

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Lisa Fries in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Langeder, Stutterheimstraße 16-18/2/4OG, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. November 2023 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für folgende Abgabenschulden der ***X GmbH*** in Anspruch genommen:

Abgabenart	Höhe in €
Est/beschränkt. stpfl 05-12/14	22.122,71
Est/beschränkt. stpfl 01-03/15	20.532,59
Aussetzungszinsen 2020	10.054,35
Est/beschränkt. stpfl 01/14	873,39
Est/beschränkt. stpfl 04/14	2.103,58
Est/beschränkt. stpfl 01/18	5.583,87
Est/beschränkt. stpfl 02/18	25.608,76
Est/beschränkt. stpfl 03/18	20.352,23

Est/beschränkt. stpfl 04/18	23.413,73
Est/beschränkt. stpfl 05/18	22.316,21
Säumniszuschlag 1 2015	215,85
Säumniszuschlag 1 2015	203,04
Säumniszuschlag 1 2015	290,11
Säumniszuschlag 1 2015	245,11
Säumniszuschlag 1 2015	190,60
Säumniszuschlag 1 2015	237,06
Säumniszuschlag 1 2015	220,60
Säumniszuschlag 1 2015	282,87
Säumniszuschlag 1 2016	233,41
Säumniszuschlag 1 2016	123,73
Säumniszuschlag 1 2016	143,04
Säumniszuschlag 1 2016	139,02
Säumniszuschlag 1 2016	190,24
Säumniszuschlag 1 2016	321,94
Säumniszuschlag 1 2016	395,11
Säumniszuschlag 1 2016	365,84
Säumniszuschlag 1 2016	439,01
Säumniszuschlag 1 2016	380,92
Säumniszuschlag 1 2016	336,94
Säumniszuschlag 1 2016	592,66
Säumniszuschlag 1 2017	432,42

Säumniszuschlag 1 2017	314,99
Säumniszuschlag 1 2017	364,89
Säumniszuschlag 1 2017	637,00
Säumniszuschlag 1 2017	541,44
Säumniszuschlag 1 2017	378,87
Säumniszuschlag 1 2017	409,74
Säumniszuschlag 1 2017	215,85
Säumniszuschlag 1 2017	422,91
Säumniszuschlag 1 2018	512,76
Säumniszuschlag 1 2018	111,68
Säumniszuschlag 1 2018	407,04
Säumniszuschlag 1 2018	468,27
Säumniszuschlag 1 2018	446,32
Lohnsteuer 01-12/20	331,44
ESt/beschränkt. stpfl 04/15	10.792,26
ESt/beschränkt. stpfl 05/15	10.152,05
ESt/beschränkt. stpfl 06/15	14.505,53
ESt/beschränkt.stpfl. 07/15	12.255,62
ESt/beschränkt. stpfl. 08/15	9.530,12
ESt/beschränkt. stpfl. 09/15	11.853,20
ESt/beschränkt. stpfl. 10/15	11.030,06
ESt/beschränkt. stpfl. 11/15	14.143,35
ESt/beschränkt. stpfl. 12/15	11.670,28

ESt/beschränkt. stpfl. 01/16	965,82
ESt/beschränkt. stpfl. 02/16	6.186,35
ESt/beschränkt. stpfl. 03/16	7.152,16
ESt/beschränkt. stpfl. 04/16	6.950,95
ESt/beschränkt. stpfl. 05/16	9.511,83
ESt/beschränkt. stpfl. 06/16	16.096,94
ESt/beschränkt. stpfl. 07/16	19.755,33
ESt/beschränkt. stpfl. 08/16	18.291,97
ESt/beschränkt. stpfl. 09/16	21.950,37
ESt/beschränkt. stpfl. 10/16	19.045,60
ESt/beschränkt. stpfl. 11/16	16.846,91
ESt/beschränkt. stpfl. 12/16	21.621,11
ESt/beschränkt. stpfl. 01/17	1.829,20
ESt/beschränkt. stpfl. 02/17	15.749,39
ESt/beschränkt. stpfl. 03/17	18.244,41
ESt/beschränkt. stpfl. 04/17	31.849,98
ESt/beschränkt. stpfl. 05/17	29.633,00
ESt/beschränkt. stpfl. 06/17	27.072,12
ESt/beschränkt. stpfl. 07/17	18.943,17
ESt/beschränkt. stpfl. 08/17	20.487,01
ESt/beschränkt. stpfl. 09/17	34.692,56
ESt/beschränkt. stpfl. 10/17	10.792,26
ESt/beschränkt. stpfl. 11/17	21.145,52

