

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Maderspergerstraße 22a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. November 2018 betreffend die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin gemäß § 82a EStG in Verbindung mit § 224 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***Auftragnehmer*** GmbH, ***Plz1*** ***Ort1***, ***Straße1***, im Ausmaß von 28.126,17 Euro zu Recht:

- I. Die 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 des Finanzamtes Linz (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) vom 5. November 2018 wurde die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß § 82a EStG in Verbindung mit § 224 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten (Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2015) der ***Auftragnehmer*** GmbH, ***Plz1*** ***Ort1***, ***Straße1***, im Ausmaß von 28.126,17 Euro in Anspruch genommen. Begründend wurde dazu zusammengefasst wie folgt ausgeführt: Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2013 und 2014 die ***Auftragnehmer*** GmbH mit der Erbringung von Bauleistungen iSd § 19 Abs 1a UStG 1994 beauftragt und in diesem Zusammenhang an die ***Auftragnehmer*** GmbH im Jahr 2013 Werklöhne iHv 294.316,00 Euro, im Jahr 2014 iHv 239.500,00 Euro und im Jahr 2015 iHv 34.235,00 Euro bezahlt. Die ***Auftragnehmer*** GmbH sei nie in der HFU-Liste gelistet gewesen, trotzdem seien von der Beschwerdeführerin keine Haftungsbeiträge an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse überwiesen worden. Seitens der Beschwerdeführerin sei dies damit begründet worden, dass es sich bei der ***Auftragnehmer*** GmbH um ein ausländisches Unternehmen handle. Im Jahr 2015 sei

anlässlich einer Betriebsprüfung bei der ***Auftragnehmer*** GmbH festgestellt worden, dass sich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich befindet. Bei der gleichzeitig durchgeführten GPLA-Prüfung seien bei der ***Auftragnehmer*** GmbH entsprechende Lohnabgaben (LSt, SV, DB und DZ) für die Jahre 2012 bis 2015 festgesetzt worden. Aufgrund dieser Prüfung bestehe gegenwärtig für 2013 ein Rückstand an Lohnsteuer in Höhe von 102.968,40 Euro, für 2014 in Höhe von 101.557,43 Euro und für 2015 in Höhe von 4.712,82 Euro. Im Juli 2015 sei vom Landesgericht Linz über das Vermögen der ***Auftragnehmer*** GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden, welches im Jahr 2016 mit Verteilung einer Quote in Höhe von 0,973069% endete. Fünf Arbeitnehmer hätten Lohnforderungen beim Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) angemeldet. Die oben angeführten Lohnsteuerbeträge seien daher bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich. Es würden keine besonderen Umstände vorliegen, die die diesbezügliche Inanspruchnahme der Haftung der Beschwerdeführerin als unbillig erscheinen lassen. Die Beschwerdeführerin habe sich bei Bezahlung des Werklohnes an die ***Auftragnehmer*** GmbH dafür entschieden, die haftungsbefreiende Wirkung mittels Überweisung von 5 % des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) nicht in Anspruch zu nehmen. In dem vorgelegten Werkvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***Auftragnehmer*** GmbH sei vereinbart worden, dass vor Arbeitsbeginn von der ***Auftragnehmer*** GmbH die Krankenkassenanmeldungen der vor Ort tätigen Dienstnehmer an die Beschwerdeführerin zu übersenden sind. Somit sei dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Bezahlung des Werklohnes bekannt gewesen, dass die ***Auftragnehmer*** GmbH bei den österreichischen Krankenversicherungsträgern beitragspflichtig war. Auch würden keine besonderen Umstände vorliegen, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Inanspruchnahme der Haftung im Wege zu stehen (wie zum Beispiel ein Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld oder Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit oder wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben). Dem Finanzamt seien erst durch die Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2018 die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit der ***Auftragnehmer*** GmbH in den Jahren 2013 und 2014 bekannt geworden. Der Abgabenausfall bei der ***Auftragnehmer*** GmbH sei insgesamt nicht als geringfügig anzusehen, sodass die Inanspruchnahme der Haftung im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie nicht unzweckmäßig sei. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des obigen Abgabenspruches dar. Ergänzend werde angeführt, dass die Haftung gem § 82a EStG 1988 nicht auf inländische Unternehmen beschränkt ist. Vielmehr bestehe bei beauftragten (ausländischen) Unternehmen auch eine Haftung gem § 67a ASVG, wenn diese bei österreichischen Krankenversicherungsträgern beitragspflichtig sind. Laut Hauptverbandabfrage wären von der ***Auftragnehmer*** GmbH im Jahr 2015 einundvierzig Arbeitnehmer bei der GKK angemeldet gewesen.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2018 wurde gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Der belangten Behörde sei durch Erlassung des angefochtenen Bescheides ein massiver Ermessens Fehlgebrauch unterlaufen, da ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld, der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits bestehe, sodass zweifellos ein Umstand vorliege, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen dürfe (Verweis auf VwGH vom 3.9.2008, 2006/13/0159, und vom 16.10.2014, Ro 2014/16/0066). Dazu komme, dass der belangten Behörde selbst hätte auffallen müssen, dass der Sitz des Unternehmens im Sprengel des FA Linz gelegen ist und die Adressen in der BRD Scheinadressen waren. Dadurch wäre eine exekutive Einbringlichkeit der Lohnabgaben möglich gewesen. Darüber hinaus wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass der Beschwerdeführerin im Verfahren der Erlassung der Lohnsteuer-Haftungsbescheide (2013-2015, zugestellt an den Masseverwalter) keine Rechtsmittelbefugnis zugestanden worden sei. Die Bescheide über die Festsetzung der Lohnsteuer seien an den Masseverwalter der ***Auftragnehmer*** GmbH zugestellt worden, die Beschwerdeführer habe auf dieses Verfahren keinen Einfluss gehabt und sei daher nicht in der Lage, die korrekte Abgabenschuld zu berechnen. Aus Gründen der Vorsicht werde auch Beschwerde gegen die als Basis für den Haftungsbescheid dienenden „Lohnsteuerbescheide“ 2013, 2014 und 2015 erhoben.

