

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, vertreten durch V, vom 27.09.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 02.05.2022, Steuernummer s, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X.GmbH in der Höhe von 207.772,20 Euro zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

X wird im Ausmaß von 107.972,95 Euro zur Haftung für folgende aushaftende Abgabenverbindlichkeiten der X.GmbH herangezogen:

Umsatzsteuer 11/2016	5.650,86
Dienstgeberbeitrag 01/2017	913,23
Zuschlag zum DB 01/2017	132,54
Kammerumlage 10-12/2016	5,19
Körperschaftsteuer 01-03/2017	377,41
Umsatzsteuer 12/2016	5.454,41
Säumniszuschlag 1 2016	45,59
Säumniszuschlag 1 2016	56,63
Säumniszuschlag 1 2016	102,83
Stundungszinsen 2016	59,87
Lohnsteuer 02/2017	1.384,32
Dienstgeberbeitrag 02/2017	1.350,95
Zuschlag zum DB 02/2017	128,66
Umsatzsteuer 01/2017	1.089,35
Säumniszuschlag 1 2017	295,04
Säumniszuschlag 1 2017	114,22
Lohnsteuer 03/2017	853,37
Dienstgeberbeitrag 03/2017	1.135,23
Zuschlag zum DB 03/2017	107,28
Umsatzsteuer 04/2017	4.760,31

Umsatzsteuer 07/2017	5.124,63
Säumniszuschlag 1 2017	57,73
Lohnsteuer 09/2017	2.346,75
Dienstgeberbeitrag 09/2017	1.536,59
Zuschlag zum DB 09/2017	146,77
Umsatzsteuer 08/2017	3.575,51
Säumniszuschlag 1 2017	187,64
Einkommensteuer 12/2013	70.980,03
	107.972,95

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem Vorhalt vom 13.05.2020 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass am Abgabenkonto der X.GmbH Abgabebeträge laut beiliegendem Rückstandsausweis in der Höhe von 207.772,20 € uneinbringlich aushafteten. Die Beträge seien bei der X.GmbH als uneinbringlich anzusehen, weil das Konkursverfahren am Datum nach Schlussverteilung aufgehoben und die GmbH zwischenzeitlich im Firmenbuch gelöscht wurde.

Der Bf. sei im Zeitraum vom Datum bis zur Konkurseröffnung am Datum zum Geschäftsführer der X.GmbH bestellt gewesen. Ihm sei daher die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen oblegen.

Die Vertreter juristischer Personen hätten alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen, insbesondere hätten sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.

Vertreter hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Bf. als Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wie viel Zahlungsmittel der GmbH zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der GmbH Befriedigung erlangt haben.

Der Bf. wurde daher ersucht, sofern die X.GmbH bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen

darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüberzustellen.

Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bf. die Ihnen obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall bei der Gesellschaft gewesen sei. Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (zB VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

Da der Vorhalt unbeantwortet blieb, zog das Finanzamt den Bf. mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 02.05.2022, Steuernummer s, gemäß § 9 BAO zur Haftung für aushaftende Abgabenverbindlichkeiten der X.GmbH in der Höhe von 207.772,20 € heran. Die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide wurden dem Haftungsbescheid beigelegt.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist brachte der Bf. durch seinen Rechtsvertreter am 27.09.2022 folgenden Schriftsatz ein:

„Gegen den Haftungsbescheid vom 02.05.2022 über € 207.772,20 erhebt der Einschreiter nach Verlängerung der Beschwerdefrist bis 02.10.2022 gemäß Bescheid vom 01.08.2022

BESCHWERDE:

Der Bescheid wird seinem gesamten Inhalt nach, insbesondere wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung, angefochten.

Im einzelnen wird ausgeführt:

1. Unrichtige Höhe der offenen Abgaben (fehlende/ nicht nachvollziehbare Berücksichtigung der Verteilungsquote)

Der Masseverwalter hat gemäß dem Verteilungsentwurf im Konkurs eine Quote von 13,635205 % ausgeschüttet. Bei richtiger Verbuchung müssen sich daher alle angemeldeten Insolvenzforderungen der Finanz um 13,635205 % reduziert haben.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Konkurs 4 Forderungsanmeldungen eingebracht, nämlich PN 7, 33, 38 und 45.