ESt/beschränkt. stpfl. 12/17	25.638,03
ESt/beschränkt. stpfl. 07/18	17.871,86
ESt/beschränkt. stpfl. 08/18	40.608,18
ESt/beschränkt. stpfl. 09/18	24.511,24
ESt/beschränkt. stpfl. 10/18	26.706,28
ESt/beschränkt. stpfl. 11/18	14.999,42
ESt/beschränkt. stpfl. 12/18	43.169,06
ESt/beschränkt. stpfl. 01/19	11.706,86
ESt/beschränkt. stpfl. 02/19	29.267,16
ESt/beschränkt. stpfl. 03/19	44.998,25
ESt/beschränkt. stpfl. 04/19	31.462,19
ESt/beschränkt. stpfl. 05/19	30.364,68
ESt/beschränkt. stpfl. 06/19	31.096,35
ESt/beschränkt. stpfl. 07/19	17.194,45
ESt/beschränkt. stpfl. 08/19	35.120,59
ESt/beschränkt. stpfl. 09/19	33.657,23
ESt/beschränkt. stpfl. 10/19	33.840,15
ESt/beschränkt. stpfl. 11/19	29.971,88
ESt/beschränkt. stpfl. 12/19	30.364,68
ESt/beschränkt. stpfl. 01/20	12.987,30
ESt/beschränkt. stpfl. 02/20	20.944,31
ESt/beschränkt. stpfl. 03/20	21.661,35
ESt/beschränkt. stpfl. 04/20	16.828,62

ESt/beschränkt. stpfl. 05/20	14.633,58
ESt/beschränkt. stpfl. 06/20	31.279,27
ESt/beschränkt. stpfl. 07/20	33.386,51
ESt/beschränkt. stpfl. 08/20	16.838,62
ESt/beschränkt. stpfl. 09/20	47.924,97
ESt/beschränkt. stpfl. 10/20	45.473,85
ESt/beschränkt. stpfl. 11/20	2.626,73
Gesamt	1.482.365,21

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. November 2023 wurde der Beschwerdeführer zur Haftung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO für Abgabenschulden der ***X GmbH*** (in der Folge Primärschuldnerin) in der Höhe von gesamt € 1.538.662,12 herangezogen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Beschwerde. Darin brachte er im Wesentlichen vor, die Ausschüttung der Quote von 3,726 % aus dem Konkursverfahren der Primärschuldnerin sei nicht berücksichtigt worden. Die Haftungsbescheide für die Einkommensteuer (Abzugsteuer) von 7/2018 bis 12/2020 würden erst vom 10. Juni 2022 datieren und seien erst nach der Konkurseröffnung erlassen worden. Der Beschwerdeführer sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr berufen gewesen, für die Primärschuldnerin Zahlungen zu tätigen. Unter Verweis auf § 100 Abs. 2 EStG 1988 wurde ausgeführt, dass die Abgabenschuld noch gar nicht entstanden sei, solange der Beschwerdeführer Geschäftsführer gewesen sei. Ab dem Zeitpunkt der Erlassung der Haftungsbescheide sei die Verteilung des Vermögens an die Gläubiger durch den Insolvenzverwalter ohnehin bereits gesichert gewesen und habe das Finanzamt die ihm zustehenden Quoten im Sinne der der Gläubigergleichbehandlung erhalten. Hinsichtlich der Haftungsbescheide, die in den Monaten vor der Insolvenzeröffnung ergangen seien, seien der Primärschuldnerin keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden.

