

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Florian Perschler, Heinrichsgasse 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. Dezember 2024, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 206.366,18 (statt € 207.241,18) eingeschränkt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2020	1.606,56
Dienstgeberbeitrag	2020	1.957,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2020	185,87
Einfuhrumsatzsteuer	03/2021	26.254,64
Einfuhrumsatzsteuer	07/2021	1.617,63
Stundungszinsen	2021	261,89
Einfuhrumsatzsteuer	08/2021	7.323,80
Körperschaftsteuer	10-12/2021	125,00
Einfuhrumsatzsteuer	09/2021	11.604,62
Einfuhrumsatzsteuer	10/2021	20.790,65
Säumniszuschlag 1	2021	146,48
Säumniszuschlag 1	2021	212,96
Säumniszuschlag 1	2021	232,09

Stundungszinsen	2021	601,21
Einfuhrumsatzsteuer	11/2021	21.146,28
Lohnsteuer	12/2021	19,13
Dienstgeberbeitrag	12/2021	427,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2021	40,38
Verspätungszuschlag	06/2021	194,93
Einfuhrumsatzsteuer	12/2021	21.663,12
Körperschaftsteuer	01-03/2022	125,00
Körperschaftsteuer	2020	18.507,60
Einfuhrumsatzsteuer	04/2022	13.498,73
Lohnsteuer	05/2022	907,91
Dienstgeberbeitrag	05/2022	759,61
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2022	71,51
Einfuhrumsatzsteuer	05/2022	23.177,38
Körperschaftsteuer	07-09/2022	125,00
Lohnsteuer	08/2022	648,53
Dienstgeberbeitrag	08/2022	694,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2022	5,88
Umsatzsteuer	07/2022	160,50
Einfuhrumsatzsteuer	07/2022	12.301,87
Einfuhrumsatzsteuer	08/2022	17.260,76
Lohnsteuer	09/2022	820,79
Dienstgeberbeitrag	09/2022	889,07

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 02.12.2024 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als damaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 207.241,18 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2020	1.606,56	15.01.2021
Dienstgeberbeitrag	2020	1.957,09	15.01.2021
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2020	185,87	15.01.2021
Einfuhrumsatzsteuer	03/2021	26.254,64	17.05.2021
Einfuhrumsatzsteuer	07/2021	1.617,63	15.09.2021
Stundungszinsen	2021	261,89	16.09.2021
Einfuhrumsatzsteuer	08/2021	7.323,80	15.10.2021
Körperschaftsteuer	10-12/2021	125,00	15.11.2021
Einfuhrumsatzsteuer	09/2021	11.604,62	15.11.2021
Einfuhrumsatzsteuer	10/2021	20.790,65	15.12.2021
Säumniszuschlag 1	2021	146,48	16.12.2021
Säumniszuschlag 1	2021	212,96	17.01.2022
Säumniszuschlag 1	2021	232,09	17.01.2022
Stundungszinsen	2021	601,21	17.01.2022
Einfuhrumsatzsteuer	11/2021	21.146,28	17.01.2022
Lohnsteuer	12/2021	19,13	17.01.2022
Dienstgeberbeitrag	12/2021	427,14	17.01.2022
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2021	40,38	17.01.2022
Verspätungszuschlag	06/2021	194,93	10.02.2022
Einfuhrumsatzsteuer	12/2021	21.663,12	15.02.2022
Körperschaftsteuer	01-03/2022	125,00	15.02.2022

Körperschaftsteuer	2020	18.507,60	03.06.2022
Umsatzsteuer	04/2022	833,25	15.06.2022
Einfuhrumsatzsteuer	04/2022	13.498,73	15.06.2022
Lohnsteuer	05/2022	907,91	15.06.2022
Dienstgeberbeitrag	05/2022	759,61	15.06.2022
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/2022	71,51	15.06.2022
Einfuhrumsatzsteuer	05/2022	23.177,38	15.07.2022
Körperschaftsteuer	07-09/2022	125,00	16.08.2022
Lohnsteuer	08/2022	648,53	15.09.2022
Dienstgeberbeitrag	08/2022	694,57	15.09.2022
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2022	5,88	15.09.2022
Umsatzsteuer	07/2022	202,25	15.09.2022
Einfuhrumsatzsteuer	07/2022	12.301,87	15.09.2022
Einfuhrumsatzsteuer	08/2022	17.260,76	17.10.2022
Lohnsteuer	09/2022	820,79	17.10.2022
Dienstgeberbeitrag	09/2022	889,07	17.10.2022

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 im Zeitraum vom D-1 bis D-2 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 ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe sowohl die Meldung als auch die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichten, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb

er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er dazutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da der Bf. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe könnten nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im oben genannten Zeitraum als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen gewesen sei.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren und die Löschung der Gesellschaft gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit sei der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

Auf die beiliegenden Grundlagenbescheide werde verwiesen.