Die PN 45 enthält 2 Forderungen, nämlich die Einkommensteuer 12/2013 über € 164.372,60 und den Säumniszuschlag 1.

Trotz Ausschüttung einer Verteilungsquote durch den Masseverwalter von 13,635205 % auch auf diese angemeldete Forderung wird in der gegenständlichen Rückstandsaufgliederung des angefochtenen Bescheides weiterhin der ursprüngliche volle Betrag dieser Steuer über € 64.362,60 angeführt.

Es liegt daher auf der Hand, dass dieser Haftungsbescheid unrichtige Beträge enthält.

In der Forderungsanmeldung PN 7 wird etwa die Umsatzsteuer 8/2017 mit € 4.140,01 angemeldet. Auch diese Forderung wurde bei der Quotenausschüttung mit 13,635205 % berücksichtigt. Trotzdem wird auch diese Forderung Ust 8/2017 zur Gänze und ohne Abzug dieser Quote mit € 4.140,01 in diesem Rückstandsausweis angeführt.

Diese beiden Positionen werden von Einschreiter nur beispielhaft angeführt. Bei keiner einzigen Abgabe in der Aufgliederung zum gegenständlichen Haftungsbescheid ist es möglich, ausgehend vom ursprünglich als Insolvenzforderung angemeldeten Betrag nach Abzug der Quote von 13,635205 % den in der Aufgliederung nun angeführten Rückstand der einzelnen Abgabe abzuleiten.

Es ist daher unstrittig, dass die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgaben jedenfalls der Höhe nach unrichtig sind.

Beweis: - beiliegende Urkunden, nämlich

- gerichtliches Anmeldeverzeichnis*
- 4 Forderungsanmeldungen der Finanz*
- Verteilungsentwurf des Insolvenzverwalter*

2. Keine Schlechterbehandlung der Finanz:

Sieht man von der Einkommensteuer 12/13 ab, dessen Bescheid erst nach Konkurseröffnung ergangen ist und dem auch die erst nach Konkurseröffnung abgeschlossene Betriebsprüfung zugrunde liegt, so handelt es sich um Abgaben mit Fälligkeiten ab dem 16.01.2017. Die Kontoabschrift des Finanzamtes in diesem Zeitraum zeigt durchgehende Zahlungen beginnend ab 16.01.2017 über € 4.526,67 bis knapp vor Konkurseröffnung am 14.09.2017 über € 5.000,00.

*In diesem Zeitraum hat die Steuerschuldnerin insgesamt Zahlungen von **€ 76.852,62** geleistet.*

Bei der Haftung des Geschäftsführers geht die Finanz vorab von einem Ausfall von 100 % aus, räumt aber dem Geschäftsführer die Möglichkeit ein, durch Quotenvergleich zu zeigen, dass die Finanz nicht benachteiligt wurde. Eine Haftung des Geschäftsführers mit 100 % setzt voraus,

dass die Finanz als einziger aller Gläubiger im relevanten Haftungszeitraum keine Zahlung erhalten hat und damit mit 100 % gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt wurde.

Bereits die Zahlungen am Finanzamtskonto vom 16.01.2017 bis Konkurseröffnung von gesamt € 76.852,62 zeigen, dass diese Annahme unrichtig ist.

Auch das gerichtliche Anmelungsverzeichnis mit insgesamt 45 Forderungsanmeldungen und zahlreichen Gläubigern zeigt, dass auch zahlreiche andere Gläubiger nicht befriedigt wurden und daher ihre Forderung anmelden mussten. Die Finanz war also keineswegs der einzige Gläubiger.

Allein diese Zahlen belegen bereits, dass eine Schlechterstellung der Finanz mit 100 % denkunmöglich ist.

Beweis: - beiliegende Urkunden, nämlich

- gerichtliches Anmelungsverzeichnis*
- Kontoabschrift der Finanz*

3. Einkommensteuer 12/13 über € 164.372,60

Diese Abgabe ist mit Abstand die größte Position in der Rückstandsaufgliederung.