Weiters wurde ausgeführt, weder im Spruch noch in der Begründung des angefochtenen Bescheides sei auch nur ein einziger Name eines ausländischen Gestellers zu entnehmen. Auch den beigelegten Haftungsbescheiden gegen die Primärschuldnerin sei kein Gesteller und damit kein primärer Abgabenschuldner zu entnehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Oktober 2024 wurde der Beschwerde dahingehend Folge gegeben, als die Haftung auf einen Gesamtbetrag von € 1.482.364,21 (Berücksichtigung der Quote aus dem Konkursverfahren der Primärschuldnerin) eingeschränkt wurde.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

Die Beschwerde wurde am 26. November 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte, der Beschwerde analog zur Beschwerdeverentscheidung teilweise stattzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war seit 31. August 2012 Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss vom ***TTMMKE*** 2020 wurde der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet. Mit Beschluss vom ***TTMMKA*** 2023 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Löschung der Firma wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch wurde am ***TTMMLö*** 2023 in das Firmenbuch eingetragen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer zu Haftung für Abgabenschulden der Primärschuldnerin („Einkommensteuer/beschränkt steuerpfl.“ (Anm. Abzugsteuer gemäß § 99 ff EStG 1988), Aussetzungszinsen, Säumniszuschlag, Lohnsteuer) in der Höhe von gesamt € 1.538.662,12 in Anspruch genommen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften noch in der in der Beschwerdeverentscheidung angegebenen Höhe (gesamt € 1.482.365,21) unberichtigt aus.

Die Primärschuldnerin verfügte zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben über liquide Mittel.

Sämtlichen Abgaben, zu deren Haftung der Beschwerdeführer herangezogen wurde, liegen bescheidmäßige Vorschreibungen gegenüber der Primärschuldnerin zu Grunde. Diese Bescheide waren dem angefochtenen Bescheid angeschlossen und wurden dem Beschwerdeführer übermittelt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Geschäftsführereigenschaft gründet auf dem am 10. Juni 2025 eingeholten Firmenbuchauszug und den Beschwerdeausführungen.

Die Feststellungen zum Konkursverfahren können sich ebenso auf den genannten Firmenbuchauszug und die Beschwerdeausführungen stützen.

Die Feststellungen zum Haftungsbescheid stützen sich auf den Bescheid selbst.

Dass die Abgaben noch in der in der Beschwerdevorentscheidung angegebenen Höhe unberichtigt aushaften, wurde von der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 23. Juni 2025 bekanntgegeben und vom Beschwerdeführer nach Vorhalt nicht bestritten, weshalb von diesen Beträgen auszugehen ist. Der Beschwerdeführer hat auch kein Vorbringen hinsichtlich der in der Beschwerdevorentscheidung erfolgten Reduktion erstattet.

Hinsichtlich des Vorliegens liquider Mittel wurde vom Beschwerdeführer lediglich vorgebracht, dass dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin betreffend die in den Monaten vor Insolvenzeröffnung ergangenen Haftungsbescheide keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen (ausreichender) Mittel (vgl. VwGH 16. Dezember 2009, 2009/15/0127). Die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zum Großteil Jahre vor der Eröffnung des Konkursverfahrens. Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer angesprochenen Haftungsbescheide fallen lediglich die Fälligkeiten der „Einkommensteuer/beschränkt steuerpfl.“ betreffend das Jahr 2020, die mit Bescheid vom 10. Juni 2022 vorgeschrieben wurden, (zum Teil) innerhalb des vom Beschwerdeführer genannten Zeitraums von „Monaten vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens“. Da aufgrund der vorliegenden Haftungsbescheide gemäß § 99 ff EStG 1988 davon auszugehen ist, dass in den entsprechenden Monaten Zahlungen an den ausländischen Gesteller (die die Grundlage des Haftungsbescheides vom 10. Juni 2022 waren) geleistet wurden, ist davon auszugehen, dass auch in den Monaten vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens liquide Mittel vorhanden waren (vgl. auch § 100 Abs. 4 EStG 1988, wonach der Steuerabzug vom Schuldner (Anm. vom Schuldner der Einkünfte) in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen). Weiteres Vorbringen hinsichtlich des Fehlens liquider Mittel wurde vom Beschwerdeführer nicht erstattet, weshalb vom Vorhandensein liquider Mittel auszugehen war.

