

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RI, Adr4, über die Beschwerde vom 01.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 29.05.2015, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15.11.2018 und 07.02.2019 in Anwesenheit des Beschwerdeführers, seines Vertreters RI, des Amtsvertreters AV und in Beisein der Schriftführerin RS bzw. SF2 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 26. November 2014 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf) vor, dass auf dem Abgabenkonto der im Betreff genannten Firma Abgabenrückstände in Höhe von insgesamt € 19.261,96 aushafteten, deren Einbringung bisher vergeblich versucht worden sei, und führte wie folgt aus:

„Der Abgabenrückstand ist bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Der Rückstand besteht infolge Nichtentrichtung der angeführten fälligen Abgaben. Sie waren im Zeitraum von 14.12.2005 bis 15.06.2012 Geschäftsführer der Firma T-GmbH und daher gemäß § 18 GmbHG zur Vertretung Gesellschaft berufen. Gemäß § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden; sie sind daher verpflichtet, die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu entrichten.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, ob die Firma „T-GmbH“ zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben über finanzielle Mittel verfügte, die deren Entrichtung ermöglichten.

Infolge Uneinbringlichkeit des Rückstandes bei der Firma "T-GmbH" werden Sie als gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer) der Gesellschaft gemäß den Bestimmungen der §§ 224 i.V.m. 9 und 80 Bundesabgabenordnung zur Haftung herangezogen, es sei denn, Sie können beweisen, dass Sie ohne Ihr Verschulden daran gehindert waren, für

die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. In diesem Zusammenhang wird Ihnen Folgendes zur Kenntnis gebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der §§ 9 und 80 ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters ist, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich war, widrigfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt ist, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.01.1997, ZI. 96/08/0206, und die darin zit. Vorjud.). In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet wurden, sondern auch, dafür entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Sie werden daher aufgefordert anzugeben, ob im Zeitraum, in dem Sie als Vertreter der Firma "T-GmbH" für die Bezahlung der die Gesellschaft treffenden Abgaben verantwortlich waren, aus Gesellschaftsmitteln andere anfallende Zahlungen (z.B. Kredit- od. Leasingraten, Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Zahlungen an die Krankenkassa, etc.) geleistet worden sind.

Sofern die Firma "T-GmbH" bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, werden Sie ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabenfälligkeit (siehe beil. Aufgliederung) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen ziffernmäßig darzulegen. In dieser Aufstellung müssen alle damaligen Gläubiger der Firma „T-GmbH“ (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem sind alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Zur Erbringung dieses Beweises wird Ihnen eine Frist von einem Monat ab Zustellung dieser Aufforderung gewährt. Weiters werden Sie ersucht, beiliegenden Fragebogen - Ihre wirtschaftlichen Verhältnisse betreffend - innerhalb obiger Frist ausgefüllt zu retournieren.“

Mit Stellungnahme vom 10.02.2015 brachte der Bf Folgendes vor:

„Vom 14.12.2005 bis zum 15.06.2012 war ich Geschäftsführer der „T-GmbH“. Unternehmensgegenstand war der Einzelhandel mit Modewaren (Bekleidung, Schuhe und Accessoires) am Standort Adr1.

Das Rechnungswesen und die steuerliche Vertretung lag zu dieser Zeit in den Händen der G-GmbH, Adr2.

Solange die T-GmbH über finanzielle Mittel verfügte, habe ich die Abgaben entrichtet.

Als sich die finanzielle Situation verschlechtert hat, habe ich unverzüglich Maßnahmen getroffen. Ich habe zunächst Mitarbeiter abgebaut und mit der Vermieterseite um eine Reduzierung des Mietzinses verhandelt.

Im Jänner 2010 habe ich alle Gläubiger angeschrieben und ihnen einen außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag unterbreitet. Der außergerichtliche Ausgleich ist bedauerlicherweise an zwei Kontrastimmen gescheitert.

Sämtliche Dienstverhältnisse sind zum 31.01.2010 aufgelöst worden. Ich habe eine Abmeldung bei der WGKK durchgeführt und sämtliche Ansprüche der Dienstnehmer beglichen.

Am Da2 habe ich aufgrund von Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der T-GmbH gestellt.

Den Kostenvorschuss in Höhe von EUR 4.000,00 habe ich in der Kanzlei meines rechtsfreundlichen Vertreters, RI, treuhändig erlegt.

In der Folge wurde vor dem Handelsgericht Wien zu AZ Z1 das Konkursverfahren über die T-GmbH eröffnet und wurde CB zum Masseverwalter bestellt.

Den Verteilungsentwurf im Konkurs der T-GmbH lege ich Ihnen bei. Diesem können sie die Gläubiger und Forderungen entnehmen. Auch das Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk hat seine Forderungen angemeldet.

Die Buchhaltung der Jahre 2008 - 2010 habe ich dem Masseverwalter ordnungsgemäß übergeben. Aufgrund dessen habe ich derzeit keinen Einblick in diese Buchhaltungsunterlagen. Allfällige Auskünfte hiezu kann ihnen der Masseverwalter erteilen.