Sie resultiert aus einer Betriebsprüfung, die erst lange nach Konkurseröffnung im Oktober 2018 beendet wurde und ist auch der Bescheid über € 164,372,60 erst am 05.10.2018 ergangen. In diese Betriebsprüfung war nur der Masseverwalter und nicht mehr der Geschäftsführer eingebunden. Zu diesem Zeitpunkt war auch der Betrieb bereits geschlossen.

Dieser Bescheid ist nach Konkurseröffnung ergangen und wurde nach Konkurseröffnung als Insolvenzforderung angemeldet und vom Insolvenzverwalter gemäß der Quotenausschüttung gleich wie alle anderen Insolvenzforderungen mit einer Quote von 13,635205 % bedient.

Daraus folgt, dass dem Einschreiter kein Vorwurf aus einer Gläubigerungleichbehandlung gemacht werden kann.

Festzuhalten ist, dass der Einschreiter gemäß § 248 BAO unter einem auch diesen Grundlagenbescheid vom 05.10.2018 mit Beschwerde bekämpft hat. Der Grundlagenbescheid betrifft eine Abzugssteuer und ist eine Abgrenzung zwischen der Arbeitskräfteüberlassung einerseits und Werkverträgen andererseits rechtlich überaus strittig und kann dem Geschäftsführer nicht nachträglich als Verschulden angelastet werden. Vorsichtsweise wird auch diese Beschwerde vorgelegt.

Beweis: - beiliegende Urkunden, nämlich

- Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 05.10.2018 über € 164.372,60

4. Wirtschaftliche Verhältnisse

Der Einschreiter wurde am tt.mm.1944 geboren und befindet sich daher im 79. Lebensjahr. Er ist Pensionist.

Er ist schwer erkrankt und ist bereit, die entsprechenden Krankenunterlagen der Finanz vorzulegen.

Der Einschreiter verfügt über kein Vermögen und keine Liegenschaften.

Der Einschreiter ersucht im Rahmen des Ermessens und der Entscheidung nach Treu und Glauben auch diese Umstände zu berücksichtigen.

Der Einschreiter stellt daher den

ANTRAG

auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, eventualiter Aufhebung und Zurückverweisung an die Behörde 1. Instanz.“

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 26.09.2025 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und setzte den Haftungsbetrag in Berücksichtigung der im Konkursverfahren ausbezahlten Quote auf 178.952,98 € herab.

Aus dem Anmeldeverzeichnis ergebe sich lediglich, welche Forderungen bei Konkurseröffnung (noch) offen waren, nicht aber, welche Zahlungen an welche Gläubiger in der Zeit davor geleistet wurden. Auch die Fälligkeitszeitpunkte der einzelnen Konkursforderungen seien dem Anmeldeverzeichnis nicht zu entnehmen, sodass auch nicht beurteilt werden könne, ob die (übrigen) Konkursforderungen gleichzeitig mit den Abgabenforderungen fällig geworden sind. Das Anmeldeverzeichnis sei daher kein tauglicher Nachweis der Gläubigergleichbehandlung. Demnach müsse nach der Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass die Entrichtung der Abgaben aus einem Verschulden des Bf. unterblieben sei, sodass er für diese Abgaben dem Grunde nach zur Gänze hafte.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 23.10.2025 wurde das Vorbringen der Beschwerde wörtlich wiederholt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabenanspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074 mwN).

Sind dagegen Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden nach § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen. Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren besteht unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hat oder nicht (VwGH 25.09.2001, 2001/14/0109).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerden ein, so sind diese Beschwerden nicht gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Vielmehr ist zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, da sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Beschwerde gegen den Abgabenanspruch überhaupt besteht (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Heranziehung des Bf. gemäß § 9 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgaben der X.GmbH im Haftungsbescheid vom 02.05.2022 über 207.772,20 €. Über die Beschwerde gemäß § 248 BAO gegen den Haftungsbescheid für das Jahr 2013 vom 05.10.2018 (Haftung gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 über 164.372,60 €) ist demnach in einem gesonderten Verfahren abzusprechen.