Die bescheidmäßige Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist durch die vorgelegten Bescheide belegt. Aus den vorgelegten Akten (Bezeichnung „Beilage zum Haftungsbescheid“) geht hervor, dass dem angefochtenen Bescheid diese Bescheide auch angeschlossen waren. Dem Beschwerdeführer wurde vom Bundesfinanzgericht vorgehalten,

dass diesem nach Kenntnisstand des Bundesfinanzgerichtes sämtliche Bescheide über den Abgabensanspruch übermittelt wurden. Dies wurde vom Beschwerdeführer nicht beanstandet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Mitteilung über die Grundlage der Haftung

In der Beschwerde und im Vorlageantrag wird darauf verwiesen, aus der Tatsache, dass der Haftungspflichtige im Falle der vorhergehenden Erlassung eines Bescheides den Abgabenschuldner im Rahmen der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch gegen den Abgabenbescheid selbst anfechten könne, die Verpflichtung folge, den Haftungspflichtigen im Spruch des Haftungsbescheides über sämtliche Umstände des Haftungsanspruches in Kenntnis zu setzen, um dieses Beschwerderecht ausüben zu können. Dem Haftenden sei Mitteilung von der Grundlage der Haftung in der Weise zu machen, wie dies inhaltlich einem Abgabenbescheid entspreche. Dies setze voraus, dass angeführt werde, für welche Abgabenschuldner die Haftung in Anspruch genommen werde. Im gegenständlichen Fall sei jedoch weder dem Spruch noch der Begründung des angefochtenen Bescheides auch nur ein einziger Name eines ausländischen Gestellers zu entnehmen, der der eigentliche Abgabenschuldner sei. Auch aus den beigelegten Haftungsbescheiden gegen die Primärschuldnerin sei kein Gesteller und damit kein primärer Abgabenschuldner zu entnehmen. Bereits aus diesem Grund sei der angefochtene Bescheid fehlerhaft und aufzuheben.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen 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.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens (und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren) festgelegt (vgl. VwGH 26. Mai 2021, Ra 2020/13/0073).

Dem angefochtenen Bescheid sind die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet (§ 9 BAO), sowie die Abgabenschulden, zu deren Haftung der Beschwerdeführer herangezogen wird, in einer bestimmten Höhe zu entnehmen. Darüberhinaus wird der Beschwerdeführer aufgefordert, die Abgabenschuld, für die er haftet, innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Der Spruch des Haftungsbescheide entspricht somit den gesetzlichen Anforderungen.

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

§ 248 BAO gilt auch, wenn ein Haftungsbescheid (für einen Lohnsteuerhaftungsbescheid vgl. VwGH vom 19. Mai 2016, Ra 2016/16/0029) der Haftung gemäß § 9 BAO vorangegangen ist.

Aus dem einem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht gemäß § 248 BAO ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeanpruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhalts zu erfolgen. Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 248 Rz 8 mwN). Dem Haftungspflichtigen muss von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeanpruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage ist (vgl. VwGH 28. Juni 2016, 2013/17/0829).

Im Beschwerdefall waren laut dem festgestellten Sachverhalt dem angefochtenen Haftungsbescheid sämtliche Bescheide über den Abgabeanpruch angeschlossen. Mit der Übermittlung der Haftungsbescheide gemäß § 99 ff EStG 1988 wurde dem Beschwerdeführer derselbe Kenntnisstand vermittelt, wie ihn die Primärschuldnerin hatte, seine Position der Rechtsverteidigung war somit nicht schwächer als die der Primärschuldnerin. Somit wurde der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entsprochen.

Zu den konkreten Einwendungen des Beschwerdeführers ist auszuführen, dass dem Spruch des angefochtenen Bescheides zu entnehmen ist, dass der Beschwerdeführer für die Abgabenschulden der Primärschuldnerin zur Haftung herangezogen wird. Dem Bescheidspruch sind auch die verschiedenen Abgaben mit ihrer Höhe und Fälligkeit zu entnehmen. Die Primärschuldnerin war zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer verpflichtet und wurde mit Haftungsbescheiden gemäß § 99 ff EStG 1988 in Anspruch genommen. Wie bereits dargelegt, entspricht der Spruch des angefochtenen Bescheids den gesetzlichen Anforderungen. Aus dem Umstand, dass im Spruch des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides kein ausländischer Gesteller zu entnehmen ist, kann eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht abgeleitet werden.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, ihm seien nur die Haftungsbescheide, aber nicht auch die Bescheide über den gegenständlichen Abgabensanspruch selbst, welcher gegen den ausländischen Gesteller zu richten gewesen wäre, übermittelt worden.

