

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R-1, die Richterin R-2 sowie die fachkundigen Laienrichter R-3 und R-4 in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch i-tax Steuerberatungs GmbH, Triester Straße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 12. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. März 2024, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Februar 2025 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und seines Vertreters P-2, der Vertreter der Abgabenbehörde P-3, und P-4 sowie der Schriftführerin P-5 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 01.03.2024 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 6.855,52 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Umsatzsteuer	2021	880,80	17.05.2021
Umsatzsteuer	2022	5.857,57	16.05.2022
Säumniszuschlag	2022	117,15	18.10.2023

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

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

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei ab D-1 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. 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 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung

gestanden seien, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im oben genannten Zeitraum als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen sei und eine ordnungsgemäße Gebarung keine Nachforderung nach sich gezogen hätte.

Letztlich werde auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden. Aufgrund der Vermögenslosigkeit und der Beendigung der Tätigkeit der Gesellschaft, diese sei bereits im Firmenbuch gelöscht, sei die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuld nachgewiesen.

---//---

In der dagegen am 12.03.2024 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. aus, dass mit Bekanntmachung des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom D-2 das Konkursverfahren ohne Eigenverwaltung des Schuldners über das Vermögen der G-1 eröffnet worden sei. Ab diesem Zeitpunkt sei es dem Schuldner über das bisher vertretungsbefugte Organ (Geschäftsführer) nicht mehr möglich gewesen, rechtsverbindliche Handlungen für den Schuldner zu setzen, da diese ausschließlich dem Masseverwalter vorbehalten gewesen seien. Darüber hinaus sei im gegenständlichen Beschluss die Schließung des Unternehmens angeordnet worden.

Zu den im Haftungsbescheid angeführten Abgaben werde, wie bereits im Schreiben vom 04.12.2023 dargelegt, Folgendes ausgeführt:

Umsatzsteuer 2021 und 2022 und Säumniszuschlag 2022:

Festzustellen sei, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung die Fristen zur Abgabe der Abgabenerklärungen 2021 und 2022 (insbesondere hier: Umsatzsteuererklärungen) voll gewahrt gewesen seien und in der Nichteinreichung der Abgabenerklärungen 2021 und 2022, bis zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung, keine Pflichtverletzung des Geschäftsführers zu erblicken sei.

Dennoch habe der Bf. seine Verantwortung als seinerzeitiger Geschäftsführer des Schuldners wahrgenommen und die Abgabenerklärungen 2021 des Schuldners durch seine Steuerberatung erstellen lassen. Diese sei von ihm in Folge beauftragt worden, die Abgabenerklärungen 2021 via FinanzOnline am 13.10.2022 10:47:41 an die Abgabenbehörde

zu übermitteln, was sie auch tat. Die Übermittlung sei allerdings seitens FinanzOnline mit der Begründung „*Es ist keine Berechtigung zum Aufruf dieser Daten vorhanden.*“ abgelehnt worden (siehe Beilage). Der Ordnung halber werde angemerkt, dass die Umsatzsteuererklärung 2021 ein Guthaben von EUR 28,73 ausweise und nicht eine, im Schätzungswege ermittelte, Zahllast in Höhe von EUR 880,80. Die Ablehnung durch FinanzOnline sei offensichtlich deshalb erfolgt, weil FinanzOnline nur Anbringen durch den Masseverwalter selbst, den rechtlichen Vertreter des Schuldners, gestattet habe.

Der Bf. habe daraufhin auch die Steuererklärungen 2022 des Schuldners durch die Steuerberatung erstellen lassen und sie beauftragt, in Folge die Jahresabschlüsse zum 31.03.2021 und 31.03.2022 samt den Steuererklärungen 2021 und 2022 an den Masseverwalter zur Einreichung bei der Abgabenbehörde zu übermitteln, um eben Schätzungen der Jahre 2021 und 2022 durch die Abgabenbehörde zu vermeiden. Die Steuerberatung sei dem ihr erteilten Auftrag der Übermittlung aller Daten betreffend die Jahresabschlüsse 2021 und 2022 und Steuererklärungen 2021 und 2022 an den Masseverwalter am 22.03.2023 13:15, nach einem mit ihm vorweg geführten Telefonat, wie mit den Inhalten des e-mails verfahren werden solle (Einreichung bei der Abgabenbehörde), nachgekommen (siehe Beilage). Der Ordnung halber werde angemerkt, dass die Umsatzsteuererklärung 2022 ein Guthaben von EUR 538,05 ausweise und nicht eine im Schätzungswege ermittelte Zahllast in Höhe von EUR 5.857,57.

Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit gehabt, selbst Daten des Schuldners direkt, ohne Wissen und Genehmigung durch den Masseverwalter an die Abgabenbehörde zu senden, da es ihm an der Vertretungsbefugnis für den Schuldner gemangelt habe, weswegen er den Masseverwalter mit den notwendigen Daten versorgt habe.

Hätte der zur Vertretung des Schuldners berufene Masseverwalter die Steuererklärungen 2021 und 2022 des Schuldners bei der Abgabenbehörde eingereicht, wozu er durch das Handeln des seinerzeitigen Geschäftsführers am 22.03.2023 13:15 in die Lage versetzt worden sei, wären weder Schätzungsbescheide für die Umsatzsteuer 2021 und 2022 ergangen noch wäre ein Säumniszuschlag (SZA 2022) in Höhe von EUR 117,15 festzusetzen gewesen; vielmehr wäre ein Guthaben in Höhe von EUR 566,78 durch die erklärungsgemäßen Veranlagungen der Umsatzsteuern 2021 und 2022 entstanden.

Conclusio:

Es sei daher abschließend festzuhalten, dass der seinerzeitige Geschäftsführer des Schuldners alles versucht habe, seinen Verpflichtungen als ursprünglich vertretungsbefugtes Organ des Schuldners, in Zeiten, in denen er keine Vertretungsbefugnis mehr für den Schuldner ex lege innegehabt habe, nachzukommen, indem er zunächst versucht habe, selbst über die Steuerberatung die Steuererklärungen des Schuldners 2021 bei der Abgabenbehörde einzureichen und, nachdem dieser Versuch fehlgeschlagen gewesen sei, dem Masseverwalter

die Steuererklärungen 2021 und 2022 zur Einreichung bei der Abgabenbehörde durch sie zu übermitteln.

Im Verhalten des ehemaligen Geschäftsführers könne somit auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2021 (EUR 880,80) und 2022 (EUR 5.857,57), die beide maßgebliche Bestandteile des im Betreff angeführten Rückstandes darstellten, kein schuldhaftes Verhalten des Vertreters im Hinblick auf die Nichtentrichtung dieser Abgaben erblickt werden.

Da ein schuldhaftes Verhalten des Vertreters allerdings Grundvoraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO sei, bestehe eine solche dem Grunde nach gegenüber dem Bf. hinsichtlich des gesamten auf dem Abgabenkonto des Schuldners ausgewiesenen Rückstands iHv EUR 6.855,52 nicht.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides beantragt.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.05.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass der Bf. im Zeitraum D-1 bis D-3 (Löschung im Firmenbuch) unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der G-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen sei.

Durch die Eröffnung des Konkurses mit Beschluss des HG Wien vom D-2 über das Vermögen der Gesellschaft werde das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehöre oder das er während des Konkurses erlange, dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 KO). Der Masseverwalter sei für die Zeit seiner Bestellung im Zeitraum D-2 bis D-4 (*gemeint wohl: D-5*) (Aufhebung des Konkursverfahrens) die Konkursmasse betreffend gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren trete nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Die Abgaben seien daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiere, festzusetzen (vgl. z.B. VwGH 24.7.2007, 2006/14/0065, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Da weder vom handelsrechtlichen Geschäftsführer noch vom Masseverwalter Steuererklärungen bezüglich der Umsatzsteuer 2021 und 2022 abgegeben worden seien, seien die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden.

Der Umsatzsteuerbescheid 2021 vom D-5 (Versand am D-6) sei daher dem Masseverwalter zugestellt worden. Von diesem sei das Recht, gegen diesen Bescheid innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheides Beschwerde einzulegen, nicht Gebrauch gemacht worden.

