

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2020 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 11 BAO des Finanzamtes X (nun: Finanzamt Österreich) vom 5. Oktober 2020, Steuernummer StNrPrim, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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 5. Oktober 2020 machte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer die Haftung gemäß § 11 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma Primärschuldnerin GmbH (Primärschuldnerin) in Höhe von 33.623,97 € geltend. Der Betrag wurde wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag in Euro
Körperschaftsteuer	2009	19.04.2013	4.942,63
Kapitalertragsteuer	3-12/2007		3.887,39
Kapitalertragsteuer	2008		6.816,24
Kapitalertragsteuer	2009		1.506,14
Umsatzsteuer	11/2011	16.01.2012	1.071,57

Umsatzsteuer	3-12/2012	15.02.2013	14.000,00
Umsatzsteuer	1/2013	15.03.2013	1.400,00
Summe			33.623,97

Begründend wurde ausgeführt, dass mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt X als Finanzstraßbehörde vom 24. Juli 2020 der Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer der Primärschuldnerin hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 und Kapitalertragsteuer 3/2007 bis 12/2009 der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und hinsichtlich Umsatzsteuer 11/2011, 3-12/2012 und 1/2013 der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG rechtskräftig für schuldig befunden worden sei. Die Haftung würde sich auf die im Spruch des Straferkenntnisses festgestellten Verkürzungsbeträge erstrecken, soweit diese Abgabenschuldigkeiten auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin derzeit noch unberichtigt aushaften.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin sei mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 30. April 2013 ein Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 10. Jänner 2014 mangels alle Masseforderungen deckenden Vermögens aufgehoben worden. Die von der Haftung umfassten Abgabenschuldigkeiten seien daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar. Der Haftungspflichtige werde voraussichtlich noch etliche Jahre am Erwerbsleben teilnehmen können. Es könne daher nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Abgaben auch bei ihm uneinbringlich seien.

Nach gewährter Verlängerung der Rechtsmittelfrist wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 25. November 2020 gegen den Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingebracht. Es wurde beantragt, den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben und das Haftungsverfahren einzustellen, in eventu den Haftungsbescheid zu beheben und das Verfahren an das Finanzamt X zurückzuverweisen sowie eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die zugrundeliegenden Abgaben gemäß § 238 BAO verjährt seien. Gem. § 224 Abs. 1 BAO würden die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen sei der haftungspflichtige Empfänger als auch die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründen würde, aufzufordern die Abgabenschuld, für die er haften würde, binnen einer Frist von 1 Monat zu entrichten.

Gem. § 238 Abs. 1 BAO würde das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres verjähren, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Wie sich aus § 224 Abs. 1 BAO ergeben würde, sei die Erlassung von (persönlichen) Haftungsbescheiden eine Einhebungsmaßnahme. Der Haftungsbescheid wirke insoweit

konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner werde. Diese Maßnahme sei daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig. Ausgehend von den bescheidmäßigen Erledigungen der vorgeschriebenen Körperschaftssteuer, Kapitalertragssteuer und Umsatzsteuer aus dem Jahr 2013 würde das Recht, die vorgeschriebene und seit 2012 bzw. 2013 fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, gem. § 238 Abs. 1 BAO längstens mit 31.12.2019 verjähren. Die vom Finanzamt X am 05.10.2020 gesetzte Einbringungsmaßnahme des angefochtenen Haftungsbescheides sei sohin außerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO erfolgt. Der angefochtene Bescheid sei sohin inhaltlichen rechtswidrig.

Daran würde auch der Umstand nichts ändern, dass das Straferkenntnis der Finanzstrafbehörde vom 24.07.2020 stamme. Eine Haftungsinanspruchnahme begründe keine eigenständige Abgabenschuld, sondern werde der Haftungspflichtige lediglich Gesamtschuldner. Die Haftungsinanspruchnahme sei sohin auf Grund der Akzessorietät von bestehenden und noch aushaftenden Abgabenschulden gegenüber der Primärschuldnerin abhängig. § 238 BAO beginne daher mit der Vorschreibung der Abgaben und Fälligkeit gegenüber der Primärschuldnerin zu laufen und sei daher auch die bescheidmäßige Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb der Verjährungsfrist gegenüber der Primärschuldnerin zulässig.