Hierzu ist auszuführen, dass es sich bei den gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemachten Haftungen gemäß § 99 ff EStG 1988 um die haftungsgegenständlichen Abgabensprüche handelt. Eine Haftung des Beschwerdeführers auf Grundlage des § 9 BAO kommt nur für die Abgabenschulden der Primärschuldnerin, deren Vertreter der Beschwerdeführer war, in Betracht.

Soweit der Beschwerdeführer anführt, auch den zugrundeliegenden an die Primärschuldnerin adressierten Haftungsbescheiden gemäß § 99 ff EStG 1988 sei kein Name eines ausländischen Gestellers zu entnehmen, ist darauf hinzuweisen, dass damit eine Rechtswidrigkeit des der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO vorangegangenen Abzugsteuer-Haftungsbescheides gemäß § 99 ff EStG 1988 geltend gemacht wird. Solche Rechtswidrigkeiten sind aber nicht im Haftungsbescheid, sondern in einem gegen den Abzugssteuer-Haftungsbescheid gemäß § 248 BAO angestrebten Beschwerdeverfahren zu klären (zum Beschwerderecht gemäß § 248 BAO gegen den Lohnsteuer-Haftungsbescheid vgl. VwGH 19. Mai 2016, Ra 2016/16/0029).

Mit dem auf die übermittelten Bescheide gerichteten Vorbringen, wird somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bzw. des Verfahrens aufgezeigt.

Verjährung

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, 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 BAO gilt sinngemäß. Gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 108/2022 ist die Verjährung gehemmt, solange die Einbringung auf Grund eines Aussetzungsantrages oder einer Beschwerde gegen die Abweisung eines Aussetzungsantrages gemäß § 230 Abs. 2 oder 6 BAO gehemmt ist (dazu, dass die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechtes sind, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabensprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist vgl. VwGH 12. Dezember 2007, 2006/15/0004).

Der angefochtene Bescheid wurde im Jahr 2023 (der Beginn der Abholfrist war laut Rückschein der 28. Dezember 2023) erlassen. Die darin angeführten Abgabenschuldigkeiten, zu deren Haftung der Beschwerdeführer herangezogen wurden, weisen Fälligkeiten von 2014 bis 2020 auf. Grundsätzlich wäre das Recht zur Einhebung der Abgaben (§ 238 Abs. 1 BAO), die eine Fälligkeit 2014, 2015, 2016, 2017 aufweisen, im Jahr 2023 bereits verjährt gewesen.

Hinsichtlich der „Einkommensteuer/beschränkt. steuerpfl.“ 01, 04/2014, 04-12/2015, 01-12/2016 und 01-11/2017 (diese Abgaben haben Fälligkeiten in den Jahren 2014 bis 2017) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Verjährung der Einhebung durch die jeweiligen Haftungsbescheide gemäß § 99 ff EStG 1988 vom 13. September 2018 bzw. vom 18. September 2018 unterbrochen wurde (§ 238 Abs. 2 BAO) und daher die Verjährung im Jahr der Erlassung des Haftungsbescheides 2023 noch nicht eingetreten ist.