Ich habe alles in meiner Macht stehende getan, um die Zahlungen zu leisten, war jedoch ohne mein Verschulden daran gehindert, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Beweis: Konkureröffnungsantrag, Verteilungsentwurf, Akt zu GZ Z1 des Handelsgerichtes Wien, Einvernahme CA, p.A. Adr3.

Mit Haftungsbescheid vom 29.05.2015 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die folgenden aushaltenden Abgabenschuldikeiten der Firma T-GmbH, Firmenbuchnummer Z2, Adr1, im Ausmaß von € 22.687,70 in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2008	11.328,35
Umsatzsteuer	11/09	4.186,73
Umsatzsteuer	12/09	7.172,62
Summe		22.687,70

Zur Begründung wird wie folgt ausgeführt:

„Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.“

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Sie waren im Zeitraum von 14.12.2005 bis Konkurseröffnung unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der T-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 72 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu 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.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung

angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg.cit.) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1986, ZI. 84/13/0198; vom 13. November 1987, ZI. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, ZI. 87/14/0148). Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe können nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im obgenannten Zeitraum als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen war.

Die Schuldhaftigkeit ist damit zu begründen, dass durch Ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft, die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Weiters sind Sie Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun, nicht ausreichend nachgekommen. Trotz mehrfacher Zufristungen wurden bis dato keinerlei Unterlagen, wie sie auch der Verwaltungsgerichtshof als Beweismittel verlangt, vorgelegt.

Es wurde auch mehrfach ausführlich erklärt, welche Rechenwerke und Unterlagen dies sein sollten.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren ist der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.“

Mit Beschwerde vom 30.06.2015 führt der Bf durch seinen Vertreter aus wie folgt:

„Sachverhalt

Vom 14.12.2005 bis zum 15.06.2012 war der Beschwerdeführer Geschäftsführer der T-GmbH. Unternehmensgegenstand war der Einzelhandel mit Modewaren (Bekleidung, Schuhe und Accessoires) am Standort Adr1.

Das Rechnungswesen und die steuerliche Vertretung lag zu dieser Zeit in den Händen der G-GmbH, Adr2.

Solange die T-GmbH über finanzielle Mittel verfügte, hat der Beschwerdeführer sämtliche Abgaben entrichtet.

Als sich die finanzielle Situation verschlechtert hat, hat der Beschwerdeführer unverzüglich Maßnahmen getroffen. Zunächst hat er Mitarbeiter abgebaut und mit der Vermieterseite um eine Reduzierung des Mietzinses verhandelt.

Im Jänner 2010 hat der Beschwerdeführer alle Gläubiger angeschrieben und ihnen einen außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag unterbreitet. Der außergerichtliche Ausgleich ist bedauerlicherweise an zwei Kontrastimmen gescheitert.

In der Folge wurden sämtliche Dienstverhältnisse zum 31.01.2010 aufgelöst.

Am Da2 hat der Beschwerdeführer aufgrund von Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der T-GmbH gestellt.

Vor dem Handelsgericht Wien zu AZ Z1 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der T-GmbH eröffnet und wurde CB zum Masseverwalter bestellt. Auch die belangte Behörde hat ihre Forderungen im Verfahren angemeldet. Die Quote betrug 16,703934%.

Wie im Verfahren gefordert, hat der Beschwerdeführer die Buchhaltung der Jahre 2008 - 2010 dem Masseverwalter ordnungsgemäß übergeben. Aufgrund dessen konnte der Beschwerdeführer der Aufforderung der belangten Behörde, ein Rechenwerk vorzulegen, nicht nachkommen.

Jedoch hat der Beschwerdeführer die belangte Behörde in seiner Stellungnahme darüber informiert, dass die Buchhaltungsunterlagen beim Masseverwalter sind. Auch die Daten des Masseverwalters hat der Beschwerdeführer bekannt gegeben. Es wäre der belangten Behörde, welche vom Konkursverfahren zudem auch Kenntnis hatte und ihre Forderungen auch angemeldet hat, jedenfalls zumutbar gewesen, sich mit dem Masseverwalter in Verbindung zu setzen, zumal der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme explizit ausgeführt hat, dass der Masseverwalter allfällige Auskünfte erteilen kann. Dass die Buchhaltungsunterlagen sich im Falle eines Konkursverfahrens beim Masseverwalter befinden, ist eine durchaus übliche Vorgangsweise.

Der Beschwerdeführer hat alles in seiner Macht stehende getan, um die Zahlungen zu leisten, war jedoch ohne sein Verschulden daran gehindert, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

#### Rechtzeitigkeit der Bescheidbeschwerde

Der Bescheid wurde dem rechtsfreundlichen Vertreter des Beschwerdeführers am 3.6.2015 zugestellt. Innerhalb eines Monats wurde die Beschwerde erhoben. Die Beschwerde ist daher fristgerecht erhoben.

#### Beschwerdebehauptung und Beschwerdegründe

Der Bescheid der belangten Behörde verletzt den Beschwerdeführer in seinen subjektiven Rechten.