Die rechtskräftige Bestrafung sei zwar Grundlage für die Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO, begründe aber eine solche Haftungsinanspruchnahme noch nicht. Der konstitutive Akt der Einhebungsmaßnahme, womit der Bestrafte Gesamtschuldner werde und durch die Zahlungsaufforderung eine eigene Fälligkeit entstehe, erfolge erst mit Erlassung des Haftungsbescheides. Aus dem vom Finanzamt X zitierten Erkenntnis des Spruchsenates vom 24.07.2020 könne hinsichtlich einer eingetretenen Verjährung daher nichts gewonnen werden. Auch sei darauf hinzuweisen, dass die Amtshandlung, welche auf Bestrafung von Finanzvergehen gerichtet sei, die Einhebungsverjährung nicht unterbrechen würde, weil ihr Zweck nicht auf die Durchsetzung des Abgabenanspruches gerichtet sei.

In Folge dieser Rechtswidrigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides sei dieser zur Gänze zu beheben und das Haftungsverfahren gegen den Beschwerdeführer einzustellen.

Aber auch das Recht eine Abgabe festzusetzen sei gem. § 207 Abs. 2. 2. Satz BAO verjährt. Selbst wenn eine Abgabe hinterzogen sei, betrage die Verjährungsfrist 10 Jahre ab Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei (§ 208 Abs. 1 BAO). Hinsichtlich der mit Haftungsbescheid gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemachten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 03 - 12 / 2007, 2008 und 2009 sei bislang lediglich die Geltendmachung einer Haftung mit Haftungsbescheiden vom 07.03.2013 erfolgt, die gegenüber der Primärschuldnerin GmbH in Liqu. erlassen worden seien.

Gem. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG sei dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragssteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt habe und die Haftung gem. Abs. 1 gegenüber dem Abzugsverpflichteten nicht oder nur schwer durchsetzbar wäre. Nach der Judikatur des VwGH

habe daher vorrangig die KEst-Vorschreibung bei einer verdeckten Ausschüttung an den Empfänger der Kapitalerträge (Gesellschafter) zu erfolgen. Eine derartige Vorschreibung an den Beschwerdeführer als Empfänger und Steuerschuldner (§ 95 Abs. 1 EStG) sei jedoch bislang nicht erfolgt.

Das Recht, diese Abgaben gegenüber dem Beschwerdeführer und Steuerschuldner erstmalig festzusetzen, sei aber jedenfalls - ungeachtet der Hinterziehung entsprechend dem Erkenntnis des Spruchsenates - in Folge des Ablaufes der 10-jährigen absoluten Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2, 2. S i.V.m. § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt. Die Inanspruchnahme im Rahmen des angefochtenen Haftungsbescheides sei auch aus diesem Grund materiell rechtswidrig, sodass der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der geltend gemachten Haftung betreffend die Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 3 - 12/2007, 2008 und 2009 ersatzlos zu beheben sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9. März 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 25. November 2020 als unbegründet ab. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Geltendmachung der Haftung gem. § 11 BAO stellt eine Einhebungsmaßnahme dar und ist demgemäß nur innerhalb der Einhebungsverjährung möglich. Die Verjährungsfrist beträgt gem. § 238 Abs 1 BAO fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Die Verjährung wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen hin erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Unterbrechungshandlungen sind anspruchsbezogen und entfalten daher nicht nur gegenüber etwa dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen Wirkung (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 238 Anm. 4).

Mit Ergänzungsersuchen vom 16.03.2015 (nachweislich zugestellt am 19.03.2015) betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung nach § 9 BAO wurde der Beschwerdeführer in seiner Funktion als ehemaliger Geschäftsführer der Primärschuldnerin, der Primärschuldnerin GmbH, ersucht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge haben tragen können, dass die näher angeführten Abgaben (welche auch die dem gegenständlichen Haftungsbescheid umfassende Abgaben enthielten) entrichtet wurden. Eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens ist nicht aktenkundig.

Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismittel stellen Unterbrechungshandlungen iSd § 238 Abs 2 BAO dar (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 238 Anm. 4). Die Verjährungsfrist des § 238 BAO beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2015 neu zu laufen.

Die Geltendmachung der Haftung mittels des gegenständlichen Haftungsbescheid erweist sich daher als innerhalb der Verjährungsfrist des § 238 Abs 1 BAO.

Zum Einwand der eingetretenen Bemessungsverjährung gern. § 207 BAO: 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 (vgl. ua. VwGH 28.05.2019, Ra 2019/15/0032). Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. ua. VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018). Hingewiesen wird auf § 248 BAO, wonach dem Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen das Recht zustand, innerhalb der Beschwerdefrist gegen den Haftungsbescheid den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Beschwerde anzufechten.“

Im **Vorlageantrag** vom 8. April 2021 wurde ergänzend vorgebracht, dass der Beschwerdeführer selbst aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin GmbH Primärschuldner der Abgaben gewesen sei, weshalb die Primärschuldnerin GmbH mit Haftungsbescheiden vom 7. März 2013 zur Haftung herangezogen worden sei. Ein Ergänzungsersuchen vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung einer Vertreterhaftung nach § 9 BAO sei daher nicht geeignet, eine Unterbrechung der Verjährungsfrist gegenüber dem Beschwerdeführer herbeizuführen.

Auch wenn sich das Finanzamt bei einem Haftungsbescheid an den vorangegangenen Abgabenbescheid zu halten habe, würde dies nichts daran ändern, dass das Recht, Abgaben gegenüber dem Beschwerdeführer und Steuerschuldner erstmals festzusetzen, mit Ablauf der 10-jährigen absoluten Verjährungsfrist verjährt wäre.

Mit **Vorlagebericht** vom 21. Mai 2021 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung die Abweisung. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass Unterbrechungshandlungen iSd § 238 BAO anspruchsbezogen wirken würden. Sie würden nicht nur gegenüber dem Primärschuldner sondern auch gegenüber allfälligen Haftungspflichtigen Wirkung entfalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. März 1991 wurde die ***A*** GmbH gegründet, die mit Generalversammlungsbeschluss vom 7. Juni 1995 in Primärschuldnerin GmbH umbenannt wurde.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom 30. April 2013 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin GmbH das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 10. Jänner 2014 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die Firma wurde wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Von 26. März 2007 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens war der Beschwerdeführer Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Am 18. April 2012 wurde der Bescheid betreffend Prüfungsauftrag bei der Primärschuldnerin erlassen. Am 15. Oktober 2012 wurden der Primärschuldnerin die vorläufigen Prüfungsfeststellungen zur Kenntnis gebracht. Die Einladung zur Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung samt Besprechungsprogramm vom 13. November 2012 wurde der Primärschuldnerin am 14. November 2012 zugestellt. In Tz. 5 wurden die Feststellungen betreffend verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer festgehalten.

Die Schlussbesprechung zur abgabenrechtlichen Prüfung betreffend Umsatz-, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 und einer Nachschau betreffend Umsatzsteuer 1/2010 bis 12/2011 bei der Primärschuldnerin fand schließlich am 5. Juni 2013 statt und in der Folge wurden die entsprechenden Bescheide erlassen.

