

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/1/Top12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 4. März 2020 gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nun Zollamt Österreich) vom 18. März 2020, Zahl: ***230000/00000/294/2011***, betreffend Haftung für Mineralölsteuer zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. Juli 2012, Zahl: ***230000/00000/224/2011-AFA***, hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt für die ***GmbH*** die Mineralölsteuerschuld für die im Zeitraum 28. Juni 2011 bis 5. Dezember 2011 erstmals im Steuergebiet der Republik Österreich zur Verwendung als Treibstoff abgegebene Menge Kraftstoff von insgesamt 7,465.465 Liter ***Öl*** (Schmieröl/universaltechnisches Öl der Warennummer 2710 1999) gemäß § 201 BAO iVm § 21 Abs 1 Z 5 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) in Höhe von EUR 3,172.822,63 festgesetzt.

Die Berufung vom 29. August 2012 wies das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2013, Zahl: ***230000/00000/228/2011-AFA***, als unbegründet ab. Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 13. März 2013 ist vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 6. Juni 2016, RV/7200154/2013, abgewiesen worden.

Die dagegen erhobene Revision hat der Verwaltungsgerichtshof, soweit sie die Festsetzung von Mineralölsteuer betrifft, mit Beschluss vom 30. Mai 2017, Ra 2016/16/0087, zurückgewiesen.

Mit Bescheid vom 18. März 2020, Zahl: ***230000/00000/294/2011***, wurde die Beschwerdeführerin (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) als ehemalige Geschäftsführerin der ***GmbH*** als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 ff BAO iVm § 224 Abs 1 BAO für die aushaftende Mineralölsteuerschuld im Ausmaß von EUR 1,000.000,00 in Anspruch genommen.

X sei alleiniger Geschäftsführer der ***GmbH***. Die eingetragene gewerberechtliche Geschäftsführerin wäre in der Zeit ***von 2007*** bis ***2016*** die Bf gewesen. Seit ***Anfang 2016*** sei ***X*** geschäftsführender Gesellschafter. Die Bf, die Tochter von ***X***, habe im Zuge der Einvernahme zu Protokoll gegeben, dass ihre Tätigkeit in der Firma lediglich die Vorbereitung der Buchhaltung und die Kontrolle der Rechnungen und Lieferscheine auf ihr Vorhandensein und ihre Richtigkeit gewesen sei. Die faktische Geschäftsführung habe ausschließlich bei ihrem Vater gelegen und habe auch ohne dessen Wissen und Zustimmung nichts durchgeführt werden können.

Neben der Abgabenvorschreibung gegen die Primärschuldnerin ergingen im September 2016 nach den rechtskräftig abgeschlossenen Gerichtsverfahren auch noch Haftungsbescheide gemäß § 11 BAO an ***X***, ***Täter1***, **Täter21*** und ***Täter3***.

Im Rahmen des Parteienghört wurde der Bf Gelegenheit gegeben, zur beabsichtigten Haftungsheranziehung Stellung zu nehmen. Sie brachte daraufhin mit Schreiben vom 4. März 2020 durch Ihren Vertreter eine Beschwerde gegen den zu erwartenden Haftungsbescheid ein. Zum Ermessen führt das Zollamt im Bescheid aus, die Bf habe als damalige Geschäftsführerin der ***GmbH***, die Verpflichtungen vernachlässigt, zu denen sie berufen gewesen wäre. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Bf nur als Geschäftsführerin „vorgeschoben“ wurde. Dieser Umstand sei jedoch bei der Haftungsinanspruchnahme dahingehend gewürdigt worden, dass nicht über die gänzliche nichteinbringbare Summe von EUR 2.000.000,00 die Haftung ausgesprochen werde. Somit könne das Zollamt bei der Beurteilung des Ermessens bezüglich der Haftungsfestsetzung der Mineralölsteuer keine Billigkeitsgründe erkennen. Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei die Bf in ihrer Funktion als ehemalige Geschäftsführerin der ***GmbH*** als Haftende für die uneinbringlichen Abgaben aus Gründen der Zweckmäßigkeit gemäß § 224 Abs 1 und Abs 3 BAO heranzuziehen.