Der Bescheid wird seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten. Die Rechtsverletzung ergibt sich im Detail aus folgenden Überlegungen.

Das Finanzamt geht davon aus, dass den Beschwerdeführer gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO als handelsrechtlicher Geschäftsführer der T-GmbH eine Haftung für Umsatzsteuer für 2008 in Höhe von EUR 11.328,35, Umsatzsteuer für 11/2009 in Höhe von EUR 4.186,73

und Umsatzsteuer für 12/2009 in Höhe von EUR 7.172,62, sohin gesamt in Höhe von EUR 22.687,70 treffe.

Diese Behauptung ist unrichtig.

§ 9 BAO betrifft sämtliche Abgaben, die vom Vertretenen entweder als Abgabenschuldner oder als Haftender selbst zu entrichten gewesen wären und für deren Uneinbringlichkeit das schuldhafte Verhalten des Vertreters kausal war.

Die Adressaten des § 9 Abs. 1 BAO können nur dann zur Haftung herangezogen werden, wenn ihnen die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten zur Last gelegt wird, welche zur Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld geführt haben. So haben gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass fällige Abgaben entrichtet werden. Lediglich die schuldhafte abgabenrechtliche Pflichtverletzung ist vom Vertreter iSd §§ 80 ff BAO zu verantworten, wobei die Verschuldensfrage nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts zu beurteilen ist.

Der bekämpfte Bescheid behauptet nur das Vorliegen von diesen Voraussetzungen, begründete jedoch das angebliche Vorliegen dieser nicht.

Objektiv mag es zutreffen, dass Beiträge während der Zeit der Geschäftsführung des Beschwerdeführers offen sind, jedoch ist ihm keinesfalls eine schuldhafte abgabenrechtliche Pflichtverletzung vorzuwerfen, zumal sich der Beschwerdeführer um eine Schuldenregulierung und eine Gleichbehandlung der Gläubiger bemüht hat. Er hat einen außergerichtlichen Vergleichsvorschlag (gerade zum Zwecke der Gleichbehandlung aller Gläubiger) erstattet. Dieser ist bedauerlicherweise an zwei Kontraststimmen gescheitert. Schlussendlich hat der Beschwerdeführer einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt und wurde über das Vermögen der Firma das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Laufe des Verfahrens wurde ein Zahlungsplan erstellt und hat auch die belangte Behörde ihre Forderungen angemeldet. Es kam eine Quote von 16,703934% zur Auszahlung.

Sollte die Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer für die nach seinem Antritt als Geschäftsführer entstandenen Abgabenschulden haften würde, ist auszuführen, dass die Gesellschaft - wie auch der Abgabenbehörde bekannt ist - nicht in der Lage war, alle Verbindlichkeiten oder nur einen Teil derselben zu begleichen und ist dem Beschwerdeführer die Nichtentrichtung daher nicht vorzuwerfen und hat er sohin keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.

Da keine hinreichenden Mittel zur Verfügung standen, konnte der Beschwerdeführer auch nicht gegen das von der Abgabenbehörde angeführte „Gleichbehandlungsgebot“ verstoßen.

Das Finanzamt setzt sich nur mit der objektiven Tatbestandsmäßigkeit auseinander. Zum Verschulden, der subjektiven Tatseite, fehlen die notwendigen Feststellungen sowie jegliche Begründung.

Nach der Rsp des VwGH liegt ein Verschulden nur vor, wenn die Pflichteneinhaltung möglich war (VwGH 21.01.2001, 98/16/0094, ÖStZB 2002/65; 29.03.2001, 2000/14/0149, ÖStZB 2002/293). Die Pflichteneinhaltung war dem Beschwerdeführer weder möglich noch zumutbar, noch wäre die Abführung der Abgabenzustände rechtlich zulässig gewesen.

Ausgehend von der Rechtsprechung des VwGH ist bei Begleichung der Verbindlichkeiten der Gleichbehandlungsgrundsatz zu berücksichtigen. In dieser Hinsicht ist der Sachverhalt jedenfalls ergänzungsbedürftig (zB VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040; VwGH 16.12.1998, 98/13/0203). Es wurde zwar immer wieder auf den Gleichbehandlungsgrundsatz verwiesen, Feststellungen hiezu fehlen jedoch vollständig.

Der Bescheid bleibt auch jegliche Begründung schuldig, warum die Behörde davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer seine Verpflichtungen schuldhaft verletzt haben soll. Das Argument der Gleichbehandlung aller Gläubiger kann die schuldhafte Pflichtverletzung nicht begründen. Denn der Beschwerdeführer hat, wie nicht mehr genug Geld für die Befriedigung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden ist, alle Gläubiger gleich behandelt.