Körperschaftsteuer 2009 iHv 4.942,63 €: Erklärung vom 9.2.2011, Bescheid vom 10.2.2011, Wiederaufnahme und neuer Bescheid am 12.3.2013

Kapitalertragsteuer 2007 bis 2009: Haftungsbescheide zu Lasten der Primärschuldnerin vom 7.3.2013 (2007: 3.887,39 €, 2008: 6.816,24 €, 2009: 1.506,14 €)

Umsatzsteuer 11/2011 iHv 1.071,57 €: UVA vom 6.2.2012, Veranlagung mit Bescheid vom 4.6.2013

Umsatzsteuer 3-12/2012 iHv 14.000,00 €: Bescheid vom 7.6.2013

Umsatzsteuer 1/2013 iHv 1.400,00 €: Festsetzung vom 7.6.2013, Veranlagung mit Bescheid vom 24.3.2014

Mit Schreiben vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Gesamtausmaß von 38.486,61 €, zugestellt am 19. März 2015, wurde der Beschwerdeführer im Wesentlichen aufgefordert darzulegen, weshalb er (schuldhaft) nicht dafür Sorge getragen hat, dass die Abgabenverbindlichkeiten aus den Mitteln der Primärschuldnerin (zumindest anteilig) entrichtet worden seien. In der Aufstellung der aushaftenden Abgaben waren die vom gegenständlichen Haftungsbescheid erfassten Abgaben ausnahmslos enthalten. Dieses Schreiben wurde keiner Beantwortung zugeführt.

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt X als Organ des Finanzamtes X als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Juli 2020 wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt. *Er hat im Bereich des Finanzamtes X als ehemaliger Geschäftsführer und damit für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher der Fa. Primärschuldnerin GmbH in Liquidation, Almdorf 8, 4073 Wilhering*

a) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich indem im Jahr 2009 die Aufwendungen für Kilometergeld sowie Mietaufwand in zu großer Höhe und damit zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, in der Folge in der eingereichten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung die Vorsteuer zu hoch und den Gewinn zu niedrig angeführt sowie es unterlassen, bezüglich der

diesbezüglich sowie der in den Jahren 2007 und 2008 betreffend das Verrechnungskonto des Gesellschaftergeschäftsführers angefallenen verdeckten Gewinnausschüttungen jeweils innerhalb einer Woche nach Zufluss Kapitalertragsteueranmeldungen für die Monate 1/2007 bis 12/2009 beim Finanzamt einzureichen und damit eine Verkürzung an

Körperschaftsteuer 2009 in Höhe von € 4.942,63,

Kapitalertragsteuer für 3/2007 - 12/2009 in Höhe von € 12.209,77 (für 3-12/2007 iHv € 3.887,39; 1-12/2008 iHv € 6.816,24; I-12/2009 iHv € 1.506,14

sohin in Höhe von insgesamt € 18.234,85 bewirkt, sowie

b) vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, eine Verkürzung an Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer für 11/2011 in Höhe von € 3.099,12 €

Umsatzsteuer für die Monate 3-12/2012 in Höhe von € 14.000,00

Umsatzsteuer für 1/2013 in Höhe von € 1.400,00

somit in Höhe von insgesamt € 18.499,12 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, sowie

c) ohne hierdurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine abgabenrechtliche Anzeige,- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht dadurch verletzt, indem er trotz ergangener Erinnerungen und Androhung von Zwangstrafen keine Jahressteuererklärungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 und 2011 beim Finanzamt eingereicht habe,

und hat hiermit die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG (zu a) sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG (zu b) sowie der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG (zu c) begangen und wird hierfür unter Anwendung des § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von € 5.000,00 (i.W. fünftausend) verurteilt.“

Mit dem gegenständlich angefochtenen Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 machte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer die Haftung gemäß § 11 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma Primärschuldnerin GmbH (Primärschuldnerin) in Höhe von 33.623,97 € geltend.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben scheinen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Gänze unberichtigt auf.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13. Dezember 2021 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Unterlagen, den Parteivorbringen, dem Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. Juli 2020 und dem elektronischen Abgabenkonto der Primärschuldnerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden (§ 11 BAO).

Die Haftung nach § 11 BAO setzt eine Entscheidung im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren voraus, mit der der Verurteilte eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig schuldig gesprochen wurde. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte muss somit schon vor seiner Heranziehung zur Haftung nach § 11 BAO wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein (VwGH 26.01.2012, 2009/16/0210).