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 17. Mai 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurden darin zunächst die bereits im Rahmen des angefochtenen Bescheides erfolgten Ausführungen wiederholt und teilweise ergänzt. Zu den in der Beschwerde erfolgten Vorbringen wurde daran anschließend wie folgt ausgeführt:

- Unter Haften (iSd BAO) sei das „Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden“ zu verstehen (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl 2017, § 224 Rz 1). Der Haftungsbescheid wirke insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl 2017, § 224 Rz 4 mwN). Da die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Erlassung der „Lohnsteuerbescheide“ weder Schuldner dieser Abgaben noch Partei des Verfahrens war, habe sie naturgemäß auch nicht an diesem Verfahren teilhaben können.
- Die Erlassung von Haftungsbescheiden sei eine Einhebungsmaßnahme; sie sei daher innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 224 Rz 4). Im von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis des VwGH sei der Haftungsbescheid „gerade noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen“ worden. Der VwGH führe dazu aus, dass zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung die Heranziehung zur Haftung angesichts lange verstrichener Zeit nicht ohne weiteres außer Betracht gelassen werden dürfe. Wie oben ausgeführt sei die

Erlassung von Haftungsbescheiden eine Einhebungsmaßnahme, die innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig sei. Durch die Anmeldung gegenständlicher Forderung im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin werde die Verjährung unterbrochen und die Forderung beginne mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist, von neuem zu laufen. Dabei würden Unterbrechungshandlungen anspruchbezogen wirken und somit die Verjährung gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, unterbrechen (Verweis auf VwGH 28.10.2008, 2006/15/0248). Wenn die lang verstrichene Zeit zwischen dem Feststehen der Uneinbringlichkeit und der bescheidmäßigen Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin gerügt wird, sei auszuführen, dass der Abgabenausfall mit rechtskräftiger Aufhebung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin festgestanden sei, somit im April 2016. Dies sei auch der Zeitpunkt gewesen, in dem die Einhebungsverjährung iSd § 238 BAO neu zu laufen begonnen habe. Gem § 238 Abs 2 BAO beginne mit Ablauf des Jahres der Unterbrechungshandlung die Verjährungsfrist neu zu laufen, sohin mit Ablauf des Jahres 2016. Aus der Insolvenzeröffnung (Konkurseröffnung) allein ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese sei erst dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren, 2. Auflage § 9 Anm 4 mwN). Im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin im November 2018 wären demnach noch keine 2 Jahre der insgesamt 5-jährigen Verjährungsfrist verstrichen. Nach Ansicht des Finanzamtes könne daher nicht von einem langen Zeitabstand zwischen der Feststellung der Uneinbringlichkeit und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung gesprochen werden. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass zuerst die Haftungsinanspruchnahme organschaftlicher Vertreter der Primärschuldnerin geprüft worden sei.

- Dem Vorbringen, dass der belangten Behörde selbst hätte auffallen müssen, dass der Sitz der Primärschuldnerin im Sprengel des FA Linz gelegen sei und die Adressen in der BRD Scheinadressen gewesen seien und dadurch eine exekutive Einbringlichkeit der Lohnabgaben möglich gewesen wäre, sei wie folgt zu entgegnen: Abgesehen davon, dass die Haftungsbestimmungen gem § 82a EStG auch für beauftragte ausländische Unternehmen gelten würden und sohin der Sitz des Unternehmens für die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 82a EStG keine Relevanz habe, sei selbstverständlich in erster Linie versucht worden, die gegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin einbringlich zu machen. In diesem Zusammenhang werde bspw auf das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin hingewiesen.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2019 wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin ein Vorlageantrag eingebracht, in dem nach einer zusammenfassenden Wiedergabe des bereits im Rahmen der Beschwerde erfolgten Vorbringens ergänzend auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/4228-W/02 hingewiesen wurde. Demnach sei bei Erlassung eines Haftungsbescheides im Rahmen der Ermessensentscheidung neben den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftenden auch die Unbilligkeit angesichts der lange verstrichenen Zeit und der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen. Es fänden sich im Bescheid des Finanzamtes keine Erwähnungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftenden. Weiters sei nicht ersichtlich, dass der Grundsatz von Treu und Glauben berücksichtigt wurde. Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse des haftenden Unternehmens hätte ergeben, dass die Entrichtung das wirtschaftliche Überleben des Unternehmens massiv beeinträchtigt hätte, wodurch auch der Grundsatz von Treu und Glauben missachtet worden sei.