---//---

In der dagegen am 23.12.2024 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass er von seinem Bekannten P-1 über Tatsachen der Gesellschaft getäuscht worden sei und im Irrtum über diese Tatsachen seiner Bestellung zum Geschäftsführer der GmbH zugestimmt habe. Hätte der Bf. gewusst, worauf er sich mit dieser Unterschrift einlasse, hätte er niemals zugestimmt.

Im Einzelnen werde zur Verteidigung des Bf. Folgendes vorgebracht:

Die gegenständliche Gesellschaft sei für die Zeiträume ab April 2020 mit der Bezahlung von Abgaben in Rückstand geraten. Der Bf. habe zwar ein Dokument unterschrieben, mit dem er sich mit der Funktion als (handelsrechtlicher und gewerberechtlicher) Geschäftsführer einer

GmbH bereiterklärt habe. Er sei sich aber bis zuletzt nicht im Klaren gewesen, auf welche Risiken er sich damit einlasse. P-1 habe dem Bf. diese Funktion eingeredet und gemeint, dass er damit kein Risiko eingehen werde.

P-1 habe vom Bf. Geld ausgeliehen und zugesagt, dass er nur bei Fortführung der Gesellschaft die Möglichkeit haben werde, ihm das Darlehen wieder zurückzubezahlen. Ohne diese Erklärung hätte der Bf. die Funktion als Geschäftsführer niemals übernommen.

Der Bf. sei ein einfacher Arbeiter im Werk der G-2 und habe keinerlei Kenntnisse, die ihn als Geschäftsführer einer GmbH qualifizierten. Er habe keine aktiven Deutschkenntnisse in Wort und Schrift und verstehe Deutsch nur in den einfachsten Sätzen. Die Dokumente, die er zur Bestellung zum Geschäftsführer unterschrieben habe, habe er nicht lesen und auch nicht verstehen können. Übersetzungen von Schriftstücken seien ihm nicht vorgelegt worden. Der Bf. sei niemals faktischer Geschäftsführer gewesen, sondern habe sich nur am Papier bereiterklärt, weil er nicht verstanden habe, welche Risiken er damit eingehe. Er sei gelernter Maschinenführer und Hilfsarbeiter.

Hinzu komme, dass der Bf. seit 2020 massive gesundheitliche Probleme gehabt und sich von Juni 2023 bis April 2024 überhaupt im Dauerkrankenstand befunden habe, da er sich nach einem Leberversagen einer Lebertransplantation habe unterziehen müssen.

Es werde daher die rechtswirksame Bestellung des Bf. zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der GmbH bestritten. Hätte er gewusst, worauf er sich bei der Bestellung zum Geschäftsführer der Gesellschaft einlasse, hätte er dieser Bestellung niemals zugestimmt.

Der Gesellschafter der GmbH, Herr P-1, geb. D-3, sei deren faktischer Geschäftsführer während der Zeit gewesen, in der der Bf. de iure als Geschäftsführer aufgeschienen sei. Herr P-1 sei daher auch für alle Versäumnisse und Schulden der Gesellschaft alleinverantwortlich. Der Bf. habe keinerlei Informationen zu den Verbindlichkeiten oder Gläubigern der GmbH. Er habe auch keine Informationen zu den vor der Konkursöffnung vorhandenen liquiden Mitteln der Gesellschaft. Somit könnten vom Bf. auch Nachweise zur Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht werden.

Der Bf. habe selbst hohe Forderungen gegen P-1, da er ihm vor Jahren ein Privatarlehen in Höhe von € 45.000,00 gewährt habe. Dieser Betrag sei trotz mehrfacher Fälligestellung von P-1 an den Bf. nicht zurückbezahlt worden.