Es fehlen hier die Feststellungen, welche anderen Rückstände im inkriminierten Zeitraum bestanden haben und wie diese im Verhältnis zu einander beglichen wurden. Im angefochtenen Bescheid wird lediglich ausgeführt, dass der Beschwerdeführer den Rückstand nicht beglichen hätte. Welche Rückstände jedoch neben den gegenständlichen Rückständen zu diesem Zeitpunkt vorlagen und wie die Verbindlichkeiten tatsächlich beglichen wurden, geht aus dem Bescheid nicht hervor. Es geht daher aus dem Bescheid nicht objektiv nachvollziehbar hervor, wie die geltend gemachten Rückstände gegenüber den anderen Verbindlichkeiten schlechter behandelt worden sein sollen.

Auf Grund der fehlenden Feststellungen betreffend Ungleichbehandlung der Gläubiger kann nicht beurteilt werden, ob die Bezahlung der Umsatzsteuer im Lichte des Gleichbehandlungsgrundsatzes überhaupt zulässig gewesen wäre.

Wenn aber der Beschwerdeführer entsprechend dem Gleichbehandlungsgrundsatz alle Schulden gleich behandelt hat, so liegt kein haftungsbegründendes Verhalten und auch kein Verschulden vor.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei der Begleichung der Verbindlichkeiten der Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten (zB VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040; VwGH 16.12.1998, 98/13/0203). Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz gilt nicht nur für die Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch für Zug um Zug-Geschäfte (zB VwGH 20.1.2010, 2005/13/0096), somit beispielsweise für Barzahlungen für Betriebsmittel und für laufende Ausgaben, wie z.B. für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144), Löhne und Sozialversicherungsbeiträge (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203).

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) liquide Mittel, so darf der Vertreter die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (zB VwGH 15.12.2009,

2005/13/0040). Eine Schlechterbehandlung der Abgabenschulden hat es zu keinem Zeitpunkt gegeben.

Eine Schlechterbehandlung von Abgabenschulden liegt infolge Nichtzahlung anderer Schulden nicht vor. Bereits im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten fehlten die Mittel zur vollständigen Entrichtung. Dies geht sowohl aus dem Konkursakt hervor, wie auch aus dem Umstand, dass auch die Dienstverhältnisse aufgelöst werden mussten, da die Löhne nicht mehr weiter bezahlt werden konnten.

Der Beschwerdeführer hat einen außergerichtlichen Vergleichsvorschlag erstattet, der jedoch aufgrund von zwei Kontraststimmen gescheitert ist. Als der Vergleichsvorschlag nicht angenommen wurde, wurde ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt. Dies kann durch das Insolvenzverfahren auch dargetan werden.

Der Beschwerdeführer hat sohin jedenfalls nachgewiesen, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der liquiden Mittel nicht benachteiligt hat. Vielmehr hat er gerade durch sein Vorgehen für eine Gleichbehandlung aller Gläubiger gesorgt.

#### Beschwerdeerklärung, Anträge, Anregungen

Gestellt werden die Anträge, das Verwaltungsgericht möge gemäß § 24 VwGVG eine mündliche Verhandlung durchführen, gemäß Art 130 Abs. 4 B-VG und § 28 Abs. 2 VwGVG in der Sache selbst entscheiden und den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29.5.2015 zu Abgabenkontonummer Z3 ersatzlos aufheben, in eventu den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29.5.2015 zu Abgabenkontonummer Z3 gemäß § 28 Abs. 3 VwGVG aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückverweisen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.08.2015 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Mit Haftungsbescheid vom 29.05.2015 wurde Herr CA, geboren am Da1, wohnhaft in Adr3, vertreten durch Herrn RI, Adr4, als Haftungspflichtiger gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma „T-GmbH“, Firmenbuchnummer Z2, Adr1, im Ausmaß von 22.687,70 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Diese Haftung als ehemaliger Geschäftsführer des vorgenannten Unternehmens betraf die Umsatzsteuer 2008 (11.328,35), Umsatzsteuer 11/09 (4.186,73) sowie die Umsatzsteuer 12/09 7.172,62), welche bis dato unberichtigt aushattet.

Vorausgegangen war ein Vorhaltverfahren (Aufforderung vom 26.11.2014), mit dem der nunmehrige Beschwerdeführer über die beabsichtigte Haftungsanspruchsnahme informiert und zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert wurde. Dieser Vorhalt enthielt Ausführungen zur rechtlichen Lage, nämlich dass es Sache des eventuell zur

Haftung Heranziehenden sei, die Umstände darzulegen die ihn daran gehindert haben, seinen gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen sowie aus eigenem entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Ausdrücklich wurde er aufgefordert, eine Gegenüberstellung der zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorliegenden Verbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln einzureichen, auf dass es der Behörde ermöglicht werde, aus dieser Aufstellung heraus die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu überprüfen.

In seiner Antwort vom 10.2.2015 gab der nunmehrige Beschwerdeführer zwar eine Übersicht über die Entwicklung des Unternehmens und die Ursachen der Zahlungsunfähigkeit ab, unterließ es jedoch, die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes darzulegen.

Es erging der nun bekämpfte Haftungsbescheid.

In seiner Beschwerde vom 30.6.2015 erläuterte der Beschwerdeführer zwar wiederum die Gründe für die Zahlungsunfähigkeit seines Unternehmens, führte jedoch im wesentlichen nur aus, dass sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim Masseverwalter befunden hätten. Diesen hätte man befragen können. Im übrigen wäre die Haftungsinanspruchnahme nicht ausreichend begründet gewesen.