Am 28. Juni 2019 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Rahmen des Vorlageberichtes nahm die belangte Behörde zu den Ausführungen im Vorlageantrag wie folgt Stellung:

- Die Erlassung des Haftungsbescheides sei in Folge einer abgabenrechtlichen Prüfung der Beschwerdeführerin erfolgt und habe die belangte Behörde daher auch Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin gehabt. Darüber hinaus sei auszuführen, dass die Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2017 einerseits einen steuerlichen Gewinn in Höhe von EUR 30.360,11 erklärt habe (welcher sich durch die hier nicht gegenständlichen Prüfungsergebnisse auf EUR 54.183,95 Euro erhöht habe). In der dem Finanzamt zuletzt übermittelten E-Bilanz für das Jahr 2017 sei zudem ein Bilanzgewinn in Höhe von rund EUR 244.000,- ausgewiesen und könne der Bilanz entnommen werden, dass die Gesellschaft ggf über eine Forderung gegenüber ihren Gesellschaftern auf Einzahlung der aushaftenden Stammeinlage verfügt.
- Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben verstehe man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Das Unterlassen von Handlungen könne keine Grundlage für Treu und Glauben sein (vgl *Ritz*, BAO, 6. Aufl 2017, § 114, III. Treu und Glauben [Rz 6 – 13], mwN). Der Grundsatz von Treu und Glauben werde vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein. Eine Rechtsauskunft im gegenständlichen Zusammenhang sei der Aktenlage nicht zu entnehmen. Inwieweit daher eine Missachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen würde, führe die Beschwerdeführerin nicht aus.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist als Unternehmerin in der Bauwirtschaft tätig und hat in den Jahren 2013 und 2014 das Unternehmen ***Auftragnehmer*** GmbH mit der Erbringung von Bauleistungen (zB Vollwärmeschutzarbeiten und Estricharbeiten laut Werkvertrag vom 3. Juli 2014) beauftragt und zahlte die Beschwerdeführerin an die ***Auftragnehmer*** GmbH in diesem Zusammenhang folgende Werklöhne:

	2013	2014	2015
Summe bezahlte Werklöhne	294.316,00	239.500,00	34.235,00

In dem zwischen der Beschwerdeführerin und der ***Auftragnehmer*** GmbH abgeschlossenen Werkvertrag vom 3. Juli 2014 wurde betreffend Rechnungslegung und Zahlung des Werklohnes ua vereinbart, dass die Bauleistungen netto mit dem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger an den Auftraggeber zu fakturieren seien. Die Zahlung erfolge *„wie vereinbart an den Auftragnehmer; etwaige AGHH an gesetzlich vorgeschriebene Stellen (z.B. GKK, FA ...;)“*. Die von der ***Auftragnehmer*** GmbH an die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen enthalten jeweils den Hinweis *„Aufgrund § 19 Abs. 1a UStG 1994 geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über.“*

Die von der ***Auftragnehmer*** GmbH in Rechnung gestellten Werklöhne wurden von der Beschwerdeführerin jeweils ohne Abzug an die ***Auftragnehmer*** GmbH bezahlt und wurden von der Beschwerdeführerin keine Überweisungen von Teilen der geleisteten Werklöhne an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse getätigt. Die ***Auftragnehmer*** GmbH war zum Zeitpunkt der Leistung der Werklöhne nicht in der Gesamtliste haftungsfreistellender Unternehmen nach § 67b Abs 6 ASVG geführt.

Die ***Auftragnehmer*** GmbH wurde im Dezember 2012 (Gesellschaftsvertrag 18. Oktober 2012) als „***X1*** GmbH“ mit Sitz in ***Ort2*** (Deutschland) im Handelsregister eingetragen. Im Juli 2013 wurde die Firma auf „***Auftragnehmer*** GmbH“ geändert und 2014 der Sitz nach ***Ort3*** (***Adresse2***) verlegt. Geschäftsführer der ***Auftragnehmer*** GmbH und zugleich Ansprechpartner der Beschwerdeführerin war Herr ***AB***, der seinen gemeldeten Hauptwohnsitz in Österreich hatte.

Im Jahr 2015 wurde anlässlich einer bei der ***Auftragnehmer*** GmbH durchgeführten Außenprüfung festgestellt, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der ***Auftragnehmer*** GmbH im Prüfungszeitraum 2012 bis 20.7.2015 in Österreich befand und dass von der ***Auftragnehmer*** GmbH ausschließlich Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Österreich auf österreichischen Baustellen eingesetzt worden waren. Laut Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger hatte die ***Auftragnehmer*** GmbH im Jahr 2015 einundvierzig Arbeitnehmer bei der GKK angemeldet. Die ***Auftragnehmer*** GmbH hat in den Jahren 2012 bis 2015 den Prüfungsfeststellungen zufolge allerdings keine Lohnabgaben an das zuständige Finanzamt gemeldet/abgeführt.