In der Begründung der oa Beschwerde vom 4. März 2020, ergänzt mit Vorbringen vom 20. März 2020, wird eingeräumt, dass die Inanspruchnahme der Bf als Haftende (§ 9 BAO) als solche in Ordnung gehe, und sodann ua ausgeführt:

*„Im Fokus des weiteren Vorbringens steht die zu erwartende Wiederaufnahme des Strafprozesses ***GZ*** des ***LG*** aufgrund der eidesstaatlichen Erklärung ***Täter1*** vom 26.10.2019. Wie sich aus ihr ergibt, war die ***GmbH*** Kunde - also Außenstehender - und zu keiner Zeit Teil seiner Gruppierung. Er hat alles getan und auf seine "Jünger" auch den nötigen Druck ausgeübt, um sicherzustellen, dass Interna nicht nach außen (und erst recht nicht zu ***X***) dringen, weil dieser dann wegen Unzuverlässigkeit dieser Gruppierung und (vor allem) wegen Unwirtschaftlichkeit des Mineralölgeschäfts sofort ausgestiegen wäre. Insoweit bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. Doch ist davon auszugehen, dass die Wiederaufnahme des Strafverfahrens bereits in wenigen Wochen oder Monaten erfolgen wird, also weit vor der abschließenden Sachentscheidung durch das BFG. Davon, dass mit der erfolgten Wiederaufnahme die Sache zu unseren Gunsten entschieden ist, sei es, weil die ***StA*** das Verfahren einstellt oder die neuerliche HV aufgrund einer doch erhobenen*

Anklage mit Freispruch endet.“

Ein solcher - zu erwartender - Ausgang des Steuerstrafverfahrens entfalte aufgrund des Urteils des EGMR vom 23.10.2014, 27.785/2010, *Meto Tadeu* aufgrund der Unschuldsvermutung (Art 6 Abs 2 EMRK) Bindungswirkung.

Es sei nur mehr eine Frage der Zeit, bis das Strafurteil des ***LG*** vom 14.9.2014 im Wege der Wiederaufnahme aufgehoben und die Sache der Staatsanwaltschaft zurückgestellt werde. Spätestens dann nehme sich die Steuervorschreibung an ***GmbH*** samt den Haftungen an ***X*** und dessen Tochter von selbst aus dem Spiel.

Ein gleichzeitig gestellter Antrag der Bf auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO ist vom Zollamt abgewiesen worden. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 2. August 2024, RV/7200075/2021, als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Juni 2020, Zahl: ***230000/00000/295/2011-AFA***, hat die belangte Behörde die Beschwerde hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme als unbegründet abgewiesen.

Die Bf richte ihre Beschwerde ausschließlich auf eine nicht vorliegende Steuerschuld der Primärschuldnerin bzw auf die Wiederaufnahme des gerichtlichen Finanzstrafverfahren gegen ***X***, wodurch, so vermeint sie, auch das Abgabeverfahren gegen die Primärschuldnerin gegenstandslos würde.

Ob der Steueranspruch gegen die ***GmbH*** zu Recht besteht, bzw nach Ansicht der Bf als gegenstandslos anzusehen ist, habe das Zollamt erst im folgenden Verfahren gegen den haftungsbegründeten Erstbescheid zu behandeln. Ausschlaggebend für die hier vorliegende Frage der Haftung nach § 9 BAO sei die rechtskräftige Abgabennachforderung gegen die ***GmbH*** und die Uneinbringlichkeit einer offenen Abgabenschuld von mindestens zwei Millionen Euro wegen der schuldhaften Verletzung der der Vertreterin auferlegten Pflichten. Das finanzstrafrechtliche Gerichtsverfahren gegen ***X*** habe auf die Haftungsinanspruchnahme der Bf keinen Einfluss. Die abgaberechtlichen Feststellungen gegen die ***GmbH*** würden nicht auf der Verurteilung des ***X*** fußen. Einzig und allein die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 11 BAO des ***X*** wäre im Falle einer Wiederaufnahme und eines Freispruches neu aufzurollen. Somit könne das Zollamt hier den Ausführungen der Bf zu den Auswirkungen des Wiederaufnahmeverfahrens nicht folgen. Abschließend sei dazu jedoch angeführt, dass das ***LG*** mit Beschluss vom 24. April 2020 (***GZ2***) den Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen hat.

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2020 hat die Bf durch Ihren Vertreter beantragt, das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vollinhaltlich stattgeben und den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufheben. Es wird auf den Einspruch gegen die Ablehnung der Wiederaufnahme des Schuldspruchs des ***LG***, ***GZ***, verwiesen und ersucht, mit der Erledigung zuzuwarten, bis dieses strafrechtliche Wiederaufnahmeverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Sollte die

Wiederaufnahme erfolgreich sein, wäre davon zunächst der Schuldspruch des ***X*** betroffen, in weiterer Folge aber auch die Inanspruchnahme der ***GmbH***.