Dem Beschwerdeführer ist entgegenzuhalten, dass es im Haftungsverfahren gemäß § 224 BAO ausschließlich darum geht, ob den ehemaligen Geschäftsführer im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit ein Verschulden daran trifft, dass die die Gesellschaft treffenden Abgaben nicht einbringlich gemacht werden konnten. Einerseits geht es dabei lediglich um die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, nicht jedoch darum, ob den nun Haftenden ein Verschulden an der Insolvenz selbst trifft. Damit gehen sämtliche Ausführungen zur Geschäftsentwicklung von vornherein ins Leere.

Es geht auch nicht um den Vorwurf, dass die Gesellschaft überhaupt keine Mittel mehr gehabt hätte, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Sowohl die Verwaltungsübung als auch die (höchstgerichtliche) Judikatur stellen ausschließlich darauf ab, ob die noch vorhandenen Mittel gleichmäßig zur - wenn auch nur teilweisen - Abdeckung der vorhandenen Schulden herangezogen wurden. In diesem Sinne ist nicht-schuldhaftes Verhalten ausschließlich darin zu erblicken, dass der Geschäftsführer sämtliche Gläubiger anteilmäßig befriedigt, also allen nur jenen Anteil zukommen lässt, der sich aus der Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten insgesamt zu den noch vorhandenen liquiden Mitteln ergibt.

Dies darzulegen ist jedoch Sache des (ehemaligen) Geschäftsführers und nicht etwa die des Masseverwalters oder gar der Abgabenbehörde, da nur dieser den Überblick über die zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorhandenen Mittel haben kann. Ebenfalls Sache des (Noch-)Geschäftsführers ist es, rechtzeitig Beweisvorsorge zu treffen, sei es durch Ablichtungen der Geschäftsunterlagen für seinen späteren Gebrauch als allfällig Haftungspflichtiger oder auf andere geeignete Weise.

Wie bereits im Bedenken vorhalt vom 20.11.2014 ausdrücklich angeführt, hat der Vertreter darzutun, warum ihn an der Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten keine Verschulden trifft, widrigenfalls die Behörde zur Annahme berechtigt ist, dass dieser seinen Pflichten in schuldhafter Weise nicht nachgekommen ist. Damit geht die Argumentation ins Leere, wonach die Behörde ihre Entscheidung nicht ausreichend begründet habe. Im übrigen ist eine Auflistung der zu den einzelnen Fälligkeitspunkten vorhandenen Mittel und den diesen Mitteln gegenüber stehenden und diese offensichtlich übersteigenden Verbindlichkeiten bis heute nicht vorgelegt worden, sodass sich die Behörde bis dato außerstande sieht, das Ausmaß der angenommenen Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes rechnerisch zu überprüfen.“

Mit Vorlageantrag vom 24.09.2015 führte der Bf betreffend die neuen Ausführungen des Finanzamtes Wien 1/23 wie folgt aus:

„Der Beschwerdeführer war stets bereit, eine Gegenüberstellung der zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorliegenden Verbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln zu erstellen. Diese Gegenüberstellung ist schließlich auch im Interesse des Beschwerdeführers, da diese Gegenüberstellung eindeutig gezeigt hätte, dass den Beschwerdeführer kein Verschulden trifft und er den Gleichbehandlungsgrundsatz eingehalten hat. Die Abgabe dieser Gegenüberstellung war dem Beschwerdeführer jedoch faktisch unmöglich.

Bereits zu Beginn des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die belangte Behörde darüber informiert, dass ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen beim Masseverwalter befinden und er derzeit auf diese Unterlagen keinen Zugriff hat. Der belangten Behörde war auch bekannt, wer zum Masseverwalter bestellt worden ist. Es wäre der Behörde in einem solchen Einzelfall jedenfalls möglich gewesen, mit dem Masseverwalter in Kontakt zu treten.

Des Weiteren wurden die Räumlichkeiten des Beschwerdeführers ohne dessen Wissen vorzeitig und ohne dessen Beisein durch eine Räumungsfirma geräumt. Auch in diesen Räumlichkeiten haben sich Buchhaltungsunterlagen befunden.

Es war dem Beschwerdeführer sohin aus faktischen Gründen unmöglich, diese Gegenüberstellung zu erstellen.

Es ist nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen die belangte Behörde davon ausgeht, dass sich die Ausführungen betreffend das Verschulden des Beschwerdeführers auf ein mögliches Verschulden an der Insolvenz beziehen.

Diese Annahme der belangen Behörde ist jedenfalls unrichtig und deckt sich nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt und kann aus diesem keinesfalls abgeleitet werden.

Sämtliche Ausführungen beziehen sich auf den Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer Geschäftsführer war und zeigen eindeutig, dass den Beschwerdeführer kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben trifft. Auf ein Verschulden an der Insolvenz wurde mangels Relevanz für das hier gegenständliche Verfahren nicht eingegangen.