Am ****tt.mm*** 2015 wurde vom Landesgericht Linz über das Vermögen der ***Auftragnehmer*** GmbH der Konkurs eröffnet. Das Insolvenzverfahren wurde im April 2016 nach Auszahlung einer Quote an die Insolvenzgläubiger in Höhe von 0,973069% aufgehoben. Mit Beschluss des LG Linz vom ****tt.mm*** 2019 wurde ein Nachtragsverteilungsverfahren eingeleitet und gelangte ein Betrag von 455,29 Euro zur nachträglichen Verteilung (Quote von 0,03 %).

Mit Haftungsbescheiden des Finanzamtes Linz vom 13. November 2015 wurde die ***Auftragnehmer*** GmbH Gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer betreffend die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 in Anspruch genommen (2012: 24.953,45 €; 2013: 102.968,40 €; 2014: 101.557,43 €; 2015: 4.712,82 €).

Infolge des Insolvenzverfahrens waren die oben angeführten Lohnsteuerbeträge bei der ***Auftragnehmer*** GmbH (weitestgehend) nicht mehr einbringlich. Das Abgabenkonto des Geschäftsführers der ***Auftragnehmer*** GmbH weist seit Juni 2016 einen vollstreckbaren Rückstand in Höhe von EUR 208.949,35 € aus und verliefen sämtliche seitens der Finanzverwaltung diesbezüglich durchgeführten Einbringungsversuche bisher erfolglos.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. November 2018 wurde die Beschwerdeführerin gemäß § 82a EStG in Verbindung mit § 224 BAO unter Bezugnahme auf die gegenüber der ***Auftragnehmer*** GmbH ergangenen Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***Auftragnehmer*** GmbH im Ausmaß von 28.126,17 € zur Haftung herangezogen.

Die Haftungssumme wurde dabei wie folgt berechnet:

	2013	2014	2015
Summe bezahlte Werklöhne	294.316,00	239.500,00	34.235,00

abzüglich Konkursquote 0,973069 %	-2.863,90	-2.330,50	-333,13
	291.452,10	237.169,50	33.901,87
davon 5 % AGH gem § 82a EStG 1988	14.572,61	11.858,47	1.695,09

Zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung der Werklöhne erfolgt ist, waren von den Lohnsteuerbeträgen laut Haftungsbescheiden vom 13. November 2015 (2013: 102.968,40 €; 2014: 101.557,43 €; 2015: 4.712,82 €) jedenfalls bereits Lohnsteuerbeträge fällig, die betraglich über die oa Auftraggeberhaftungsbeträge hinausgehen.

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Jahren 2017 bis 2020 unternehmensrechtlich jeweils Gewinne (Bilanzgewinn 2017: 244.285,41 Euro; Bilanzgewinn 2018: 297.211,98 Euro; Bilanzgewinn 2019: 355.205,06 Euro; Bilanzgewinn 2020: 168.083,32 Euro) und verfügte die Beschwerdeführerin in den Jahren 2017 bis 2020 zum Bilanzstichtag (31.12.) jeweils über liquide Mittel, die den Haftungsbetrag von 28.126,17 Euro bei weitem übersteigen (2017: 81.833,73 Euro; 2018: 83.942,43 Euro; 2019: 140.337,63 Euro; 2020: 106.798,37).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend den vollstreckbaren Rückstand in Höhe von EUR 208.949,35 € auf dem Abgabenkonto des Geschäftsführers der ***Auftragnehmer*** GmbH sowie die Feststellung, dass sämtliche seitens der Finanzverwaltung diesbezüglich durchgeführten Einbringungsversuche bisher erfolglos blieben, ergeben sich aus dem aktenkundigen Auszug aus dem den Geschäftsführer betreffenden Einbringungsakt sowie aus einer vom erkennenden Gericht vorgenommenen Einsichtnahme in das Abgabenkonto des Geschäftsführers über das FinanzOnline-Portal.

Die Feststellung, dass zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung der jeweiligen Werklöhne von der Beschwerdeführerin an die ***Auftragnehmer*** GmbH erfolgt ist, von den Lohnsteuerbeträgen laut Haftungsbescheiden vom 13. November 2015 jedenfalls bereits Lohnsteuerbeträge fällig waren, die betraglich über die jeweiligen Auftraggeberhaftungsbeträge hinausgehen, ergibt sich betreffend das Jahr 2013 aus der beiliegenden, vom erkennenden Gericht erstellten Gegenüberstellung der monatlichen Werklohnzahlungen mit den jeweiligen fälligen Lohnsteuerbeträgen (siehe Beilage I). Betreffend die auf die Jahre 2014 und 2015 entfallenden Werklohnzahlungen ergibt sich diese Feststellung bereits daraus, dass die auf die Jahre 2014 und 2015 entfallenden Auftraggeber-

Haftungsbeträge ohnehin in den auf das Jahr 2013 entfallenden Lohnsteuerbeträgen, die bereits vor den in den Jahren 2014 und 2015 erfolgten Werklohnzahlungen fällig waren, Deckung finden.

Die Feststellungen betreffend die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2017 bis 2020 erzielten Bilanzgewinne sowie betreffend die der Beschwerdeführerin in den Jahren 2017 bis 2020 zum Bilanzstichtag zur Verfügung stehenden liquiden Mittel ergeben sich aus den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin.