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt X als Organ des Finanzamtes X als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Juli 2020 wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG sowie der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG (zu c) begangen zu haben.

Damit ist die Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme iSd § 11 BAO grundsätzlich erfüllt.

Der Beschwerdeführer vertritt nunmehr die Meinung, die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgaben seien gemäß § 238 BAO verjährt.

§ 238 BAO lautet:

(1) Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

§ 209a gilt sinngemäß.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

(3) Die Verjährung ist gehemmt, solange

a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder

b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder

c) einer Revision gemäß § 30 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 – VwGG, BGBl. Nr. 10/1985, oder einer Beschwerde gemäß § 85 des Verfassungsgerichtshofgesetzes – VfGG, BGBl. Nr. 85/1953, aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

(4) Wenn fällige Abgaben durch Handpfand gesichert sind, findet § 1483 ABGB. sinngemäß Anwendung. Sind sie durch bürgerliche Eintragung gesichert, so kann innerhalb von dreißig Jahren nach erfolgter Eintragung gegen die Geltendmachung der durch das Pfandrecht gesicherten Forderung die seither eingetretene Verjährung der Abgabe nicht eingewendet werden.

(5) Wird ein Bescheid, mit dem eine Abgabenschuldigkeit gelöscht (§ 235) oder nachgesehen (§ 236) wird, innerhalb von drei Jahren ab seiner Bekanntgabe (§ 97) abgeändert oder aufgehoben, so lebt dadurch der Abgabeananspruch wieder auf und beginnt die Verjährungsfrist mit der Bekanntgabe des Abänderungs- oder Aufhebungsbescheides neu zu laufen.

(6) Die Abs. 1 bis 5 gelten auch für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der im § 207 Abs. 4 bezeichneten gegen Abgabepflichtige gerichteten Ansprüche.

§ 207 BAO lautet:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

Gemäß § 209 Abs. 3 1. Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO).

Fällige Abgaben dürfen nur innerhalb der Einhebungsverjährung eingehoben und zwangsweise eingebracht werden. Die Einhebungsverjährung beträgt grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist und verjährt keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 BAO).

Das Recht zur Festsetzung der Abgabe verjährt nach fünf Jahren, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO). Gemäß § 209 Abs. 3 1. Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabensanspruches.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.2.2019, Ra 2019/13/0010, in Zusammenhang mit der Verjährung gemäß § 238 BAO Folgendes ausgesprochen: *„Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. VwGH 6.8.1996, 93/17/0093, mwN). Damit kommt es also darauf an, ob gegenüber dem Hauptschuldner Einhebungsverjährung eingetreten ist. Im Übrigen ist es seit Entscheidung eines verstärkten Senates (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwSlg 7038/F) ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass (im Hinblick auf die Einhebungsverjährung) Unterbrechungshandlungen anspruchbezogen wirken; sie unterbrechen die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger - etwa auch als Haftungspflichtiger - in Betracht kommt (vgl. zuletzt VwGH 17.6.2015, Ra 2015/16/0044).“*

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.9.2020, Ra 2020/13/0029, weist in die gleiche Richtung: *„Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme, sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig (vgl. z.B. Ritz, BAO6, § 224 Tz 4, mit Hinweisen auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Einhebungsverjährungsfrist endet nach § 238 Abs. 1 BAO keinesfalls früher als das Recht zur*

Festsetzung der Abgabe (vgl. hiezu etwa VwGH 20.8.1998, 97/16/0512). Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO - insoweit in der Fassung BGBl. I Nr. 105/2010, § 323 Abs. 27 BAO - zehn Jahre.“

Die im bürgerlichen Recht geltenden Grundsätze über den gesonderten Ablauf von Verjährungsfristen gegen jeden einzelnen von mehreren Gesamtschuldnern gelten für das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis nicht. Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO unterbrechen die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten (VwGH vom 18.10.1995, 91/13/0037).