Die vorhandenen Mittel wurden, soweit möglich, gleichmäßig zur Abdeckung der vorhandenen Schulden herangezogen. Da die Gesellschaft jedoch keinerlei liquide Mittel hatte, war dem Beschwerdeführer aus faktischen Gründen eine vollständige oder auch anteilmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu keinem Zeitpunkt möglich.

Aus der Tatsache, dass die Gesellschaft keine liquiden Mittel besaß, kann nunmehr dem Beschwerdeführer kein Vorwurf gemacht werden. Schon allein aus den Gegebenheiten heraus konnte der Beschwerdeführer den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht verletzen. An der Tatsache, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren, hätte auch die von der Behörde verlangte Gegenüberstellung nichts ändern können.

Sind keine liquiden Mittel vorhanden, kann keine Befriedigung der Gläubiger - auch nicht anteilmäßig - durchgeführt werden. Dies wird auch die belangte Behörde zu akzeptieren haben.

Da die Gegenüberstellung aus faktischen Gründen unmöglich war, müssen hier andere Kriterien herangezogen werden. Es ist jedenfalls eine Einzelfallbetrachtung durchzuführen, zumal keine hinreichende Rechtsprechung für den hier gegebenen Einzelfall besteht.“

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 15.11.2018 legte der steuerliche Vertreter des Bf einen Kontoauszug der HN vom 20.1.2010 vor, woraus hervorgehe, dass die Umsatzsteuer 11/09 am Fälligkeitstag vom 15.1. gemeldet und bezahlt worden sei. Weiters wurde ein Kontoauszug der HN vom 15.2.2010 vorgelegt.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Umsatzsteuerbescheid 2008 dem Bf nie zugestellt worden sei, sondern ausschließlich dem Masseverwalter. Die Konkurseröffnung sei am Da2 gewesen, sohin sei dieser Bescheid nach Konkurseröffnung ergangen.

Ob der Umsatzsteuerbescheid dem Haftungsbescheid beigelegt gewesen sei, sei nicht bekannt. Die Nachforderung resultiere aus einem Sicherheitszuschlag, welcher mangels Erklärungsabgabe hinzugeschätzt worden sei.

Vorgelegt werde eine E-Mail vom Steuerberater SL vom 9. Dezember 2014 an den Bf, wonach die Beträge von der U 11/2009 und U 12/2009 nicht mit der Finanzbuchhaltung übereinstimmten.

Laut Buchhaltung seien für November 2009 der Betrag von € 2.264,67 und für Dezember 2009 der Betrag von € 944,99 gemeldet und laut vorgelegten Kontoauszug entrichtet worden. Wie das Finanzamt zu den haftungsgegenständlichen Beträgen komme, sei nicht nachvollziehbar.

Vermutet werde die Anfechtung des Masseverwalters von Schuldnerseite. Bezahlte Beträge seien vom Finanzamt wieder ausgebucht bzw. Vorsteuer aus gedeckten Rechnungen aus welchen Gründen auch immer nicht mehr vom Finanzamt berücksichtigt worden.

Der Bf sei in die Festsetzung der Umsatzsteuer nicht eingebunden gewesen, sodass das rechtliche Gehör verletzt worden sei. Ein Verschulden hinsichtlich nicht nachvollziehbarer Beträge könne nicht gegeben sein.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass die U 11/2009 und U 12/2009 ursprünglich mit jeweils € 0,00 gemeldet worden seien, sodass die getätigten Umsatzsteuerzahlungen auch nicht auf die Umsatzsteuer gebucht worden seien, sondern auf die lohnabhängigen Abgaben bzw. am 17.2.2010 auch auf die Kammerumlage 10-12/2009 verrechnet worden seien.

Aufgrund des in der mündlichen Verhandlung erteilten Auftrages teilte die Abgabenbehörde mit Eingabe vom 4.12.2018 Folgendes mit:

„Es konnten folgende Informations bzw. Zahlungsflüsse festgestellt werden:

Für den November 2009 wurde mit Datum 19.1.2010 eine Zahlung mit Verrechnungsweisung verbucht. Der überwiesene Betrag (entrichtet am 18.1.2010) von € 949,88 sollte der Abdeckung lohnabhängiger Abgaben für Dezember 2009 dienen. Die Umsatzsteuer für den November 2010 wurde mit "0" beziffert.

Etwa 2 Wochen später wurde jedoch über Finanz-Online eine Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Zeitraum nachgereicht. Wie aus dem Abgabenkonto hervorgeht, wurde diese Anmeldung mit Datum 5.1.2010 angemerkt. Der aus den Kennzahlen 000, 011, 022, 070, 072, 060, 065 und 027 resultierende Saldo betrug € 4.186,73, welcher am 28.1.2010 in eben dieser Höhe auch verbucht wurde.