Im Übrigen wurden die obigen nicht der Aktenlage widersprechenden Sachverhaltsfeststellungen bereits im angefochtenen Bescheid sowie in der Beschwerdeentscheidung getroffen und wurde diesen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten, sodass diese als erwiesen angesehen werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Sache des Beschwerdeverfahrens

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes, die auch die Berechtigung einschließt, den Bescheid der Abgabenbehörde zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abzuändern (sogenannte „Verböserung“), ist durch die „Sache“ begrenzt. Die Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl zB VwGH 12.6.2019, Ro 2017/13/0016)

In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der „Sache“ des Verfahrens (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290). Spruch des Haftungsbescheides (§ 224 BAO) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl *Ritz*, Wiederaufnahme eines Lohnsteuerverfahrens oder zweiter Haftungsbescheid? SWK 1996, A 604). Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts im Beschwerdeverfahren festgelegt (vgl zB VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; 26.2.2015, Ra 2015/16/0008).

Sache des erstinstanzlichen Verfahrens war es, die Haftung der Beschwerdeführerin gem § 82a EStG 1988 im Ausmaß von 28.126,17 Euro für lohnabhängigen Abgaben, die das von der Beschwerdeführerin beauftragte Unternehmen ***Auftragnehmer*** GmbH abzuführen hatte, geltend zu machen. Eine betragsmäßige Ausdehnung des Haftungsumfanges würde nach der Maßgabe obiger Ausführungen über die Sache des erstinstanzlichen Bescheides hinausgehen und ist das Verwaltungsgericht somit insoweit nicht zu einer Abänderung des angefochtenen Bescheides berechtigt.

Betreffend die von der Beschwerdeführerin gleichzeitig mit der gegenständlichen Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 5.11.2018 eingebrachte Beschwerde gegen die diesem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Lohnsteuer-Haftungsbescheide ist wie folgt auszuführen:

Ist an den Abgabenschuldner ein Bescheid über den Abgabenanspruch ergangen, kann ein zur Haftung Herangezogener Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht im Haftungsverfahren, sondern nur in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren geltend machen (vgl VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258, mwN). Dies gilt entsprechend für einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid, der an den Arbeitgeber ergangen ist (vgl VwGH 19.5.2016, Ra 2016/16/0029).

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist somit ausschließlich die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin gemäß § 82a EStG 1988 in Verbindung mit § 224 BAO; nicht jedoch die gleichzeitig eingebrachte Beschwerde gegen die diesem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Lohnsteuer-Haftungsbescheide, über die in einem gesonderten Verfahren abzusprechen ist.

3.2. Voraussetzungen der Haftungsinanspruchnahme gem § 82a EStG 1988

Zur Vermeidung von Betrugsaktivitäten im Baubereich wurde mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (BBKG 2010), BGBl I 2010/105, mit einer Auftraggeberhaftung, ähnlich der gesetzlichen Bestimmung im Bereich der Sozialversicherung (§§ 67a ff ASVG), eine Haftungsbestimmung für Bauunternehmer eingeführt, die Aufträge an Subunternehmer weitergeben (vgl ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 3). Die mit Wirkung ab dem 1. Juli 2011 eingeführte Regelung des § 82a EStG 1988 sieht eine Auftraggeberhaftung für Lohnabgaben des Auftragnehmers vor.

§ 82a EStG 1988 lautete in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung auszugsweise:

„(1) Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende

Unternehmen für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von 5% des geleisteten Werklohnes.

(2) Die Haftung nach Abs. 1 tritt mit dem Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes ein und umfasst die vom beauftragten Unternehmen zu entrichtenden und vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig werden, in dem die Leistung des Werklohnes erfolgt. Als Werklohn gilt das gesamte für die Erfüllung des Auftrages zu leistende Entgelt. Als Leistung des Werklohnes gilt auch jede Teilleistung dieses Entgeltes. Als Leistung gilt insbesondere auch die Erfüllung durch Aufrechnung seitens des Auftrag gebenden Unternehmens oder des beauftragten Unternehmens. Die Haftung kann geltend gemacht werden, wenn beim beauftragten Unternehmen zur Einbringung der vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben erfolglos Exekution geführt wurde oder bezüglich des beauftragten Unternehmens ein Insolvenzstatbestand nach § 1 IESG vorliegt.

(3) Die Haftung nach Abs. 1 entfällt,

1. wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 ASVG geführt wird oder
2. – wenn Z 1 nicht zutrifft – das Auftrag gebende Unternehmen 5 % des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) überweist.

Die beiden letzten Sätze des § 67a Abs. 3 ASVG gelten entsprechend.

(4) Der Haftungsbetrag nach Abs. 3 Z 2 wirkt gegenüber dem beauftragten Unternehmen schuldbefreiend; er gilt als Drittleistung und unterliegt nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Erstes Hauptstück der Insolvenzordnung. Der Haftungsbetrag ist, sofern auch eine Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG erfolgt, gemeinsam mit dieser abzuführen. Für Zwecke der Weiterleitung des Haftungsbetrages nach Abs. 3 Z 2 an das Finanzamt sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, oder, wenn nicht vorhanden, die Finanzamtsnummer und die Steuernummer des beauftragten Unternehmens mitzuteilen. Erfolgt eine Überweisung nach § 82a Abs. 3 Z 2 gemeinsam mit der Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG sind auch die in § 67a Abs. 4 ASVG genannten Daten anzugeben. Das beauftragte Unternehmen ist verpflichtet, dem Auftrag gebenden Unternehmen seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder, wenn nicht vorhanden, seine Finanzamtsnummer und Steuernummer bekannt zu geben.