Der Bf. fungierte seit Datum als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der mit dem Gesellschaftsvertrag vom Datum errichteten X.GmbH. Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin war der Bf. zu deren Vertretung berufen; der Bf. kommt daher grundsätzlich als Haftungsschuldner gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO in Betracht.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum wurde über das Vermögen der X.GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Mit dem Beschluss des Gerichtes vom Datum wurde der Konkurs nach Schlussverteilung (Quote 13,635205 %) gemäß § 139 IO aufgehoben.

Die Firma wurde am Datum gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht (Auszug aus dem Firmenbuch FN).

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin am Datum gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde, weshalb eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten, soweit sie die im Konkursverfahren ausbezahlte Quote von 13,635205 % übersteigen, bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Im Hinblick auf § 50 KO sind Zahlungen des Masseverwalters anteilig auf die eine Konkursforderung darstellenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Die vom Masseverwalter ausbezahlte Konkursquote von 13,635205 % ist daher bei den einzelnen Haftungsbeträgen zu berücksichtigen. Insoweit ist dem Vorbringen in der Beschwerde, Punkt 1., zuzustimmen und sind die Haftungsbeträge – wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung – um diesen Prozentsatz herabzusetzen.

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

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

Zu den Pflichten eines Vertreters gehört die termingerechte Entrichtung der Abgaben nach Maßgabe der vorhandenen Mittel. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. zB VwGH 16.09.2003, 2000/14/0106).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz, siehe VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene über keine liquiden Mittel verfügt, trifft den Vertreter kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO (VwGH vS 22.09.1999, 96/15/0049). Dass dem Bf. für die Entrichtung der Abgaben im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit keine liquiden Mittel zu ihrer Entrichtung zur Verfügung standen, wurde nicht vorgebracht.

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nämlich Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 05.10.2023, Ra 2013/13/0060).

Weist der Vertreter daher nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.03.2010, 2007/13/0137).

Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt (Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben) erforderlich.

Ein Nachweis, ob ausreichende Mittel zur Abgabentrachtung fehlten bzw. ob sämtliche Gläubiger der Gesellschaft gleich behandelt wurden, wurde vom Bf. trotz Aufforderung im Vorhalt vom 13.05.2020 und der ausführlichen Darlegung der Rechtslage im Haftungsbescheid sowie in der Beschwerdeentscheidung vom 26.09.2025, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 06.02.2025, Ra 2024/13/0121), ebensowenig erbracht wie die Berechnung des Betrages, der – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Das Vorbringen, eine Schlechterstellung des Finanzamtes habe nicht stattgefunden, genügt als Nachweis nicht.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Anmeldeverzeichnis lediglich, welche Forderungen bei Konkurseröffnung (noch) offen waren,

nicht aber, welche Zahlungen an welche Gläubiger in der Zeit davor geleistet wurden. Entscheidend für die Pflichtverletzung des Geschäftsführers ist nicht der Zeitpunkt der Konkursöffnung, sondern der Zeitraum, in dem der Geschäftsführer mit der Entstehung der Abgabenforderungen rechnen musste. Für diesen Zeitraum gibt jedoch der Vermögens- und Liquiditätsstand im Zeitpunkt der Konkursöffnung allein keinen Aufschluss (VwGH 27.08.1991, 91/14/0117).

Der Bf. hat trotz der ihm auferlegten Beweislast und trotz mehrmaliger Aufforderungen keinerlei Ausführungen über die Höhe der der Gesellschaft im Haftungszeitraum zur Verfügung gestandenen liquiden Mittel gemacht. Der Feststellung des Finanzamtes, das Anmeldeverzeichnis sei kein tauglicher Nachweis der Gläubigergleichbehandlung, wurde im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Hat der Geschäftsführer im Haftungsverfahren nicht den ihm obliegenden Entlastungsbeweis in Bezug auf die Abgabentrückstellung erbracht, kann die Behörde schon deshalb eine die Inanspruchnahme zur Haftung rechtfertigende schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen (VwGH 24.03.2009, 2006/13/0156).