Betreffend die „Einkommensteuer/beschränkt steuerpfl.“ 5 bis 12/2014 und 1 bis 3/2015 wurde auf Nachfrage von der belangten Behörde dargelegt, dass im Zuge der Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Grundlagenbescheide stets Anträge gemäß § 212a BAO eingereicht und bewilligt worden seien. Aus der von der belangten Behörde übermittelten Chronologie hinsichtlich der Aussetzung der Einhebung (Anm. die Angaben und Ausführungen der belangten Behörde wurden dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 26. Juni 2025 übermittelt. Der Beschwerdeführer hat dazu keine Stellungnahme abgegeben, weshalb mangels gegenteiliger Anhaltspunkte von der Richtigkeit dieser Angaben ausgegangen wird.) resultiert eine Hemmung der Einhebungsverjährung vom 18. November 2015 (Aussetzungsantrag im Zusammenhang mit der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 28. Oktober 2015) bis zum Ablauf der Aussetzung der Einhebung am 29. April 2020 (wobei hier noch die gemäß § 212a Abs. 7 BAO zustehende Zahlungsfrist gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO iVm § 230 Abs. 2 BAO die Hemmung um ein weiteres Monat verlängert hat). Da nach dem verfügten Ablauf der Aussetzung der Einhebung (17. Mai 2016) der Vorlageantrag samt neuerlichen Aussetzungsantrag noch innerhalb der Nachfrist des § 212a Abs. 7 BAO gestellt wurde (am 31. Mai 2016), kam es zu keinem zwischenzeitlichen Ende der Hemmungswirkung. Im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2023 war die Einhebungsverjährung auch hinsichtlich der Einkommensteuer/beschränkt steuerpfl.“ 5 bis 12/2014 und 1 bis 3/2015 somit noch nicht eingetreten.

Vertreterstellung

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Er war daher ein Vertreter gemäß § 80 Abs. 1 BAO und kommt grundsätzlich als Haftungsschuldner gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Betracht.

Uneinbringlichkeit der vom Vertretenen geschuldeten Abgaben

Gegenüber der Primärschuldnerin bestehen die im angefochtenen Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten (zur Bindung an Bescheide im Haftungsverfahren vgl. VwGH 27. Februar 2008, 2005/13/0074) in der in der Beschwerdevorentscheidung genannten Höhe.

Bei der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO handelt es sich um eine Ausfallhaftung. Sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des

Haftenden voraus (vgl. etwa VwGH vom 17. Dezember 2009, 2009/16/0092). Die Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Da die Primärschuldnerin nach Aufhebung des Konkurses wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht wurde, steht die Uneinbringlichkeit der gegen die Primärschuldnerin bestehenden Abgabeforderungen fest.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Voraussetzung für die Haftung nach § 9 BAO ist unter anderem die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch den Vertreter.

Liquide Mittel

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 9 Rz 10). Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften noch in der in der Beschwerdeentscheidung genannten Höhe unberichtigt aus. Sie wurden somit nicht (vollständig) entrichtet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (vgl. VwGH 5. Oktober 2023, Ra 2023/13/0060). Keine Pflichtverletzung liegt vor, wenn die Abgabe nicht entrichtet wird, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 9 Rz 10).

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt verfügte die Primärschuldnerin zu den Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben über liquide Mittel.

Anders als der Beschwerdeführer meint, kommt es nicht auf das Vorhandensein liquider Mittel im Zeitpunkt der Erlassung der Haftungsbescheide bzw. der im Beschwerdeverfahren ergangenen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes, sondern auf das Vorhandensein liquider Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben an. Zu diesem Zeitpunkt bestand nämlich die Verpflichtung, die Abgaben aus den vorhandenen Mitteln zu entrichten (vgl. VwGH 15. Juni 2023, Ra 2021/13/0156, etwa die Abzugsteuer abzuführen, vgl. auch die nachstehenden Ausführungen zur Haftung gemäß § 9 BAO für die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Abfuhr der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988

Der Beschwerdeführer bringt vor, seine Haftungsinanspruchnahme für Abzugsteuer vom 7/2018 bis 12/2020 sei nicht zulässig, da die Haftungsbescheide für Abzugsteuer alle erst vom 10. Juni 2022 datieren würden, somit alle erst nach der Konkurseröffnung über das Vermögen des Primärschuldnerin erlassen worden wären. Der Beschwerdeführer sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr befugt gewesen, für die Primärschuldnerin Zahlungen zu tätigen oder steuerliche Verpflichtungen wahrzunehmen.