(5) Die beim Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse einlangenden Haftungsbeträge sind folgendermaßen zuzuordnen:

1. 80% entfällt auf den Haftungsbeitrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG und 20% auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.
2. Abweichend von Z 1 kann das Auftrag gebende Unternehmen mittels Verrechnungsweise den Haftungsbetrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG unter der Bezeichnung ‚AGH-SV‘ und den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2 unter der Bezeichnung ‚AGH-LSt‘ betragsmäßig bestimmen.
3. Bestehen für das beauftragte Unternehmen bei den österreichischen Krankenversicherungsträgern weder Beitrags- noch Meldepflichten nach dem ASVG, so entfällt abweichend von Z 1 der vom Auftrag gebenden Unternehmen entrichtete Haftungsbetrag zur Gänze auf den Haftungsbeitrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.

(...)“

§ 224 Abs 1 BAO lautet: „Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden 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.“

Das beschwerdeführende Unternehmen hat das Unternehmen ***Auftragnehmer*** GmbH in den Jahren 2013 und 2014 mit der Erbringung von Bauleistungen iSd § 19 Abs 1a UStG 1994 beauftragt und hat die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang die unter Punkt 1. angeführten Werklöhne bezahlt.

Da über das Vermögen der ***Auftragnehmer*** GmbH mit Beschluss des LG Linz vom ***tt.mm*** 2015 im Inland ein Verfahren nach der Insolvenzordnung eröffnet wurde, liegt ein Insolvenztatbestand nach § 1 IESG vor und haftet die Beschwerdeführerin somit nach der Maßgabe des § 82a Abs 1 und Abs 2 EStG 1988 für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von 5% der unter Punkt 1. angeführten Werklöhne.

Da die ***Auftragnehmer*** GmbH zum Zeitpunkt der Zahlungen dieser Werklöhne nicht in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen nach § 67b Abs 6 ASVG geführt wurde und die Beschwerdeführerin auch nicht 5 % des zu leistenden Werklohnes gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse überwiesen hat, liegt keine Haftungsfreistellung gem § 82a Abs 3 EStG 1988 vor und konnte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin somit zur Haftung heranziehen.

Dass sich der statutarische Sitz der ***Auftragnehmer*** GmbH in der Bundesrepublik Deutschland befand, steht der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin nicht entgegen, da § 82a EStG 1988 – analog zu § 67a ASVG (vgl dazu ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 3 f

und zB *Derntl* in *Sonntag* [Hrsg], ASVG12 [2021] § 67a Rz 10 f) – lediglich insoweit einen Inlandsbezug des beauftragten Unternehmens voraussetzt, dass dieses im Inland lohnabhängige Abgaben zu entrichten hat. Die Haftung für lohnabhängige Abgaben umfasst dabei ua auch ausländische AuftragnehmerInnen, deren Arbeitnehmer in einem anderen EWR-Staat der Versicherungspflicht unterliegen und die somit nicht unter die Haftung im Bereich des Sozialversicherungsrechts fallen (vgl zB *Lenneis* in *Jakom* EStG¹⁴ [2021] § 82a Rz 2; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 82a [Stand 1.6.2011, rdb.at] Rz 64; *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² [1.10.2021] § 82a Rz 9). Diesem Umstand wird ausdrücklich im Gesetz Rechnung getragen, indem § 82a Abs 5 Z 1 EStG 1988 anordnet, dass der vom Auftrag gebenden Unternehmen entrichtete Haftungsbetrag zur Gänze auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs 3 Z 2 EStG 1988 entfällt, wenn für das beauftragte Unternehmen bei den österreichischen Krankenversicherungsträgern weder Beitrags- noch Meldepflichten nach dem ASVG bestehen.

Zur Höhe des Haftungsbetrages ist wie folgt auszuführen:

Bei der AuftraggeberInnenhaftung gem § 82a EStG 1988 handelt es sich um eine vom konkreten Auftrag losgelöste Haftung für alle lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat und umfasst die Haftung somit alle – somit nicht nur die aus dem konkreten Auftrag resultierenden – lohnabhängigen Abgaben, die bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig werden, in dem die Leistung des Werklohnes erfolgt (vgl *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² [1.10.2021] § 82a Rz 12; vgl dazu auch sinngemäß ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 4 f zur vergleichbaren Regelung in § 67a ASVG).

Das Höchstausmaß der Haftung gemäß § 82a Abs 1 EStG 1988 (5% des geleisteten Werklohnes) beträgt im Beschwerdefall in Summe 28.402,55 Euro:

	2013	2014	2015
Summe bezahlte Werklohne	294.316,00	239.500,00	34.235,00
Höchstausmaß der Haftung (5%)	14.715,80	11.975,00	1.711,75

Ob abweichend von der im Beschwerdefall erfolgten Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von 28.126,17 Euro eine Haftungsinanspruchnahme im oa Höchstmaß möglich wäre, ist nicht Sache des Beschwerdeverfahrens. Auf die diesbezüglich unter Punkt 3.1. erfolgten Ausführungen wird verwiesen.