Für den Dezember 2009 ergibt sich ein durchaus ähnliches Bild:

Die Zahlung mit Verrechnungsweisung (entrichtet am 16., verbucht am 17.2.2010) in Höhe von € 944,99 deckte die lohnabhängigen Abgaben für den Monat Jänner 2010, sowie die Köst 1-3/2010 ab. Die USt 12/09 wurde mit "0" angegeben. Eine elektronisch abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2009 wurde am 12.2.2010 angemerkt. Der aus den üblichen Kennzahlen errechnete Betrag von € 7.172,62 erhöhte den auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Rückstand auf € 11.880,08 (Stand 25.2.2010).

Die Berechtigung für die Eingabe von steuerlich relevanten Daten (über Finanz-Online) lag damals bei der G-GmbH.

Bemerkt wird in diesen Zusammenhang, dass es in der Folge noch zu weiteren Belastungen des Abgabenkontos kommen sollte. Des Öfteren wurden allerdings namhafte Beträge gemäß § 231 BAO von der Einbringung ausgesetzt - und später wieder vorgeschrieben. Diese Notwendigkeit ergab sich aus dem mittlerweile eröffneten Insolvenzverfahren. Der zeitweilige Kontostand von "0" ist auf derartige Maßnahmen (kassentechnischer Natur) zurückzuführen, ohne Einfluss auf eine allfällig Schuldtilgung.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid zugestellt. Dieser Umstand wurde ausdrücklich am Ende des Haftungsbescheides mit den Worten „Beilage: Begründung, sowie Umsatzsteuerbescheid für 2008“ vermerkt.

Die vorliegende Information ergeht mit gleicher Post auch an den ausgewiesenen Parteienvertreter.“

In der mündlichen Verhandlung am 07.02.2019 bestritt der steuerliche Vertreter nach wie vor die Zustellung des USt-Bescheides für 2008, der dem Masseverwalter zugestellt worden sei, an den Bf, legte einen Rückstandsausweis vom 26.11.2014 vor, wonach die USt 2008 lediglich mit einem Betrag von € 9.436,07, die USt 11/2009 nur mit dem Betrag von € 3.487,38 und die USt 12/2009 nur mit dem Betrag von € 5.974,51 aushaftet, weiters eine Anfechtungserklärung des Masseverwalters vom 20.01.2011 sowie den Schlussbericht vom 8. März 2012, woraus auf Seite 5 hervorgehe, dass das Finanzamt aufgrund der Anfechtung einen Betrag von € 37.361,27 zurückzuzahlen gehabt habe und letztlich eine Erklärung des ständigen Steuerberaters vom 07.02.2019, zum Nachweis, dass die abgabenrechtlichen Pflichten vom Bf stets pünktlich erfüllt worden seien.

Ergänzend wurde wie folgt ausgeführt:

"Der USt-Bescheid wurde auch nicht dem Haftungsbescheid beigelegt.

Weiters wurde die Quote von 16,7% aus dem Konkursverfahren nicht berücksichtigt.

Es war vor Konkursöffnung ein ausreichendes Guthaben am Bankkonto der Gesellschaft, sodass die USt 11/2009 und 12/2009 wohl auch entrichtet worden wäre. Die Abgabenerklärung für die USt 2008 wäre bis 30. Juni 2010 einzubringen gewesen. Die Fälligkeit der USt 12/2009 war kurz vor Konkursöffnung.

Die Verjährung der Abgaben wird eingewendet."

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*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.*

*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.*

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 14.12.2005 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der T-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Da2 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der T-GmbH stand spätestens mit der amtswegigen Löschung der Gesellschaft am 20.07.2012 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge

getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet. Vielmehr brachte der Bf lediglich vor, dass er die Abgaben entrichtet habe, solange die T-GmbH über finanzielle Mittel verfügt habe.

Bestätigt wird das Vorhandensein von Mittel für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben auch durch die laut Kontoabfrage bis 16.02.2010 (16.12.2009: € 8.097,39, 18.01.2010: € 949,88, 16.02.2010: € 944,99) auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin geleisteten Zahlungen, zumal nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322) die Tatsache der teilweisen Abgabenentrichtung auf das Vorhandensein liquider Mittel schließen lässt.

Auf Grund des Vorhandenseins von Mitteln konnten dem Bf mangels Darlegung des Fehlens der Mittel im maßgeblichen Zeitraum der Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten zu deren vollständiger Entrichtung, was sie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2002, 99/15/0253) tauglich nur durch Darstellung auch der Einnahmesituation der Primärschuldnerin hätte aufzeigen können, und mangels Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115) die bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens fälligen uneinbringlichen Abgaben zur Gänze vorgeschrieben werden.

Dem Einwand, dass eine Schlechterbehandlung von Abgabenschulden infolge Nichtzahlung anderer Schulden nicht vorliege, ist zu entgegnen, dass der Bf mit der Vorgangsweise, keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung zu leisten, die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen verletzt hat (15.12.2004, 2004/13/0146).

Dem Vorbringen, dass es dem Bf aus faktischen Gründen unmöglich gewesen sei, diese Gegenüberstellung zu erstellen, ist zu erwidern, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019) es dem Vertreter auch obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushalten - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen.