Im Zusammenhang mit der Unterfertigung eines Mietvertrages für die GmbH habe P-1 sogar die Unterschrift des Bf. gefälscht, um so die Zustimmung des Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft vorzutäuschen. Der Bf. sei aufgrund seiner Ausbildung und seiner fehlenden Deutschkenntnisse nicht in der Lage (gewesen), die Funktion eines Geschäftsführers einer

österreichischen GmbH auszuüben. Überdies habe er über all die Jahre keinerlei Einblick in die Machenschaften der Gesellschaft und des weiteren Geschäftsführers P-1 gehabt.

Beweis:

PV

P-1, derzeit Justizvollzugsanstalt A-2

P-2, pA RA-Kanzlei G-3, A-3

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid aufzuheben und das Verfahren gegen den Bf. einzustellen.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.01.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Der Bf. sei laut Eintragung im Firmenbuch seit D-1 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der G-1, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen.

Die Heranziehung zur Haftung erfolge für aushaftende und nicht entrichtete Abgaben der GmbH. Unbestritten sei, dass Abgaben, für die er zur Haftung herangezogen werde, infolge des abgeschlossenen Konkursverfahrens, der Beendigung der Tätigkeit und der mit Eintragung vom D-2 erfolgten Löschung im Firmenbuch der Gesellschaft, nicht mehr einbringlich seien. Unbestritten sei weiter, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zähle, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden könnten.

Dem Einwand, dass zusätzlich ein weiterer Geschäftsführer bestellt gewesen sei, sei entgegenzuhalten, dass, wie bereits rechtlich ausgeführt, der Bf. seit D-1 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Damit zähle er unmittelbar zum Kreis der Vertreter im Sinne des § 80 BAO und könne zur Haftung herangezogen werden. Auch wenn der weitere Geschäftsführer Entscheidungen getroffen habe, sei der Bf. aufgrund der Rechtslage und Gesetze verpflichtet gewesen, die Aufgaben eines Geschäftsführers wahrzunehmen. Dieser Verpflichtung sei er nicht nachgekommen, weshalb eine schuldhaft Verletzung der ihm auferlegten gesetzlichen Pflichten vorliege.

Der Vertreter habe sich bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung ende (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019). Der Geschäftsführer habe

sich demnach 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). Es werde erwartet, dass sich der Geschäftsführer innerhalb von drei Monaten nach Übernahme seiner Tätigkeit entsprechend informiere oder seine Funktion zurücklege.

Die Schuldhafte sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Sowohl die Nichtentrichtung der angeführten Abgaben zum Fälligkeitstermin und auch die Verletzung der dem Bf. auferlegten gesetzlichen Pflichten stellten ein pflichtwidriges Verhalten dar. Nach der Rechtsprechung des VwGH falle es dem Geschäftsführer bei Abfuhrabgaben, insbesondere bei Lohnsteuer und Einfuhrumsatzsteuer stets als Verschulden zur Last, wenn er die jeweilige Abzugssteuer nicht zur Gänze entrichte (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010). 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).

Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme seien eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei der Primärschuldnerin, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursachlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. All diese Voraussetzungen seien gegeben. Der angefochtene Bescheid sei daher zu Recht ergangen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 10.02.2025 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

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

Abgabeforderungen

Die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden entweder selbst gemeldet (Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuern sowie monatliche Lohnabgaben) oder bescheidmäßig festgesetzt (Körperschaftsteuern, Säumniszuschläge, Verspätungszuschlag, Stundungszinsen und Lohnabgaben 2020), wobei die betreffenden Bescheide mit dem Haftungsbescheid dem Bf. übermittelt wurden, und sind im Wesentlichen noch in der angeführten Höhe auf dem Abgabenkonto aushaftend. Lediglich die Umsatzsteuer 04/2022 befindet sich nicht mehr im Rückstand und haftet die Umsatzsteuer 07/2022 nur mehr in Höhe von € 160,50 aus, wodurch es zu geringfügigen Verminderungen der Haftungsschuld kommt.

Allerdings war zu prüfen, ob eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (Lohnabgaben 2020) zulässig war, da ein Haftungspflichtiger in die Lage versetzt werden muss, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Da die gemäß § 79 Abs. 1 EStG monatlich abzuführenden Lohnsteuern desselben Jahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO zusammengefasst werden können und ein Gleichbehandlungsnachweis nach dem Beschwerdevorbringen nicht erbracht werden kann, konnte die Aufgliederung der in Jahresbeträgen geltend gemachten Lohnsteuern unterbleiben, zumal auch nach der Judikatur

des Verwaltungsgerichtshofes in einem Fall, in dem weder die Höhe der Abgabenschuld bestritten noch vom Haftungspflichtigen Gläubigergleichbehandlung behauptet wird, eine Aufgliederung der Abgabenschuld nach den jeweiligen Fälligkeiten nicht geboten ist (VwGH 23.6.2021, Ra 2020/13/0072).