Die dargelegte Rechtslage und Judikatur ist nunmehr auf die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben anzuwenden:

Körperschaftsteuer 2009: Die Einhebungsverjährung endet grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Abgabe fällig geworden ist. Die haftungsgegenständliche Körperschaftsteuer 2009 wurde mit Bescheid vom 12. März 2013 festgesetzt und am 19. April 2013 fällig. Die Einhebungsverjährung würde somit mit 31.12.2018 ablaufen.

Mit Schreiben vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Primärschuldnerin, zugestellt am 19. März 2015, wurde der Beschwerdeführer im Wesentlichen aufgefordert darzulegen, weshalb er (schuldhaft) nicht dafür Sorge getragen hat, dass die Abgabenverbindlichkeiten aus den Mitteln der Primärschuldnerin (zumindest anteilig) entrichtet worden sind. Dabei handelt es sich um eine Unterbrechungshandlung iSd § 238 Abs. 2 BAO. Das Schreiben ist nach außen in Erscheinung getreten (Zustellnachweis vom 19. März 2015) und verfolgt erkennbar den Zweck, die Abgabenansprüche der Primärschuldnerin durchzusetzen. Wie aus den zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes hervorgeht, ist eine derartige Unterbrechungshandlung anspruchsbezogen und wirkt auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen, gegenständlich also auch gegenüber dem Beschwerdeführer. (vgl. auch Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 238 Rz7)

Mit dieser Unterbrechungshandlung beginnt die Einhebungsverjährung neu zu laufen und endet mit 31.12.2020.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2009 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Kapitalertragsteuer 2007: Nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG hat der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer von Beteiligungserträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG, worunter auch verdeckte Gewinnausschüttungen fallen, binnen einer Woche nach dem Zufließen an das Finanzamt abzuführen. Die Kapitalertragsteuer 2007 wurde demnach im Laufe des Jahres 2007 fällig. Die Einhebungsverjährung wäre somit grundsätzlich mit 31.12.2012 abgelaufen.

Da die Einhebungsverjährung nicht vor der Festsetzungsverjährung verjährt, ist zu prüfen,

wann das Recht, die Kapitalertragsteuer 2007 festzusetzen, verjährt ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 1. Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Die absolute (Festsetzungs)verjährung beginnt schon mit Entstehung des Abgabenspruches und ist weder verlängerbar noch kann sie gehemmt werden.

Nach dieser Bestimmung ist das Recht die Kapitalertragsteuer 2007 festzusetzen – und damit auch das Recht die Abgabe einzuheben - im Laufe des Jahrs 2017 abgelaufen.

Mit Haftungsbescheid vom 7. März 2013 wurde jedoch die Kapitalertragsteuer 2007 in Höhe von 3.887,39 € gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht. Eine absolute Verjährung ist im Unterschied zur Bemessungsverjährung (vgl. § 209 Abs. 3) für die Einhebungsverjährung nicht geregelt (vgl. VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; 16.2.2000, 95/15/0054), sodass eine Verlängerung der Einhebungsverjährung möglich ist. In § 238 Abs. 2 BAO wird die Erlassung eines Haftungsbescheides ausdrücklich als Unterbrechungshandlung genannt. Diese Unterbrechungshandlung ist anspruchsbezogen (vgl. oben) und wirkt auch gegenüber dem Beschwerdeführer.

Der Haftungsbescheid vom 7. März 2013 bewirkt, dass die Einhebungsverjährung am 31.12.2013 neu zu laufen beginnt und grundsätzlich am 31.12.2018 ablaufen würde.

Das Schreiben vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Primärschuldnerin, zugestellt am 19. März 2015, stellt eine weitere Unterbrechungshandlung dar, die innerhalb der Einhebungsverjährung gesetzt wurde und bewirkt, dass diese neu zu laufen beginnt.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2007 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Kapitalertragsteuer 2008: Die Einhebungsverjährung für die Kapitalertragsteuer 2008 wäre grundsätzlich am 31.12.2013 abgelaufen.

