nach den §§ 9, 80 und 224 iVm 20 BAO wurde begründend im Wesentlichen ausgeführt, dass der Haftungsschuldner auch dann für die nicht entrichteten Abgaben der GmbH hafte, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hätte, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer (VwGH 29.6.1999, 99/14/0040; VwGH 22.2.2001, 2000/15/0227).

Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EstG 1998). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sie seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhaft Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH dar.

Dem Finanzamt konnte keine Gläubigergleichbehandlung vorgelegt werden.

Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Konkursordnung ergebe sich keineswegs zwingend, dass die Abgabenbehörde bevorzugt befriedigt worden sei. Die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung würden sich vor allem gegen kurz vor der Konkurseröffnung vorgenommene Vermögensverschiebungen zu Gunsten einzelner Gläubiger richten.

Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden seien, sei nicht bedeutsam, ob oder inwieweit vom Abgabenschuldigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtswirksam oder anfechtbar gewesen wären.

Die zur Haftung herangezogenen Abgaben seien um die Quote von 24 % bereits gekürzt worden.

Zum Verschulden des Vertreters wurde ausgeführt, dass Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten nur dann zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen würden, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich (VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reiche leichte Fahrlässigkeit (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der Vertreter habe dazutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348). In der Regel werde nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegengestanden seien (VwGH 4.4.1990, 89/13/02129).

Am 3.11.2017 langte eine **Beschwerde** vom 2.11.2017 ein, in der vorgebracht wurde, dass der Bf. als Geschäftsführer der GmbH das Finanzamt gegenüber den sonstigen Gläubigern

bevorzugt behandelt habe. So seien vom Bf. am 24. November 2016 5.000,00 € an das Finanzamt abgeführt worden, das entspreche 33,26% der damals fälligen Steuern und Abgaben. Dem gegenüber seien die Lieferantenverbindlichkeiten im gleichen Zeitraum um 218,00 € aufgestockt worden. Von der Umsatzsteuer für den Zeitraum September 2016 in Höhe von 13.230,84 € seien 7.933,65 € beglichen worden. Das seien ca. 60 % und somit deutlich mehr als andere Gläubiger erhalten hätten. Diese Bevorzugung der Finanzverwaltung sei auch im Insolvenzverfahren durch den Massenverwalter Herr Mag. MV festgestellt und von der Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28. Februar 2017 anerkannt worden. Die Finanzverwaltung sei verpflichtet worden von ihrer Begünstigung einen Betrag von 15.000,00 € in die Masse zurückzuzahlen, was von der Finanzverwaltung auch am 6. März 2017 durchgeführt worden sei. Durch die Rückzahlung der durch den Masseverwalter geforderten Beträge habe die Finanzverwaltung anerkannt, dass sie bis zum Konkurseröffnungstichtag begünstigt worden sei und somit dem Geschäftsführer keine Benachteiligung des Abgabengläubigers vorzuwerfen sei.

Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes ergebe sich zwingend, dass ein Gläubiger bevorzugt wurde, da eine Gläubigerbevorzugung Grundvoraussetzung für eine Anfechtung sei. Nach Erkennen der Zahlungsunfähigkeit Anfang November 2016 habe der Geschäftsführer versucht durch Umschuldungsmaßnahmen diese Zahlungsunfähigkeit und somit die insolvenzrechtliche Überschuldung zu beseitigen. Da dies nicht möglich gewesen sei, sei er gezwungen gewesen am tt. Dezember 2016 das Insolvenzverfahren anzumelden. In diesem Zeitraum seien vom Bf. nur Zug-um-Zug-Geschäfte getätigt und keine Zahlungen an bestehende Gläubiger für ältere Verbindlichkeiten geleistet worden, sodass die Verbindlichkeit gegenüber den Lieferanten gleichgeblieben bzw. um 218,00 € gestiegen seien. Lediglich beim Abgabengläubiger sei eine Sondertilgung von 5.000,00 € am 23. November und weitere Zahlungen von 682,46 € am 15. November. und 3.242,68 € am 9. November geleistet worden. Bei Erkennen der Zahlungsunfähigkeit am 9. November 2011 habe der Kassasaldo und die somit vorhandenen Mittel 702,06 € betragen. Zum 10. November 2016 habe der Saldo beim Finanzamt 243,46 € betragen. Ein Indiz dafür, dass der Bf. als Geschäftsführer seine Verpflichtungen dem Abgabengläubiger gegenüber immer erfüllen habe wollen und habe. Demgegenüber seien aber Lieferantenverbindlichkeiten aufgebaut worden, wodurch andere Gläubiger schlechter gestellt worden seien. Aufgrund der obigen Ausführungen könne nachgewiesen werden, dass es zu keiner Benachteiligung des Abgabengläubigers gekommen sei, sondern im Gegenteil der Abgabengläubiger vom Bf. bevorzugt behandelt worden sei, somit eine Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nicht zum Tragen komme.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) vom 14. Dezember 2017 wurde dagegen erwidert, dass aus dem Umstand, dass durch die Anfechtung der Betrag von 15.000, - € von der Finanzverwaltung und an die Masse zurückbezahlt worden sei, nicht zwingend davon auszugehen sei, dass die Abgabenbehörde bevorzugt befriedigt worden sei. Ebenso nicht durch den Umstand, dass das Finanzamt mit 33,26 % bedient worden sei und dem gegenüber die

Lieferantenverbindlichkeiten im gleichen Zeitraum um 218,- € gestiegen seien. Aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes im Sinne der Konkursordnung ergebe sich keineswegs zwingend, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hätte. Die Anfechtungsbestimmungen der Konkursordnung würden sich vor allem gegen kurz vor der Konkursöffnung (vgl. die Frist von 60 Tagen gem. § 30 Abs. 1 KO) vorgenommene Vermögensverschiebungen zugunsten einzelner Gläubiger richten. Dass durch derartige, der Anfechtung unterliegende Zahlungen an die Abgabenbehörde in der Vergangenheit gelegene und vom Vertreter zu verantwortende Versäumnisse bei der zeitgerechten Abgabentrachtung nicht beseitigt werden konnten, liege auf der Hand. Andernfalls läge es im Belieben des Vertreters sich durch die Verwirklichung eines einzelnen Anfechtungstatbestandes jeder abgabenrechtlichen Geschäftsführung zu entledigen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Nach der Rechtsprechung des VwGH dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes könne sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug- Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). In der Beschwerde werde bekannt gegeben, dass nur Zug-um-Zug-Geschäfte bezahlt worden seien. Die Beschwerde werde aus diesem Grund abgewiesen.

Am 28.12.2017 langte ein **Vorlageantrag** ein, in dem ergänzend vorgebracht wurde, dass nach Feststellung der Zahlungsunfähigkeit es dem Bf. als Geschäftsführer der primärschuldnerischen GmbH gem. § 30 KO untersagt sei, Altgläubiger zu bevorzugen und alte Rückstände zu begleichen. Dies habe er gegenüber den übrigen Gläubigern auch eingehalten und nur beim Finanzamt Sondertilgungen geleistet.

Der Bf. habe binnen 60 Tagen nach Kenntnis der insolvenzrechtlichen Überschuldung das Konkursverfahren angemeldet. In diesem Zeitraum habe er bei den Lieferanten keine Altverbindlichkeiten abgebaut, sondern lediglich Zahlungen an das Finanzamt geleistet. Aus diesem Grund sei der Verweis auf das Verwaltungsgerichtshofurteil 2000/17/0162 für den gegenständlichen Fall nicht zielführend, da der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2017, sowie in der Begründung zur Beschwerde vom 3. November 2017 nachgewiesen habe, dass er keine ausreichenden Mittel zur Abgabentrachtung zu Verfügung hatte und auch die Finanzverwaltung nicht benachteiligt habe.