Dem steht auch nicht der behauptete Umstand entgegen, dass sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen beim Masseverwalter befinden und er auf diese Unterlagen keinen Zugriff hat (vgl. VwGH 19.03.2015, 2011/16/0188). Warum es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sein sollte, vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsprechende Vorsorgen zu treffen, wird in der Beschwerde nicht dargetan.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.12.1996, 94/14/0148) daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten.

Da dem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangegangen ist, mit welchem die dem Haftungsbescheid zugrunde liegende Umsatzsteuer 2008 festgesetzt wurde, ist es dem Bundesfinanzgericht somit verwehrt, im Verfahren über die Heranziehung des Bf zur Haftung die Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen, sondern hat es vielmehr von der Richtigkeit dieser Abgabenfestsetzung auszugehen.

Ausgehend von der Richtigkeit des Abgabenbescheides unterlag der Bf somit einem Irrtum hinsichtlich der Höhe der zu entrichtenden Umsatzsteuer und verletzte aus diesem Grund die Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung.

Unter Berücksichtigung des Umstandes aber, dass eine Haftung im Sinn des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, ist aber zu prüfen, ob der Bf die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich die Nichtentrichtung des Betrages in Höhe von € 11.328,35) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bf im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe (Fälligkeit) bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit des entrichteten Betrages hätte erkennen können (VwGH 24.02.1999, 98/13/0144).

Die Höhe des erst mit Bescheid vom 12.05.2010 festgesetzten Sicherheitszuschlages konnte der Bf zur Fälligkeit am 16.02.2009 wohl nicht kennen, sodass mangels entgegenstehender Feststellungen die Nichtentrichtung des Betrages in Höhe von €

11.328,35 dem Bf subjektiv nicht vorwerfbar ist, da er im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe bei Aufwendung der zufordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der entrichteten Beträge nicht hätte erkennen können.

Die Umsatzsteuer 11/09 in Höhe von € 4.186,73 und die Umsatzsteuer 12/09 in Höhe von € 7.172,62, welche aufgrund der Voranmeldungen festgesetzt wurden, haften laut Rückstandsaufgliederung vom 12.04.2018 zur Gänze unberichtigt aus.

Allerdings wurde laut Aktenlage eine Konkursquote in Höhe von 16,703934% ausgeschüttet, sodass diese Abgabenschuldigkeiten um die darauf entfallenden Beträge von € 699,35 und € 1198,11 zu vermindern waren. Es verbleibt daher die Haftung für die Umsatzsteuer 11/09 in Höhe von € 3.487,38 und Umsatzsteuer 12/09 in Höhe von € 5.974,51. Dies sind auch die Beträge die im vorgelegten Rückstandsausweis vom 26.11.2014 aufscheinen. Dass die Verrechnung der Konkursquote in der Folge wieder geändert wurde, wie aus der Rückstandsaufgliederung vom 12.04.2018 hervorgeht, ist infolge Berücksichtigung der Konkursquote im Haftungsverfahren nicht von Bedeutung.

Zum Einwand der Verjährung ist zu bemerken, dass die Einhebungsverjährungsfrist gemäß § 238 BAO fünf Jahre beträgt. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer wurde im Kalenderjahr 2010 fällig, sodass der Lauf der Frist ab 01.01.2011 bis 31.12.2015 lief. Die Erlassung des Haftungsbescheides am 29.05.2015 erfolgte somit innerhalb der Verjährungsfrist des § 238 BAO.

Auch wenn somit vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen ist, setzt die Haftungsinanspruchnahme eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 9 Rz 24).

Laut Bericht des Masseverwalters vom 08.03.2012 wurde aufgrund einer Anfechtung ein Erlös von € 37.361,27 erzielt. Die Zahlungen vom 19.01.2010 und 17.02.2010 und Zahlungen des Jahres 2009 betreffende Rückzahlung erfolgte laut Kontoauszug am 01.07.2011. Es ist somit davon auszugehen, dass eine pflichtgemäße Zahlung der Umsatzsteuer 11/09 und Umsatzsteuer 12/09 am 15.01.2010 und 15.02.2010 ebenfalls aufgrund der Anfechtung zurückgezahlt worden wäre, sodass die Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Anteiles der Umsatzsteuer 11/09 und Umsatzsteuer 12/09 bereits durch die Eröffnung des Konkursverfahrens und Anfechtung der Zahlungen des Finanzamtes gegeben ist.

Denkt man die schuldhafte Pflichtverletzung weg, wäre die Uneinbringlichkeit des die Konkursquote übersteigenden Anteiles der Umsatzsteuer 11/09 in Höhe von € 3.487,38 und Umsatzsteuer 12/09 in Höhe von € 5.974,51 ohnehin durch die Eröffnung des Konkursverfahrens und Anfechtung der Zahlungen durch den Masseverwalter eingetreten.

Da die Abgabe somit auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden wäre, besteht keine Haftung (vgl. VwGH 15.09.1995, 93/17/0404).

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die Abgabenschuldigkeiten der T-GmbH im Ausmaß von € 22.687,70 zu Unrecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 12. Februar 2019