Nach Beendigung des Konkursverfahrens der GmbH sei ab D-7 (*gemeint wohl: D-8*) daher wieder der Bf. als im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer gemäß §

18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Der Vertreter habe sich bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten, welchen Stand das Abgabenkonto der Gesellschaft im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführerfunktion habe, und die Pflicht, die Beträge eines allfälligen Rückstands, wie er am Abgabenkonto ausgewiesen (verbucht) sei, zu entrichten (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0101). Diesbezüglich sei auch eine Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Finanzamt möglich.

Da die Frist zur Einbringung einer Beschwerde (ein Monat nach Zustellung des Bescheides) noch nicht abgelaufen gewesen sei, wäre es auch die Pflicht des Bf. gewesen, das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2021 einzulegen. Dieses pflichtwidrige Verhalten begründe die Schuldhaftigkeit.

Der Umsatzsteuerbescheid 2022 vom D-9 (Versand am D-12) sei dem im Firmenbuch eingetragenen und gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufenen handelsrechtlichen Geschäftsführer der Gesellschaft (Bescheidadressat: G-1, z.H. Bf., A-1) zugestellt worden. Auch hier sei von ihm das Recht, gegen diesen Bescheid innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheides Beschwerde einzulegen, nicht Gebrauch gemacht worden. Auch dieses pflichtwidrige Verhalten begründe die Schuldhaftigkeit.

Bezüglich der Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages für die Umsatzsteuer 2022 sei festzuhalten, dass gemäß § 217 Abs. 1 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten sei, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag (Fälligkeitstag Umsatzsteuer 2022 am 16.05.2022) entrichtet werde. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG begründe eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine abweichende Fälligkeit. Auch stellten die Bestimmungen im Zusammenhang mit der Festsetzung von Säumniszuschlägen keine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde dar.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Die Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid vom 01.03.2024 ausgewiesenen Abgaben zum Fälligkeitstermin stelle eine Pflichtverletzung dar. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spreche die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126, VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001). Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit, z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Der angefochtene Bescheid sei daher zu Recht ergangen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 19.06.2024 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte nach Darlegung des bisherigen Inhalts der Beschwerde ergänzend vor:

Würdigung der Argumentation der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung:

Die Abgabenbehörde werfe dem Bf. konkret vor, dass weder vom Masseverwalter noch von ihm als handelsrechtlichen Geschäftsführer Steuererklärungen für die Jahre 2021 und 2022 abgegeben und somit die Bemessungsgrundlagen dieser Zeiträume durch die Abgabenbehörde im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Dazu ist primär anzumerken, dass es dem Geschäftsführer der GmbH im Insolvenzverfahren nicht möglich gewesen sei (siehe den von ihm geschilderten Sachverhalt und die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung selbst), Steuererklärungen der GmbH abzugeben.

Des Weiteren werfe die Abgabenbehörde ihm vor, dass er innerhalb offener Rechtsmittelfristen (Bescheide 2021 seien noch dem Masseverwalter zugestellt worden) keine Beschwerde gegen die Schätzungsbescheide 2021 und 2022 erhoben habe. Darin wäre ein schuldhaftes Verhalten des Vertreters zu erblicken.

An dieser Stelle sei klarzustellen, dass es sich im konkreten Fall um die Inanspruchnahme eines Organs/Vertreters gemäß § 80 BAO für Abgaben der GmbH durch die Abgabenbehörde gemäß § 9 BAO handle, weil diese Abgaben, infolge einer vermeintlich schuldhaften Verletzung der dem Organ/Vertreter auferlegten Pflichten, nicht eingebracht werden könnten.

Dazu *Ritz* in BAO, 7. Auflage, zu § 9 BAO:

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 02.07.2002, 96/14/0076).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht.

Dem Bf. sei es im Zeitraum nach der Aufhebung der Insolvenz bis zur Löschung der GmbH im Firmenbuch (Anmerkung: wegen Vermögenslosigkeit) auf Grund des insolvenzverfahrensimmanenten Nichtvorhandenseins liquider Mittel in der Gesellschaft nicht möglich gewesen, die abgabenbehördlich geschätzten Abgaben 2021 und 2022 zu bedienen. Für diesen Zeitraum scheide gemäß der obigen Darlegung von *Ritz* eine Vertreterhaftung

gemäß § 9 BAO somit auf Grund des Nichtvorliegens eines schuldhaften Verhaltens des Vertreters dem Grunde nach aus.