Der Masseverwalter habe alle Zahlungen, die seit Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit und innerhalb der letzten 60 Tage vor Konkursöffnung geleistet wurden, zurückgefordert. Da Abgaben, die im Anfechtungszeitraum fällig geworden seien, vom Geschäftsführer vorrangig bezahlt worden seien, seien auch diese unter den Anfechtungstatbestand gem. § 30 KO gefallen und seien vom Masseverwalter ebenfalls zurückgefordert worden. Abgaben, die bereits vor dem Anfechtungszeitraum fällig gewesen seien, seien vorher beglichen worden. Hätte der Geschäftsführer noch weitere Zahlungen an das Finanzamt geleistet, so wären

natürlich auch diese wieder in die Masse einzuzahlen gewesen.

Im Gegensatz zu dem vom Finanzamt zitierten Verwaltungsgerichtshofurteil, in dem der zahlungsfreie Zeitraum fast ein Jahr betragen habe, seien es bei der GmbH 60 Tage gewesen. Das sei jene Frist, in der ein Konkurs angemeldet werden müsse. Bis zu diesem Stichtag seien vom Bf. sämtliche Abgaben fristgerecht entrichtet worden. 50 Tage vor Konkurseröffnung sei das Finanzamtskonto nahezu ausgeglichen gewesen, da der Geschäftsführer das Finanzamt bevorzugt behandelt habe.

Da sämtliche durch den Haftungsbescheid eingeforderten Verbindlichkeiten erst kurz vor Konkurseröffnung fällig geworden seien, Zeiträume vor Feststellung der Zahlungsunfähigkeit betreffen würden und keine älteren Abgaben ausständig seien, könne dem Geschäftsführer nicht vorgeworfen werden, durch kurzfristige Verschiebungen einen Anfechtungstatbestand erwirkt zu haben.

In einem **Ergänzungsschriftsatz** vom 2.12.2019 wurde mitgeteilt, dass der Bf. am 13. Dezember 2016 aufgrund der bekanntgewordenen Überschuldung eine Besprechung mit seinem Rechtsanwalt Herrn Dr. M in Graz gehabt habe.

Im Zuge dieser Besprechung sei dem Bf. von seinem Rechtsanwalt mitgeteilt worden, dass er keine alten Verbindlichkeiten bzw. Verbindlichkeiten, die den Zeitraum vor Feststellung der Zahlungsunfähigkeit betreffen, zahlen dürfe, da dies eine Gläubigerbevorzugung darstellen würde und strafrechtlich relevant sei.

Laut der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2019, 2019/13/0009 bestehe keine Geschäftsführerhaftung, wenn ein Geschäftsführer wegen drohender Insolvenz einen Rechtsanwalt einschalte und entsprechend dessen Rat keine Zahlungen mehr leiste, sondern fristgerecht einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt habe.

Nach dem Termin beim Rechtsanwalt sei binnen 14 Tagen der Konkurs beim zuständigen Gericht eingereicht worden. An diesem Stichtag habe der Rückstand beim Finanzamt lediglich 243,46 Euro betragen, sämtliche weitere Belastungen seien erst nach der Besprechung mit dem Rechtsanwalt erfolgt, indem dem Bf. mitgeteilt worden sei, dass keine Zahlungen für alte Zeiträume zu leisten seien.

Da der vom Bf. konsultierte Anwalt im Insolvenzrecht sehr bewandert sei und selbst auch öfter als Masseverwalter auftrete, könne dem Bf. kein schuldhaftes Vorgehen im Zuge der Nichtabfuhr der (erg: im) Haftungsbescheid angeführten Abgaben vorgeworfen werden.

Vorgelegt wurde eine Aufstellung, die belegen soll, dass die Lieferantenverbindlichkeiten im Zeitraum 11-12/2016 um 218,79 € gestiegen sind.