Das Finanzamt hat den Bf. im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher zu Recht zur Haftung der gegenständlichen Abgabenschulden zur Gänze herangezogen (siehe VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027, mwN).

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt (Ritz, BAO⁶, Rz 26 zu § 9).

Für die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO kommt es nicht darauf an, dass die zum [gesetzlichen] Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichteten Abgaben erst zu einem späteren, auch nach Ausscheiden des Geschäftsführers aus der Gesellschaft gelegenen Zeitpunkt uneinbringlich geworden sind (vgl. VwGH 23.06.2009, 2007/13/0017). Die Geltendmachung der Haftung setzt auch nicht voraus, dass die Abgaben vorher rechtskräftig festgesetzt worden sind (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Aus dem Umstand, dass der Haftungsbescheid Einkommensteuer 12/2013 über 164.372,60 € erst nach Konkursöffnung ergangen ist (und daher die Bescheidzustellung an den Masseverwalter der X.GmbH erfolgte), kann daher nicht der Schluss gezogen werden, dem Bf. könne kein Verschulden hinsichtlich der Nichtentrichtung der Abgabe vorgeworfen werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Entrichtungspflicht getroffen hat, bestimmt sich nämlich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre und nicht danach, wann die Abgabe festgesetzt wurde (VwGH 25.04.2016, Ra 2015/16/0139).

Zu den aushaftenden Lohnsteuerbeträgen 01/2017, 02/2017, 03/2017 und 09/2017 ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt:

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (siehe u.a. VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung ist daher die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten. Jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten dar, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer ausreichen und auch abgeführt werden.

Die Höhe der von der Gesellschaft gemeldeten Lohnsteuerbeträge wurde im Haftungsverfahren nicht bestritten.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Beschwerdeführers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Insofern das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Beschwerdeführers getroffen hat, kann ihm nicht entgegengetreten werden, da die Haftungsinanspruchnahme die letzte Möglichkeit darstellt, zumindest einen Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einzubringen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089 mit Hinweis auf VwGH 16.10.2002, 99/13/0060). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (z.B. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044 mit zahlreichen weiteren Judikaturnachweisen; ebenso VwGH 02.09.2009, 2008/15/0139). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142). Eine allfällige persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet damit zwischen der Billigkeit bei der Geltendmachung der Haftung und der Billigkeit (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bei der nachfolgenden Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO⁷, § 224 Tz 4), diese bezieht sich aber auf die Einhebung der Abgaben der Primärschuldnerin. Gegenüber dem Haftungsschuldner ist die Heranziehung zur Haftung noch keine Einhebungsmaßnahme, sondern eine Maßnahme, der Festsetzungscharakter zukommt. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO wird erst durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. Daran schließt sich das eigenständige Einhebungsverfahren der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen an.

Daraus folgt, dass eine Unbilligkeit im Zuge der Geltendmachung der Haftung daher nur insofern Berücksichtigung finden kann, als sie nicht in der Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen liegt, sondern in der (vollen) Heranziehung zur Haftung läge, etwa weil die Haftung auch gegenüber (weiteren) Geschäftsführern ausgesprochen wurde oder ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits liegt, ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 19.05.2021, Ra 2019/13/0046).

Im vorliegenden Fall war der Bf. der einzige handelsrechtliche Geschäftsführer, weshalb eine Einbringung der gegenständlichen Abgaben nur bei ihm möglich ist.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Finanzamt im Haftungsbescheid (auch) eine Haftungsschuld an Einkommensteuer 12/2013 geltend gemacht hat. Der zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und der Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2022 liegende lange Zeitabstand wurde vom Finanzamt nicht berücksichtigt. In Ansehung der Rechtsprechung des VwGH wird die Haftung für die Einkommensteuer 12/2013 um 50% gekürzt, woraus eine Herabsetzung des gesamten Haftungsbetrages auf 107.972,95 Euro resultiert.

Zur Zulässigkeit einer 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.

Die gegenständliche Entscheidung beruht auf der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden war. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 9. Jänner 2026