Sei aber die Nichtentrichtung der durch Schätzung ermittelten Abgabenschuldigkeiten schon nicht geeignet, eine Geschäftsführerhaftung für den Bf. zu begründen, könne wohl die von der Abgabenbehörde argumentierte Nichterhebung einer Beschwerde gegen eben diese Abgabenschuldigkeiten, die bei pflichtgemäßem Verhalten des Masseverwalters überhaupt nicht entstanden wären, noch viel weniger geschäftsführerhaftungsbegründend für ihn sein.

Conclusio:

In den Zeiträumen der Entstehung der Abgabenansprüche - insbesondere der Umsatzsteuer 2021 und 2022 - könne keine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter obliegenden Verpflichtungen erblickt werden, habe der Bf. doch über die steuerliche Vertretung der GmbH sogar selbst versucht, die Steuererklärungen 2021 direkt an die Abgabenbehörde zu übermitteln. Nachdem dieser Versuch fehlgeschlagen sei, habe er die Abgabenerklärungen 2021 und 2022 samt den Jahresabschlüssen 2020/2021 und 2021/2022 der Gesellschaft durch die auch vom Masseverwalter teilweise beauftragte steuerliche Vertretung der GmbH an den Masseverwalter zur Einreichung bei der Abgabenbehörde nachweislich übermittelt. Nachdem der Bf. im Zeitraum des Insolvenzverfahrens nicht zur Vertretung der GmbH berechtigt gewesen sei, habe er seiner Verpflichtung nur durch Übermittlung der entsprechenden Steuererklärungen 2021 und 2022 an den Masseverwalter nachkommen können. Die Umsatzsteuererklärungen 2021 und 2022 hätten beide Abgabenguthaben aufgewiesen. Dass in weiterer Folge der Masseverwalter die Steuererklärungen 2021 und 2022 der GmbH nicht bei der Abgabenbehörde eingereicht habe, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre, könne nicht dem Bf. angelastet werden und zu seiner Geschäftsführerhaftung führen.

Dem Bf. sei es in weiterer Folge auch im Zeitraum nach der Aufhebung der Insolvenz bis zur Löschung der GmbH im Firmenbuch (Anmerkung: wegen Vermögenslosigkeit) auf Grund des Fehlens liquider Mittel in der Gesellschaft, nicht möglich gewesen, die abgabenbehördlich geschätzten Abgaben 2021 und 2022 aus dem Vermögen des Schuldners zu bedienen, wodurch gemäß *Ritz* (siehe oben) eine Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO, auf Grund des Nichtvorliegens eines schuldhaften Verhaltens des Vertreters, dem Grunde nach ausscheide.

Auch in der Nichteinbringung einer Beschwerde gegen die Schätzungsbescheide 2021 und 2022 könne keine Handlung des Bf. erblickt werden, die zu einer Geschäftsführerhaftung von ihm führen würde, handle es sich im Falle von Beschwerden (Erhebung oder eben Nichterhebung selbiger) doch nicht um abgabenrechtliche Pflichten des Vertreters zur Entrichtung von Abgaben des Schuldners, die in diesem Fall noch dazu auf Schätzungen der Abgabenbehörde gründeten, denen ein pflichtwidriges Verhalten des Masseverwalters der GmbH zu Grunde liege. Somit scheide auch für diese Zeiträume eine Vertreterhaftung des Bf. gemäß § 9 BAO aus. Das Erheben oder Nichterheben einer Beschwerde sei nicht als

Pflichtverletzung eines Organs für die Nichteinbringbarkeit von Abgaben des Schuldners zu werten. Im Übrigen hätte die von der Abgabenbehörde nunmehr thematisierte Beschwerde, sofern ihr stattgegeben worden wäre, ebenfalls die Abgaben für die Abgabenbehörde nicht einbringlich gemacht, sondern sogar ein Guthaben des Schuldners ergeben.