In einer **Nachreichung** vom 12.12.2019 an das BFG führte die Abgabenbehörde aus, dass am beigelegten Ausdruck des AbgKto des Abgpfl ersichtlich sei, dass nicht wie behauptet im Dezember, sondern am 10.11.2016 der Rückstand €243,46 betragen habe. Danach sei der Rückstand (bis auf die Zahlungen am 16.11.2016 und am 24.11.2016) stetig gestiegen. Die

letzte Zahlung 2016 auf das Abgabenkonto sei am 24.11.2016 (am 25.11.2016 lediglich Gutschrift U/2015) erfolgt. In der Beschwerde werde allerdings dargelegt, dass im Zeitraum November und Dezember 2016 zumindest Zug-um-Zug-Geschäfte stattgefunden hätten, die auch in die Beurteilung der Gläubigergleichbehandlung mit einbezogen werden müssten. Daher sei auch mit dieser Nachreichung nicht belegt worden, dass der Abgabengläubiger nicht benachteiligt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war als Geschäftsführer (Gf.) die Primärschuldnerin im Zeitraum 29.4.2003 bis 31.10.2013 gemeinsam mit einem weiteren Gf. oder einem Prokuristen vertretungsbefugt, ab 1.11.2013 vertrat er die Gesellschaft bis zum 15.10.2018 selbständig.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS vom 12.12.2016 wurde ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet.

Am 17.7.2019 erfolgte die Löschung der Firma nach beendeter Liquidation.

Nach einem Vorhaltsverfahren erging am 13. Oktober 2017 ein Haftungsbescheid an den Bf. und damaligen Gf. der Primärschuldnerin für folgende Abgabenarten und Zeiträume:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	09/2016	4.025,86
Umsatzsteuer	10/2016	6.856,03
Lohnsteuer	11/2016	1.079,79
Dienstgeberbeitrag	11/2016	1.190,39
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/2016	103,17
Summe:		13.255,24

Dem Bf. ist es nicht gelungen darzulegen, dass er die vorhandenen Geldmittel anteilig gleich für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat. Aus der im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Aufstellung der Zahlungsflüsse ist erkennbar, dass die Verbindlichkeiten gegenüber manchen Lieferanten anstiegen, manche wurden zur Gänze beglichen (z. B. A, L), einige nur teilweise (z. B. K, H). Von einer allgemeinen Gläubigergleichbehandlung kann daher keine Rede sein. Dass der Gesamtsaldo im Zeitraum November/Dezember 2016 um 218,79 € gestiegen ist, ist weder ein Beleg dafür, dass alle Gläubiger gleich behandelt wurden, noch dass die Abgabenbehörde bevorzugt befriedigt wurde.

Hinsichtlich der im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Lohnsteuer (LSt), Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) ist festzuhalten, dass, worauf bereits das

Finanzamt hingewiesen hat, bei nicht ausreichender Liquidität Löhne und Gehälter nur nach Maßgabe der vorhandenen Geldmittel ausbezahlt werden dürfen.

Die Quote von 24 % wurde bei der Festsetzung der Haftungsbeträge berücksichtigt.

Auf dem Abgabenkonto stieg der Rückstand vom 10.11.2016 bis 28.12.2016 von 243,46 € auf 17.441,15 € an.

Nach Umbuchungen und Überrechnungen haftet auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin derzeit ein Betrag von 9.326,27 € aus.

2. Beweiswürdigung

Der oben angeführte Sachverhalt findet im vorliegenden Akteninhalt Deckung.

Dem Vorbringen, dass der Abgabengläubiger bevorzugt behandelt wurde, da durch das Einschreiten des Masseverwalters ein Betrag von 15.000,- € wieder an die Masse zurückfloss, vermag am Ergebnis nichts ändern, denn die Zahlung betraf Abgaben, die vor der Haftungsinanspruchnahme fällig waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Geltendmachung von Haftungen

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen insoweit, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen 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.

Haftungsvoraussetzungen

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben

Abgabeforderungen

Der Rückstand resultiert aus der Umsatzsteuer 9-10/2016 sowie Lohnabgaben (LSt, DB und DZ) 11/2016.