Weiters führt der Beschwerdeführer aus, der Schuldner der Abzugssteuer sei gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Einkünfte (der ausländische Gesteller). Den inländischen Gestellnehmer treffe lediglich eine Haftung. Erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung werde der Gestellnehmer vom Haftenden zum Schuldner der Abzugsteuer. Die gegenständliche Abgabenschuld sei daher während jener Zeit als der Beschwerdeführer noch Geschäftsführer gewesen sei noch gar nicht entstanden gewesen und der Beschwerdeführer sei noch nicht verpflichtet gewesen, diese Abgaben aus den von ihm verwaltenden Mitteln zu entrichten. Ab der Erlassung der Haftungsbescheide sei die Verteilung des Vermögens an die Gläubiger durch den Insolvenzverwalter ohnehin bereits gesichert gewesen und habe das Finanzamt die ihr zustehenden Quoten im Sinne der Gläubigergleichbehandlung erhalten.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gemäß § 100 Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuerabzug bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften vom Schuldner in jenem Zeitpunkt, in dem die Einkünfte dem Empfänger zufließen, vorzunehmen.

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 leg. cit. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 leg. cit.

Gemäß § 101 Abs. 1 EStG 1988 hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Steuerabzug gemäß § 99 EStG“ spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates abzuführen (zur Verwendung des Wortes Schuldners vgl. *Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ § 100 Tz 2 (Stand 1.1.2024, rdb.at), unter Schuldner nach § 101 Abs 1 EStG 1988 ist der Abzugverpflichtete, somit der Schuldner der Einkünfte gemeint.)

Aus der Zusammenschau der genannten Bestimmungen ergibt sich, dass die Primärschuldnerin als Schuldnerin der Einkünfte die Verpflichtung traf, den Steuerabzug vorzunehmen und die

innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Beträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das zuständige Finanzamt abzuführen.

§ 7 Abs. 1 BAO normiert zwar, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern werden. Dies ändert aber nichts daran, dass die Verpflichtung des Beschwerdeführers als zur Vertretung berufene Person gemäß § 80 Abs. 1 BAO zur Einbehaltung der Abzugsteuer und zur Abfuhr spätestens am 15. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendermonats durch § 99 ff EStG 1988 begründet wurde, unabhängig von der Erlassung einer Haftungsbescheide nach § 100 Abs. 2 EStG 1988. Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr bestand somit schon während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers.

Die (sinngemäßen) Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach bis zur Erlassung der Haftungsbescheide die Abgabenschuld noch gar nicht entstanden gewesen sei und den Beschwerdeführer als Geschäftsführer noch gar keine Pflicht zur Entrichtung dieser Abgaben getroffen habe, sind somit nicht zutreffend.

Der Beschwerdeführer, der seiner Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der in den Haftungsbescheiden vom 28. Oktober 2015, 18. September 2018, 13. September 2018 und 10. Juni 2022 festgestellten Ausmaß (zur Bindung an Bescheide im Haftungsverfahren vgl. weiter oben) nicht nachgekommen ist, hat damit seinen abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter gemäß § 80 Abs. 1 BAO nicht entsprochen.

Gläubigergleichbehandlung

Hinsichtlich der Gläubigergleichbehandlung ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinausgeht. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur Gänze zu entrichten ist (vgl. VwGH 27. August 2008, 2006/15/0010). vgl. Ritz, BAO3).

Nach Ansicht der Bundesfinanzgerichts kann aufgrund der gleich gelagerten gesetzlichen Konzeption nichts anderes für die Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 gelten (vgl. dazu auch UFS vom 12. Jänner 2010, RV/1494-L/08 sowie Ritz/Koran, BAO⁸, § 9 Rz 11d).

Der Beschwerdeführer hätte daher jedenfalls dafür Sorge tragen müssen, dass die Abzugsteuern von den für die Arbeitskräftegestellung gezahlten Vergütungen bzw. die Lohnsteuern von den ausbezahlten Löhnen abgeführt werden.

Soweit daher der Beschwerdeführer zur Haftung für Abzugsteuern gemäß § 99 EStG 1988 bzw. Lohnsteuern herangezogen wurde, war auf die Frage der Gläubigergleichbehandlung nicht einzugehen.

Hinsichtlich der übrigen Abgaben (Aussetzungszinsen und Säumniszuschlag) wurde dem Beschwerdeführer die Möglichkeit eingeräumt (Beschluss vom 26. Juni 2025), zur Gläubigergleichbehandlung im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Stellung zu nehmen.