Abschließend könne somit festgestellt werden, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch den Masseverwalter der GmbH nicht die Geschäftsführerhaftung des seinerzeitigen Vertreters der Gesellschaft dadurch auslösen könne, weil dieser, wie die Abgabenbehörde sogar unter Zitierung eines in diesem Fall nicht anwendbaren VwGH-Erkenntnisses mehrfach argumentiere, keine Beschwerden gegen die auf Grund pflichtwidrigen Verhaltens des Masseverwalters erlassenen Abgabenschätzungsbescheide erhoben habe. Das würde in letzter Konsequenz bedeuten, dass pflichtwidriges Nichteinreichen von Steuererklärungen durch den Masseverwalter und in weiterer Folge der Erlassung „falsch geschätzter“ Steuerbescheide seitens der Abgabenbehörde eine Geschäftsführerhaftung des seinerzeitigen Organs entstehen ließe, obwohl dieses Organ selbst keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung begangen und alles unternommen habe, um abgabenrechtlich pflichtkonform zu handeln.

Ganz im Gegenteil habe doch der Bf. den Masseverwalter durch die Übermittlung der Steuererklärungen 2021 und 2022 (beide hätten Abgabenguthaben aufgewiesen) in die Lage versetzt, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen als Vertreter der GmbH im Insolvenzverfahren nachzukommen. Ein schuldhaftes Verhalten des Bf., das dazu geführt habe, dass Abgaben der GmbH durch den Masseverwalter oder ihm selbst, wie von der Abgabenbehörde behauptet worden sei, nicht hätten entrichtet werden können, habe somit zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.

Er beantrage daher, der gegenständlichen Beschwerde stattzugeben, sowie die ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Haftungsbescheides.

Des Weiteren beantrage er die Entscheidung über diese Beschwerde durch den Senat gemäß § 272 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO.

---//---

In der am 27.02.2025 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Vertreter Bf.:

„Der Masseverwalter hat für die steuerlichen Agenden der G-1 Unterstützung gebraucht, daher hat mich mein Mandant mit der Erstellung der Jahreserklärung 2021 beauftragt. Es war jedoch, da wir keine Vertretungsvollmacht für Finanz-Online hatten, nicht möglich, dass unsere Kanzlei die Erklärungen direkt eingibt. In der Folge wurde mit dem Masseverwalter vereinbart, dass er die Erklärungen einreicht. Dies galt auch für das Jahr 2022. Solange das

Konkursverfahren anhängig war, gab es auch noch keinen Fristenablauf dazu und auch keinen Schätzungsauftrag. Nach Abschluss des Konkursverfahrens waren selbstverständlich keine finanziellen Mittel zur Begleichung von Abgabenschuldigkeiten mehr vorhanden. Ich vermeine daher, dass mein Mandant keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen hat. Die Behörde zitiert im Haftungsbescheid eine Entscheidung, die vom Sachverhalt her mit unserer Sache nicht in Verbindung gebracht werden kann. Es liegt ein anderer Sachverhalt zugrunde. Es war ein Konkursverfahren ohne Eigenverwaltung, daher war der Masseverwalter allein dafür verantwortlich, dass Abgabenerklärungen eingebracht werden. Es liegt in seinem Verantwortungsbereich, dass letztlich eine Schätzung ergangen ist. Ein Verschulden daran ist meinem Mandanten nicht zuzurechnen.“

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige schriftliche Vorbringen und führte aus:

„Eine schuldhafte Pflichtverletzung liegt nicht nur bei Nichtmeldung, sondern auch bei Nichtentrichtung vor. Nach Abschluss des Konkursverfahrens wurden die Bescheide an den Bf. zugestellt. Dazu gibt es nur das nichtbelegte Vorbringen, dass es zwischen Konkursabschluss und Löschung der Gesellschaft keine Geldmittel mehr gegeben habe.“

Vertreter Bf.:

„Den Antrag auf Löschung wegen Vermögenslosigkeit hat der Masseverwalter gestellt. Sollte dies nicht zutreffen, dass die Gesellschaft vermögenslos gewesen ist, müsste man den Masseverwalter belangen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersatz) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

Abgabeforderungen

§ 26 ZustG lautet:

(1) Wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, wird das Dokument zugestellt, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs. 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

(2) Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

§ 224 BAO lautet auszugsweise:

(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Zu den dem angefochtenen Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgaben ist Folgendes festzustellen:

- Umsatzsteuer 2021

Dieser Bescheid datiert vom D-5 und wurde an „P-1 als Insol (gemeint wohl: Insolvenzverwalter) im Insolvenzverfahren der G-1“ adressiert. Da dieses Bescheiddatum jedoch mit der Konkursaufhebung zusammenfällt, wurde der Umsatzsteuerbescheid 2021 nicht rechtswirksam und ist somit ins Leere gegangen, da aufgrund der Zustellvermutung des § 26 Abs. 2 ZustG sowie des Umstandes, dass das Finanzamt im Vorlagebericht selbst einräumte, dass der Versand erst am D-6 erfolgt sei, die „Zustellung“ erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens erfolgte, zu einem Zeitpunkt also, zu dem der Masseverwalter bereits seines Amtes enthoben war.

Die bescheidmäßige Haftbarmachung dieser Abgabe war daher als erstmalige Geltendmachung des Abgabensanspruches im Haftungsbescheid gemäß § 224 Abs. 3 BAO zu qualifizieren, weshalb über das Vorbringen des Bf., dass sich nach seiner Berechnung anstatt einer Zahllast von € 880,80 eine Gutschrift von € 28,73 ergebe, im Haftungsverfahren abzusprechen war.

Umsatzsteuerberechnung des Bf. für das Jahr 2021 (abweichendes Wirtschaftsjahr 04/2020 bis 03/2021):

Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	498.554,69	
Abzüglich steuerfreie Umsätze	<u>- 4.503,07</u>	
Steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich Anzahlungen)	494.051,62	
Davon sind zu versteuern mit: 20% Normalsteuersatz	494.051,62	98.810,32
Innergemeinschaftliche Erwerbe Bemessungsgrundlage innergemeinschaftliche Erwerbe	215.165,25	
Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	215.165,25	
Davon sind zu versteuern mit: 20% Normalsteuersatz	215.165,25	43.033,05
Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern) Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb Vorsteuern lt.KZ 066 und KZ 064		- 10.728,58 - 43.033,03 <u>- 1.313,87</u>
Zahllast		88.081,76
Entrichtete Vorauszahlungen bzw. durchgeführte Gutschriften		<u>- 88.110,49</u>
Gutschrift		28,73

Diese Ermittlung erscheint glaubhaft, da der erklärungsgemäß ergangene Umsatzsteuerbescheid 2020 ähnliche Zahlen aufweist:

Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	502.354,70	
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug Art. 6 Abs. 1 Z 1 (innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer ohne UID-Nummer und durch Private)	<u>- 12.830,34</u>	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich Anzahlungen)	489.524,36	
Davon sind zu versteuern mit: 20% Normalsteuersatz Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	489.524,36	97.904,87 16,60
Summe Umsatzsteuer		97.921,47
Inneregemeinschaftliche Erwerbe Bemessungsgrundlage innergemeinschaftliche Erwerbe	209.633,81	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	209.633,81	
Davon sind zu versteuern mit: 20% Normalsteuersatz	209.633,81	41.926,76
Summe Erwerbsteuer		41.926,76
Summe Umsatzsteuer Summe Erwerbsteuer		97.921,47 + 41.926,76
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern) Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb Vorsteuern lt. KZ 066 und KZ 064		- 12.234,22 - 41.926,77 <u>- 16,60</u>
Zahllast		85.670,64
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift		
Festgesetzte Umsatzsteuer Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer		85.670,64 <u>- 85.655,21</u>
Abgabennachforderung		15,43

Daraus folgt, dass mangels Abgabennachforderung für die Umsatzsteuer 2021 eine Haftung nicht bestehen kann.

- Umsatzsteuer 2022

Dieser Bescheid datiert vom D-9 und wurde adressiert an „G-1 zH Bf.“. Da zu diesem Zeitpunkt der Konkurs nach Schlussverteilung zwar bereits aufgehoben (D-5), die Gesellschaft aber noch nicht gelöscht war (D-3) und der Bf. weder seinen Rücktritt erklärt hatte noch mit Gesellschafterbeschluss abberufen worden war, konnte der Umsatzsteuerbescheid 2022 zu Recht an die GmbH zu seinen Händen zugestellt werden (vgl. VwGH 17.2.2010, 2007/08/0117).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043), weshalb eine Berücksichtigung des Vorbringens des Bf., dass sich nach seiner Berechnung anstatt einer Zahllast von € 5.857,57 eine Gutschrift von € 538,05 ergebe, nicht erfolgen kann (siehe ausführlich zum Verschulden).