3.3. Ermessensübung

Die Geltendmachung von persönlichen Haftungen einschließlich der inhaltlichen Ausgestaltung des Haftungsbescheides ist wesensgemäß eine Ermessensentscheidung (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar 109). Auch nach dem Wortlaut des § 82a Abs 2 letzter Satz EStG 1988 steht die Inanspruchnahme des Auftraggebers zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde (arg *„Die Haftung kann geltend gemacht werden ...“*).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO *„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.“*

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtignte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl. zB VwGH 28.6.2016, 2013/17/0828).

Die so verstandene, die Verhältnisse des Einzelfalles berücksichtigende Interessenabwägung hat vor dem Hintergrund des Sinns des Gesetzes – somit des Sinns der das Ermessen einräumenden Norm – zu erfolgen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar 204 f mwN).

Die im Beschwerdefall maßgebende Haftungsbestimmung des § 82a EStG 1988 soll nach dem Willen des Gesetzgebers dazu dienen, der nach Einführung der Reverse Charge Regelung im Baugewerbe zu beobachtenden sukzessiven Verlagerung der Betrugsszenarien im Zusammenhang mit der Beauftragung von Subunternehmen von der Umsatzsteuer hin zu den Lohnabgaben entgegenzuwirken. Mit der Einführung einer zur Haftung für Sozialversicherungsbeiträge analogen Haftung auch für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, DB, DZ) soll das bei derartigen Konstellationen verbleibende Risiko der Nichtabfuhr der Lohnsteuer unterbunden werden (vgl. ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 5).

In den Gesetzesmaterialien kommt dabei der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck, den Haftungsbetrag im Einkommensteuergesetz dem Haftungsbetrag gemäß § 67a ASVG in allen Belangen nachzubilden (vgl. VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0027, unter Verweis auf ErläutRV 875 BlgNR 24. GP 5), sodass zum Zweck der Auslegung des § 82a EStG 1988 auch auf die Entstehungsgeschichte des § 67a ASVG Bedacht zu nehmen ist.

Eine zentrale Überlegung bei der Schaffung der Haftungsregelung des § 67a ASVG war, dass der vielfältige Einsatz von Subunternehmen in der Baubranche und den damit verbundenen Möglichkeiten illegaler Beschäftigung die Überprüfung und Überwachung durch die Behörden erschwert ist und deshalb die Mitwirkung der Unternehmen bei Einhaltung der Ordnung auf

dem Arbeitsmarkt im Baubereich erforderlich ist (vgl ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 3). Ziel der Regelung sollte daher sein, Unternehmen, die Bauleistungen nicht selbst erbringen, sondern an Subunternehmen weitergeben, zu veranlassen auf die Seriosität ihrer AuftragnehmerInnen zu achten (vgl ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 2). Die Regelung wurde durch den vorgesehenen Ausschluss von der Haftung bei Beauftragung „geprüfter“ (haftungsfreistellender) Unternehmen so konzipiert, dass die AuftraggeberInnen entscheidend durch die Auswahl der SubunternehmerInnen das Risiko der Beschäftigung illegaler DienstnehmerInnen und des Eintritts der Haftung gering halten können (vgl ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 3). Zudem kann auch die Haftung nach § 67a ASVG dadurch abgewendet werden, dass ein bestimmter Teil des Werklohnes nicht an das beauftragte Unternehmen, sondern an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse bezahlt wird und gibt die Haftungsregelung den Auftrag gebenden Unternehmen somit eine breite Palette an Möglichkeiten, die Haftung abzuwenden (vgl ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 3).

Im Hinblick auf die oa Erwägungen ist auch bei der Ermessensübung im Anwendungsbereich des § 82a EStG 1988 darauf Bedacht zu nehmen, dass das Ziel dieser Regelung nicht nur darin zu erblicken ist, die Uneinbringlichkeit nicht abgeführter lohnabhängiger Abgaben beim Primärschuldner zu kompensieren, sondern das Risiko der Nichtabfuhr oder nicht vollständigen Abfuhr – durch den von der Haftungsfreistellung gem § 82a Abs 3 Z 1 EStG 1988 ausgehenden Anreiz zur Beauftragung seriöser Unternehmen sowie durch die Möglichkeit, sich auch bei Beauftragung eines nicht in der HFU-Gesamtliste geführten Unternehmens durch Einbehalt und Abfuhr eines Teils des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse von der Haftung zu befreien – von vorneherein zu minimieren.

Durch die in § 82a Abs 3 EStG 1988 vorgesehenen Möglichkeiten kann sich der Auftraggeber leicht von der Haftung befreien. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin davon jedoch keinen Gebrauch gemacht und trotz des Umstandes, dass das beauftragte Unternehmen nicht in der Gesamtliste haftungsfreistellender Unternehmen geführt wurde, insoweit keine Zahlungen an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse geleistet.