Alternativ dazu wird eine Kassation angeregt, weil die Verhältnisse Ende August 2012 (einen Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides vom 27. Juli 2012) vom Zollamt nicht entsprechend ermittelt worden wären. Auch bei der Frage der Zweckmäßigkeit sei ein mögliches Verfahren vor dem Höchstgericht zu berücksichtigen.

Auf Nachfrage wurde das Bundesfinanzgericht mit Vorbringen vom 30. Mai 2025 davon in Kenntnis gesetzt, dass die bisherigen Anträge auf Wiederaufnahme allesamt erfolglos geblieben sind. Ein neuerlicher Antrag sei in Vorbereitung.

Mit Eingabe vom 19. März 2026 ist der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen worden; die für 23. März 2026 anberaumte Verhandlung wurde daraufhin abberaumt.

Im ergänzenden und finalen Vorbringen vom 27. März 2026 wird zusammenfassend ausgeführt, der Mineralölsteuerbescheid vom 27. Juli 2012 sei ungeachtet seiner Rechtskraft unter materiellem Aspekt unvertretbar. Sollte sich die Vorschreibung der Mineralölsteuer an die ***GmbH*** als materiell rechtswidrig, unberechtigt oder ungerecht erweisen, so sei die Haftung der Bf für eben diese Steuer schon aus diesem Grund ausgeschlossen. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Strafurteils des ***LG*** vom 19. September 2014, ***GZ***, vom 3. Juli 2025, der zusammen mit den Beilagen vorgelegt wurde, sei noch immer unerledigt.

Überdies wird darauf hingewiesen, dass der Bf keine schuldhafte Verletzung steuerlicher Pflichten vorwerfbar sei. Mit der Gebarung der MinSt habe sie nichts zu tun gehabt und habe die ***StA*** das Verfahren gegen sie eingestellt. Richtigerweise hätte der Vater der Bf zur Haftung herangezogen werden müssen.

Es fehle überdies am Kausalzusammenhang, einer weiteren Haftungsvoraussetzung. Auch eine Bindungswirkung an das vorgenannte rechtskräftige Strafurteil des ***LG*** bestehe nicht, da der Schuldspruch der betroffenen Person gegenüber ergangen sein muss, was hier nicht der Fall sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben

entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0032, mwN). Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (zB VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218, mwN).

Die Bf wiederholt im Verfahren ihr Vorbringen über die dominante Stellung ihres Vaters in der Gesellschaft; dieser sei der steuerlich Wahrnehmende gewesen. Zudem verweist sie auf den Ausgang der Finanzstrafverfahren, insbesondere darauf, dass das Verfahren gegen sie noch im Ermittlungsstadium eingestellt worden sei. Sie wäre im Unternehmen lediglich in untergeordneter Funktion beschäftigt gewesen, sei in die Malversationen nicht eingeweiht gewesen und habe mit der Gebarung der Mineralölsteuer rein gar nichts zu tun gehabt. Die belangte Behörde habe dies alles nicht entsprechend berücksichtigt und erforderliche Ermittlungen zu den Verhältnissen Ende August 2012 unterlassen.

Dass der Vater der Bf in der Gesellschaft das Sagen hatte, wird von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Das Zollamt geht davon aus, dass ***X*** die tatsächlichen Geschäfte und Entscheidungen der ***GmbH*** tätigte und sich die Aufgaben der Bf auf Kanzleiarbeiten beschränkten.

Aus welchen Gründen die Bf als eingetragene (handelsrechtliche) Geschäftsführerin ihre Pflichten nach § 80 BAO nicht erfüllt hat, ist im Beschwerdefall jedoch ohne rechtliche Bedeutung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 9 Rz 1 und dort angeführte VwGH-Erkenntnisse).

Gemäß § 6 Abs 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

Gemäß § 7 Abs 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs 1) zu Gesamtschuldnern.

Gemäß Abs 2 erstrecken sich persönliche Haftungen (Abs 1) auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs 1 und 2).

Die Haftungsinsprachnahme liegt im Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde (zB VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066; 13.10.2022, Ra 2022/13/0090). Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung (zB VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104).

§ 20 BAO idmF bestimmt:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß Abs 3 ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig

Unbestritten ist, dass gegenüber der ***GmbH*** mit Bescheid vom 27. Juli 2012, Zahl: ***230000/00000/224/2011-AFA***, rechtskräftig Mineralölsteuer in Höhe von EUR 3,172.822,63 festgesetzt worden ist, weil das Unternehmen im Zeitraum 28. Juni 2011 bis 5. Dezember 2011 insgesamt 7.465.465 Liter Mineralöl, deklariert als Diesel, erstmals im Steuergbiet der Republik Österreich zur Verwendung als Treibstoff abgegeben hat.