- Erster Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2022

Dieser Bescheid vom D-10 wurde ebenso adressiert an „G-1 zH Bf.“. Da allerdings aufgrund der Vermutung des § 26 Abs. 2 ZustG die Zustellung erst am D-11 und somit erst nach der Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch vom D-3 erfolgte, wurde der gegenständliche Säumniszuschlagsbescheid nicht rechtswirksam und ist somit ins Leere gegangen, da zu diesem Zeitpunkt die Geschäftsführertätigkeit des Bf. bereits beendet war (VwGH 17.2.2010, 2007/08/0117; VwGH 26.2.1992, 92/14/0001).

Die bescheidmäßige Haftbarmachung dieser Abgabe war daher als erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches im Haftungsbescheid gemäß § 224 Abs. 3 BAO zu qualifizieren.

Allerdings konnte in diesem Fall das Vorbringen des Bf., dass die richtige Ermittlung der Umsatzsteuer 2022 eine Gutschrift ergebe, nicht berücksichtigt werden, da der dem Säumniszuschlag zugrundeliegende Bescheid rechtswirksam ergangen war.

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-5 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft am D-3 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht wurde.

Vertreter

Aktenkundig war der Bf. im Zeitraum D-1 bis D-2 (Konkurseröffnung) sowie nach Beendigung des Konkurses vom D-5 bis zur Löschung am D-3 Geschäftsführer der genannten GmbH.

Schuldhafte Pflichtverletzung

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

Dem Vorbringen des Bf., dass die Nachforderung an Umsatzsteuer 2022 auf einer unzutreffenden Schätzung basiere, da von ihm keine Zahllast, sondern eine Gutschrift ermittelt worden sei, muss entgegengehalten werden, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabenanspruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0091), da von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 13.4.2005, 2004/13/0027).

Jedoch hat die Abgabenbehörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb hat sich die Behörde mit den Einwänden des zur Abgabenhaftung herangezogenen Geschäftsführers zu befassen, dass ihn kein Verschulden getroffen habe (VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Dazu brachte der Bf. vor, dass er versucht habe, Umsatzsteuererklärungen 2021 und 2022 einzubringen, ihm dies über FinanzOnline aber nicht gelungen sei und er zwar die Steuererklärungen dem Masseverwalter mit dem Ersuchen um Weiterleitung übergeben habe, dieser seiner Verpflichtung jedoch nicht nachgekommen sei.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind Abgabenerklärungen für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April des Folgejahres, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt, bis Ende des Monates Juni einzureichen.

Da die Frist (30.06.2023) zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2022 (die Umsatzsteuer 2021 ist ohnehin nicht mehr haftungsrelevant, siehe die Ausführungen zu den Abgabeforderungen) im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens vom D-2 noch nicht abgelaufen war, kann dem Bf. kein Verschulden an der Nichtabgabe vorgeworfen werden, zumal er freiwillig, aber letztlich erfolglos versucht hat, die Abgabenerklärung dem Finanzamt zu übermitteln.

Da der Bf. zu diesem Zeitpunkt im laufenden Konkursverfahren auf noch vorhandene liquide Mittel keinen Zugriff mehr hatte, liegt hinsichtlich der Umsatzsteuer 2022 keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Zum ersten Säumniszuschlag 2022 war festzustellen, dass dieser erst einen Monat nach Zustellung des Haftungsbescheides vom 01.03.2024 fällig war, sohin zu einem Zeitpunkt, zu dem sowohl das Konkursverfahren beendet (D-5) als auch die Gesellschaft im Firmenbuch gemäß § 40 FBG (infolge Vermögenslosigkeit) gelöscht war (D-3). Eine Haftung für den ersten Säumniszuschlag 2022 kommt daher mangels liquider Mittel nicht in Betracht.

Insgesamt ergibt sich daher, dass den Bf. an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben kein Verschulden trifft.

Ergebnis

Auf Grund des Nichtvorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die im Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenverbindlichkeiten der G-1 nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 27. Februar 2025