Vor diesem Hintergrund sowie im Hinblick auf die weitgehende Uneinbringlichkeit lohnabhängiger Abgaben bei der ***Auftragnehmer*** GmbH und im Hinblick darauf, dass eine Inanspruchnahme des Geschäftsführers der ***Auftragnehmer*** GmbH zur Haftung wenig erfolgversprechend erscheint, hat somit aber der Aspekt der Billigkeit im Rahmen der Ermessensübung deutlich hinter das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben zurückzutreten.

Soweit die Beschwerdeführerin dennoch eine Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme aus dem zwischen der Fälligkeit der der Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Lohnsteuer und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung abzuleiten versucht, ist diesem Vorbringen wie folgt zu entgegenen:

Der Rsp des VwGH zur Vertreterhaftung gem § 9 BAO zufolge ist 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 ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (vgl zuletzt VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095, mwN).

Dem diesbezüglichen Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, lag zu Grunde, dass mit Bescheid vom 3. Jänner 1989 die Haftung ua für Gewerbesteuer 1978 und weitere Abgaben für den Zeitraum bis Juni 1981 geltend gemacht wurde; das Konkursverfahren betreffend die Primärschuldnerin war im Dezember 1984 aufgehoben worden. Der Verwaltungsgerichtshof verwies bei diesem Sachverhalt darauf, es obliege der Behörde, zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten den Umstand lange verstrichener Zeit bei der Ermessensübung im Rahmen der Heranziehung eines Haftungspflichtigen zu berücksichtigen (vgl auch VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159: Haftungsbescheid vom 22. September 2004 betreffend Abgabenschuldigkeiten ua für die Jahre 1998 und 1999; VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108: Haftungsbescheid vom 13. Mai 1998 für Umsatzsteuer des Jahres 1995, achtjährige Untätigkeit der Berufsbehörden; VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026: Abgabenschuldigkeiten für das Jahr 2004, Aufhebung des Konkurses im Februar 2007, Haftungsvorhalt im September 2011; VwGH 17.6.2015, Ra 2015/16/0044: Haftungsbescheid vom 5. Mai 2014 für ua Lohnsteuer April 2004).

Nach dem dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Oktober 2014, Ro 2014/16/0066, zugrunde liegenden Sachverhalt wurde der Revisionswerber mit Bescheid vom 4. Dezember 2012 zur Haftung für Abgaben des Jahres 2007 herangezogen. Der Umstand einer lange verstrichenen Zeit wurde im dort angefochtenen Erkenntnis berücksichtigt, allerdings eine Unbilligkeit verneint, weil der Revisionswerber noch immer über „entsprechende Unterlagen“ der Primärschuldnerin verfügt habe. Im Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/17/0829, führte der Verwaltungsgerichtshof zu mit Haftungsbescheid vom 25. Juli 2012 geltend gemachten Abgaben für Zeiträume ab dem Jahr 2008 aus, es liege kein langer Zeitraum zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits vor.

Im vorliegenden Fall wurde über das Vermögen der ***Auftragnehmer*** GmbH das Konkursverfahren am ***tt.mm*** 2015 eröffnet. Die Inanspruchnahme der ***Auftragnehmer*** GmbH für die Lohnsteuer betreffend die Jahre 2013 bis 2015 erfolgte

mit Haftungsbescheiden vom 13. November 2015. Inwieweit die Lohnsteuer betreffend die Jahre 2013 bis 2015 bei der ***Auftragnehmer*** GmbH noch einbringlich war, stand erst mit rechtskräftiger Aufhebung des Konkurses nach erfolgter Schlussverteilung im April 2016 fest.

Ein zu einer Unbilligkeit der Haftung führender langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit) und der Inanspruchnahme zur Haftung liegt damit unter Bedachtnahme auf die oa Rsp des VwGH hier nicht vor.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, eine Entrichtung des Haftungsbetrages würde das wirtschaftliche Überleben des Unternehmens massiv beeinträchtigen, so geht dieses Vorbringen über eine bloße Behauptung nicht hinaus und ergeben sich aus dem Akteninhalt auch keine dahingehenden Anhaltspunkte, zumal – wie unter Punkt 1 festgestellt wurde – die Beschwerdeführerin in den Jahren 2017 bis 2020 unternehmensrechtlich jeweils Gewinne erzielte und in den Jahren 2017 bis 2020 zum Bilanzstichtag (31.12.) jeweils über liquide Mittel verfügte, die den Haftungsbetrag von 28.126,17 Euro bei weitem übersteigen.

Betreffend den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Grundsatz von Treu und Glauben ist schließlich anzumerken, dass diesem Grundsatz nach der Rsp des VwGH idR nur bei einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellt, Bedeutung zukommt. Hierbei muss der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, die nicht offensichtlich unrichtig gewesen sein darf, Dispositionen getroffen haben, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl zB VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; vgl auch *Ritz*, BAO⁶ § 114 Rz 6 ff mwN). Das Vorliegen einer derartigen Sachverhaltskonstellation behauptet die Beschwerdeführerin allerdings nicht und ist dergleichen für das erkennende Gericht auch sonst nicht ersichtlich.

Es wurde von der Beschwerdeführerin somit keine Gründe vorgebracht, die für eine Unbilligkeit der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin sprächen und sind derartige Gründe für das erkennende Gericht auch nicht aus dem Akteninhalt abzuleiten.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl zB VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022, mwN), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 3. Jänner 2022