Die Bf, die selbst einräumte, dass ihre Inanspruchnahme als Haftende (§ 9 BAO) als solche in Ordnung geht, war in der Zeit ***von 2007*** bis ***2016*** eingetragene (handelsrechtliche) Geschäftsführerin der ***GmbH***.

Die belangte Behörde hat zunächst gegenüber der Primärschuldnerin und gegenüber den durch das ***LG***, ***GZ***, rechtskräftig verurteilten Tätern in dieser Causa (***X***, ***Täter1***, ***Täter2*** und ***Täter3***) Haftungsbescheide gemäß § 11 BAO erlassen. Die Ausführungen auf Seite 6 des Vorbringens vom 27. März 2026, ***X*** habe schuldhaft gehandelt und hätte zur Haftung herangezogen werden müssen, was unterblieben sei, sind insoweit unzutreffend.

Schon im Vorfeld der Abgabensfestsetzungen konnte durch Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO ein Teil der Abgabenschuld eingebracht werden. Die genannten Schuldner sind somit bereits vermögenslos und bedienen die offene Mineralölsteuerschuld nur mehr in kleinsten Monatsraten. Die Primärschuldnerin selbst tätigt seit mehreren Jahren keine Geschäfte mehr. Somit sind bereits alle Vollstreckungsmaßnahmen ausgeschöpft worden. Es war somit nicht davon auszugehen, dass die mit Stichtag vom 17. März 2020 noch offene Abgabenschuld in Höhe von EUR 2,456.237,39 von den Schuldnern jemals auch nur im Ansatz beglichen werden könnte.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 18. März 2020, Zahl: ***230000/00000/294/2011***, hat das Zollamt die Bf als ehemalige Geschäftsführerin der ***GmbH*** als Haftungspflichtige

für die aushaftende Mineralölsteuerschuld im Ausmaß von EUR 1.000.000 in Anspruch genommen.

Wie im Vorbringen vom 27. März 2026 zutreffend ausgeführt wird, berechtigen nur schuldhaft Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist allerdings nicht gefordert, (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 9 Rz 18). Unkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (zB VwGH 10.10.1996, 94/15/0122; 25.2.2010, 2009/16/0246).

Es muss ein Mindestmaß an Überwachung der mit der Wahrnehmung der buchhalterischen und steuerlichen Belangen betrauten Personen für die verantwortliche Geschäftsführerin als gesetzliches Vertretungsorgan der Gesellschaft verlangt werden. Gegenständlich hat die Bf nicht einmal behauptet, dass sie ihren Vater als den steuerlich Wahrnehmenden regelmäßig überprüft und überwacht hat.

Wer weiß, dazu nicht in der Lage zu sein und dessen ungeachtet die Funktion eines Geschäftsführers übernimmt, der handelt schon deswegen schuldhaft, weil ihm bewusst sein muss, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht des § 25 Abs 1 GmbHG nicht entsprechen kann (VwGH 25.11.1980, 1383/80).

Der Bf ist vorzuwerfen, dass sie einerseits die Position als Geschäftsführerin der ***GmbH*** bekleidete und auch die entsprechenden Bezüge kassierte, andererseits aber überhaupt nichts unternahm, um den sich daraus ergebenden Verpflichtungen zu entsprechen. Dieses Fehlverhalten der Bf, die über eine kaufmännische Ausbildung verfügt, wiegt angesichts der außerordentlich hohen Anzahl von Geschäftsfällen mit verbrauchssteuerpflichtigen Erzeugnissen besonders schwer.

In diesem völlig sorglosen Umgang mit den ihr obliegenden Aufgaben in Verbindung mit ihrem Eingeständnis, sich um steuerliche Belange nicht gekümmert zu haben, ist zweifellos ein haftungsrelevantes Verschulden der Bf zu erblicken (BFG 2.8.2024, RV/7200035/2021).

Die Bf war im Zeitraum der hier behandelten Mineralölsteuerschuldentstehung als Geschäftsführerin der ***GmbH*** und somit auch als vertretungsbefugtes Organ der juristischen Person gemäß § 80 BAO insbesondere auch dazu verpflichtet für den Vertretenen dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden, was sie jedoch unterlassen hat. Es muss der Bf bei Sichtung der relevanten Unterlagen auch aufgefallen sein, dass die betreffenden Lieferungen nicht versteuert waren. Dabei ist es unerheblich, ob die Vertreterin in die Malversationen eingeweiht war oder nicht. Im Zuge der Sicherungsmaßnahmen konnten bei der vertretenen Firma eine gute Liquidität und somit eine Zahlungsfähigkeit festgestellt werden, daher ist der Entfall der Steuerentrichtung auch nicht auf eine Zahlungsunfähigkeit zurückzuführen. Weiters sind sämtliche bei dem Finanzamt zu leistenden Zahlungen entrichtet worden.