Erschwerte Einbringlichkeit

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, fest, da mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen die Primärschuldnerin nach beendeter Liquidation gelöscht wurde.

Vertreterstellung

Der Bf. war lt. Firmenbuchauszug vom als Geschäftsführer (Gf.) der Primärschuldnerin im Zeitraum 29.4.2003 bis 31.10.2013 gemeinsam mit einem weiteren Gf. oder einem Prokuristen vertretungsbefugt, ab 1.11.2013 vertrat er die Gesellschaft bis zum 15.10.2018 selbständig.

Schuldhafte Pflichtverletzung

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

Festzustellen war, dass für die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern, Lohnsteuern, DB sowie DZ der Bf. für deren Entrichtung Sorge zu tragen hatte, da deren Fälligkeiten in den Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit fielen.

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).

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 wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

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 Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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

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

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

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

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

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 hat der Bf. jedoch weder der älteren noch nach der jüngsten Judikatur entsprochen.

Im Hinblick auf die unterlassene 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. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Kausalität

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

Ermessen

Die 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).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts langer verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Eröffnung des Sanierungsverfahrens, somit am tt.12.2016, fest. Die Aufhebung dieses Verfahrens erfolgte am tt.3.2017. Der Haftungsvorhalt erging nach Ermittlungen durch das Finanzamt am 28.4.2017. Von einem langen Zuwarten der Behörde kann in diesem Fall nicht die Rede sein.

Im Rechtsmittelverfahren wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Abgabengläubiger im Vergleich zu den Lieferanten der Primärschuldnerin bevorzugt behandelt wurde, da die Abgabenbehörde nach einer Anfechtung durch den Masseverwalter einen Betrag von 15.000,- € an die Masse überweisen musste, wobei im Gegensatz dazu die Lieferantenverbindlichkeiten im Zeitraum November/Dezember 2016 um 218,79 € gestiegen seien.

Dazu wird auf die obigen Ausführungen des Verwaltungsgerichtes und auch auf die Aussagen des Finanzamtes verwiesen.

Zu den vom Bf. geleisteten Überrechnungen wird ausgeführt, dass die Entrichtung eines von einem Haftungsausspruch betroffenen Betrages durch den Haftungspflichtigen nach Erlassung des Haftungsbescheides nicht zu einem Erfolg einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid führt. Die Bezahlung der Haftungsschuld durch den Haftungspflichtigen bewirkt nicht die Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181). Anderes (nämlich eine Stattgabe der Beschwerde) gilt insoweit, als eine haftungsgegenständliche Abgabenschuld nach Erlassung des Haftungsbescheides durch eine andere Person als den Haftungspflichtigen beglichen oder sonst auf andere Weise als durch Zahlung des Haftungspflichtigen iSd § 214 Abs. 7 erster Satz BAO getilgt wird. In einem solchen Fall kommt der Grundsatz der Akzessorietät von Haftungen zum Tragen, der es generell nicht zulässt, eine Haftung für eine nicht mehr bestehende Abgabenschuld konstitutiv auszusprechen. Die Bezahlung des Haftungsbetrages durch den Haftenden selbst aber steht in ihrer rechtlichen Qualität als Tilgung einer Abgabenschuld so unter der Bedingung des Verbleibens des Haftungsbescheides im Rechtsbestand, wie auch außerhalb eines Haftungsfalles ein Abgabenschuldner mit der Bezahlung einer Abgabenschuld einen (endgültigen) Tilgungstatbestand nur für den Fall (und in dem Umfang) setzt, dass (und in welchem) seine Beschwerde gegen den Abgabenbescheid erfolglos bleibt (VwGH 22.3.2000, 99/13/0181).

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da keine der vom Gesetz geforderten Voraussetzungen vorliegen, es wird vielmehr auf die einheitliche Judikatur des VwGH verwiesen, war auszusprechen, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 26. Juni 2026