Mit Haftungsbescheid vom 7. März 2013 wurde jedoch die Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von 6.816,24 € gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht.

Der Haftungsbescheid vom 7. März 2013 bewirkt, dass die Einhebungsverjährung am 31.12.2013 neu zu laufen beginnt und grundsätzlich am 31.12.2018 ablaufen würde.

Das Schreiben vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Primärschuldnerin, dem Beschwerdeführer zugestellt am 19. März 2015, stellt eine weitere Unterbrechungshandlung iSd § 238 Abs. 2 BAO dar, welche bewirkt, dass die Einhebungsverjährung mit 31.12.2015 neu zu laufen beginnt und erst am 31.12.2020 abläuft.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2008 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Kapitalertragsteuer 2009: Die Einhebungsverjährung für die Kapitalertragsteuer 2009 wäre grundsätzlich am 31.12.2014 abgelaufen.

Mit Haftungsbescheid vom 7. März 2013 wurde jedoch die Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe

von 1.506,14 € gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht. Daher begann die Einhebungsverjährung am 31.12.2013 neu zu laufen.

Wie bereits oben ausgeführt stellt das Schreiben vom 16. März 2015 betreffend Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der Primärschuldnerin eine weitere Unterbrechungshandlung iSd § 238 Abs. 2 BAO dar, sodass die Einhebungsverjährung erst am 31.12.2020 abläuft.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2009 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Umsatzsteuer 11/2011: Die Fälligkeit der Umsatzsteuer ist gesetzlich geregelt und für den 15. des dem Veranlagungszeitraumes zweitfolgenden Monats normiert. Die Umsatzsteuer 11/2011 war daher am 16.01.2012 fällig. Die Einhebungsverjährung würde somit mit 31.12.2017 ablaufen.

Aufgrund der Unterbrechungshandlung (vgl. Ausführungen in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 2009) beginnt die Einhebungsverjährung neu zu laufen und endet mit 31.12.2020.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 11/2011 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Umsatzsteuer 3-12/2012: Die Umsatzsteuer 3-12/2012 war am 15.02.2013 fällig. Die Einhebungsverjährung würde somit mit 31.12.2018 ablaufen.

Aufgrund der Unterbrechungshandlung (vgl. Ausführungen in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 2009) beginnt die Einhebungsverjährung neu zu laufen und endet mit 31.12.2020.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 3-12/2012 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Umsatzsteuer 1/2013: Die Umsatzsteuer 1/2013 war am 15.03.2013 fällig. Die Einhebungsverjährung würde somit mit 31.12.2018 ablaufen.

Aufgrund der Unterbrechungshandlung (vgl. Ausführungen in Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 2009) beginnt die Einhebungsverjährung neu zu laufen und endet mit 31.12.2020.

Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2020 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 1/2013 daher vor Ablauf der Einbringungsverjährung erlassen.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid hinsichtlich sämtlicher darin enthaltener Abgaben innerhalb der Einhebungsverjährung erlassen wurde.

Auch der Bestimmung des § 11 BAO ist die (hier bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigende) Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme gegenüber der Inanspruchnahme des Abgabenschuldners immanent, wobei jedoch nicht - wie bei der Haftung

nach § 9 Abs. 1 BAO - erst die (dort ein Tatbestandsmerkmal bildende) Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Abgabenschuldner die Abgabenbehörde zur Haftungsinanspruchnahme des rechtskräftig verurteilten (Mit-)Täters berechtigt, sondern es schon ausreicht, dass die Abgaben bei diesem leichter als beim Abgabenschuldner eingebracht werden können. Am 17. März 2015 wurde im Firmenbuch die amtswegige Löschung der Primärschuldnerin wegen Vermögenslosigkeit eingetragen. Eine Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin ist daher ausgeschlossen.

Der Beschwerdeführer ist 54 Jahre alt, sodass mit einer Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei ihm durchaus noch gerechnet werden darf.

3.2. 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.

Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da sich die gegenständliche Entscheidung an der zitierten ständigen Rechtsprechung orientiert. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Dezember 2021