Laut Aktenlage müssen der ***GmbH*** und der Bf die Zuständigkeit und die Verfahrensschritte hinsichtlich der Besteuerung von Mineralöl bekannt gewesen sein, weil ua

ein Antrag nach § 32 MinStG 1995 auf Bewilligung als berechtigter Empfänger gestellt worden war.

Betrachtet der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhaftes Pflichtverletzung vor (VwGH 26.6.2000, 95/17/0612).

Auch mit ihrem Einwand, die Wahrnehmung der steuerlichen Belange sei die Aufgabe des Buchhalters und des Steuerberaters gewesen, kann sich die Bf nicht erfolgreich rechtfertigen.

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; 6.9.2022, Ra 2021/13/0115). Nur der Vertreter wird nämlich idR jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Die Bf hat zum Vorhalt des Zollamtes nicht Stellung genommen, sondern gleich direkt eine Bescheidbeschwerde gegen den zu erwartenden Haftungsbescheid abgeben. Dass Gründe für die Nichterfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten vorlagen, geht aus dem Inhalt der Beschwerde nicht hervor. Nach ständiger Rechtsprechung ist schon allein deshalb von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 9 Rz 22).

Das nicht pflichtgemäße Verhalten der Bf als im maßgebenden Zeitraum (unstrittig gegebenenfalls) gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführerin der steuerpflichtigen ***GmbH*** und die damit verbundene schuldhaftes Verletzung auferlegter Pflichten hat zum Steuerausfall und somit zu einem Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten geführt.

Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall voraus. Wie zuvor dargestellt, geht das Bundesfinanzgericht von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bf aus. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgabe (vgl. VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Es haben sich zudem im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Anhaltspunkte ergeben, die darauf hindeuten könnten, dass die oben beschriebenen Pflichtverletzungen der Bf nicht kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgabe gewesen sind.

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.

Unter dem Ermessenskriterium „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Die Bf hat als damalige Geschäftsführerin der ***GmbH***, die Verpflichtungen vernachlässigt, zu denen sie berufen war. Der Umstand, dass sie nur als Geschäftsführerin

„vorgeschoben" wurde, ist vom Zollamt bei der Haftungsanspruchnahme dahingehend berücksichtigt worden, dass nur über die Hälfte der nichteinbringbaren Summe von EUR 2.000.000 die Haftung ausgesprochen wurde.

Billigkeitsgründe sind laut Aktenlage nicht erkennbar, im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war die Bf in ihrer Funktion als ehemalige Geschäftsführerin der ***GmbH*** aber aus Zweckmäßigkeitsgründen gemäß § 224 Abs 1 und Abs 3 BAO als Haftende für die uneinbringlichen Abgaben heranzuziehen.

Die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ist wesentliches Ermessenskriterium.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; 18.4.2007, 2004/13/0046; 3.3.2023, Ra 2020/13/0071). Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 248 Rz 14). Die Bf hat auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch gemäß § 248 BAO Bescheidbeschwerde eingebracht, über die das Zollamt noch nicht entschieden hat.

Auf ausdrückliches Ersuchen der Bf ist mit der Entscheidung über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid im Hinblick auf das anhängige Wiederaufnahmeverfahren zugewartet worden.

Unbestrittene Tatsache ist aber, dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid vorliegt und offen ist, ob ***X*** mit seinem Antrag auf Wiederaufnahme des (rechtskräftigen) Strafurteils des ***LG*** Erfolg haben wird. Selbst ein Freispruch würde jedoch nichts daran ändern, dass die ***GmbH*** im Rahmen ihres Betriebes einen Kraftstoff im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff iSd § 21 Abs 1 Z 3 MinStG abgegeben hat und Steuerschuldner ist.

Unter sorgfältiger Berücksichtigung der Aktenlage und aller vorliegenden Ermittlungsergebnisse kommt das Bundesfinanzgericht vor dem Hintergrund der dargelegten Judikatur zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Heranziehung der Bf zur Haftung aus den genannten Gründen vorliegen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzungen liegen – insbesondere im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung des VwGH – nicht vor.

Salzburg, am 30. April 2026