Uneinbringlichkeit

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

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-4 der über das Vermögen der G-1 am D-5 eröffnete Konkurs nach Verteilung lediglich an die Massegläubiger aufgehoben wurde. Darüber hinaus wurde die Gesellschaft bereits am D-2 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Vertreter

Aktenkundig war der Bf. (wie auch P-1) im Zeitraum D-1 bis D-5 (Konkurseröffnung) alleinvertretungsbefugter 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, dass lediglich P-1 der faktische Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei, ist zu entgegnen, dass für die Vertreterhaftung die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH maßgebend ist. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder zB nur als „Pro-forma-Geschäftsführer“ (VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 30.5.2017, Ra 2017/16/0025).

Dass die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht. Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 3.3.2023, Ra 2020/13/0071).

Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit der Übernahme der unternehmensrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen. In einem solchen Einverständnis ist auch keine Aufgaben- (Zuständigkeits-) Verteilung zu sehen (VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084).

Der Einwand des Bf., er habe nicht über ausreichende Deutschkenntnisse verfügt, um die Konsequenzen der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit verstehen zu können, geht ins Leere, weil der Verwaltungsgerichtshof die (an ihn gerichtete) Beschwerde in einer vergleichbaren Angelegenheit, worin vorgebracht wurde, dass der Beschwerdeführer auf Grund seiner mangelhaften Deutschkenntnisse die Geschäftsführertätigkeit nicht annehmen hätte dürfen, da er sich in einem Rechtsirrtum über die Konsequenzen einer Geschäftsführertätigkeit befunden habe und der Rechtsirrtum durch eine Zusicherung von dritter Seite hervorgerufen worden sei, als unbegründet abwies (VwGH 24.2.2010, 2008/13/0228).

Hinsichtlich eines etwaigen das Verschulden an der Nichtentrichtung ausschließenden entschuldigen Rechtsirrtums hat es der Bf. im zugrundeliegenden Haftungsverfahren unterlassen, entschuldigende Gründe dafür glaubhaft zu machen, warum er die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht zu deren Fälligkeitstag entrichtet hat, zumal mit seinem Vorbringen, er wäre von P-1 getäuscht worden und hätte bei Kenntnis dieser Täuschung seiner Bestellung zum Geschäftsführer nicht zugestimmt, kein entschuldbarer Rechtsirrtum bezüglich der Verpflichtung zur Abgabentrachtung dargetan wird, da er es insbesondere unterlassen hat, darzustellen, dass die von ihm behauptete Unkenntnis der verfahrensgegenständlichen Abgaben unverschuldet war und er keine entsprechenden Sorgfaltspflichten, insbesondere in Bezug auf die Einholung entsprechender Erkundigungen, verletzt hat.

Ein für die Haftung eines Geschäftsführers relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer vor der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Behauptet der Vertreter, er sei durch Dritte an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, so schließt dies ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht aus. Der Bf. wäre als damaliger Geschäftsführer verhalten gewesen, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der unbehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0084). Als

bestellter Geschäftsführer hat er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0166).

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 bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären oder dass sämtliche Gläubiger gleichbehandelt worden seien. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal laut zuletzt eingereichtem Jahresabschluss zum 31.12.2021 liquide Mittel in Höhe von € 49.253,57 vorhanden waren.

Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen, da es an ihm, dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, 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 Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

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).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

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 Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/125).

Aus dem Vorbringen, dass lediglich P-1 der faktische Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei, lässt sich auch im Rahmen des Ermessens nichts gewinnen, weil auch dieser zur Haftung herangezogen wurde. Da der Mitgeschäftsführer laut dem Beschwerdevorbringen des Bf. jedoch derzeit eine Haftstrafe in der Justizvollzugsanstalt A-2 verbüßt, bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner für die Inanspruchnahme des Bf. als verbleibender Gesamtschuldner kein Spielraum für die Ermessensübung (zB VwGH 7.12.2000, 97/16/0365; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist,

wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

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

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 206.366,18 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Wien, am 23. Juni 2025