Der Beschwerdeführer brachte vor, dazu nicht mehr in der Lage zu sein, da die Buchhaltungsunterlagen der Primärschuldnerin schon vor vielen Jahren an den Masseverwalter abgegeben worden seien und der Beschwerdeführer auch keinen Kontakt mehr zum damaligen Steuerberater der Gesellschaft habe.

Hierzu ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es dem Vertreter obliegt, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen (vgl. VwGH 27. Mai 2020, Ra 2020/13/0027).

Dem Beschwerdeführer ist es somit nicht gelungen, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen.

Aus all dem ergibt sich, dass im Beschwerdefall aufgrund der Nichtentrichtung bzw. Nichtabfuhr der Abgaben von einer schuldhaften Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Beschwerdeführers als Vertreter der Primärschuldnerin auszugehen ist (vgl. die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wonach der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen ist, etwa VwGH 15. Juni 2023, Ra 2021/13/0156).

Kausalität

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückhaltung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (VwGH 27. Mai 2020, Ra 2020/13/0027).

Im Hinblick auf die festgestellte schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers und mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist von der Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit auszugehen.

Quotenzahlungen

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften nur mehr in der in der Beschwerdeentscheidung genannte Höhe (das heißt unter Berücksichtigung der Quotenzahlungen im Insolvenzverfahren) unberichtigt aus.

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung geschehen, ist daher der Beschwerdeführer nur mehr in diesem Ausmaß zur Haftung heranzuziehen.

Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme stellt eine Ermessenentscheidung dar. Diese hat sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu 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 "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH 16. Oktober 2002, 99/13/0060).

Die streitgegenständliche Abgabenschuld ist bei der Primärschuldnerin nicht einbringlich. Daher dient die Geltendmachung der Haftung dem öffentlichen Interesse an der Sicherung und Einbringung der Abgabenschulden. Demnach ist die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers zweckmäßig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf. (vgl. VwGH 7. September 2022, Ra 2019/13/0066).

Im Beschwerdefall wurde der Haftungsbescheid zwar kurze Zeit nach dem Feststehen der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Konkursaufhebung und Löschung aus dem Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit erfolgten im Jahr 2023) erlassen, allerdings liegt das Entstehen der Abgabenschulden (teilweise) mehrere Jahre (bis zu 9 Jahre) vor der Haftungsinanspruchnahme. Hinsichtlich dieser Abgabenschulden wurden bereits in den Jahren 2015 und 2018 Bescheide über den Abgabenanspruch gegenüber der Primärschuldnerin erlassen.

Auf Nachfrage teilte die belangte Behörde mit, dass hinsichtlich der Abgaben, die bereits in den Jahren 2015 und 2018 gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht wurden, Aussetzungen der Einhebung gemäß § 212a BAO bewilligt waren, die einer Geltendmachung der Abgaben mittels Haftungsbescheid entgegengestanden sind. Aus den Ausführungen der Behörde geht hervor, dass der Ablauf der Aussetzung der Einhebung nach Erledigung der

Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht im Jahr 2020, 2022 und im Jahr 2023 verfügt wurde. (Anm. dem Beschwerdeführer wurden diese Ausführungen der belangten Behörde vorgehalten. Er hat dazu keine Stellungnahme erstattet, weshalb von der Richtigkeit der Angaben der Behörde zu den erfolgten Aussetzungen ausgegangen wird).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass aufgrund der vorliegenden Aussetzungen der Einhebung die Abgaben, hinsichtlich derer bereits im Jahr 2015 und 2018 Bescheide über den Abgabensanspruch vorgelegen sind, nicht früher mittels Haftungsbescheids gegenüber dem Beschwerdeführer (bei dem es sich um eine dem Gebot der Subsidiarität unterliegende Einhebungsmaßnahme handelt) geltend gemacht wurden, führt auch der Umstand, dass das Entstehen der Abgabenschulden teilweise bis zu neun Jahre zurückliegt, nicht zur einer ermessensgeleiteten Minderung des Haftungsbetrages dieser Abgaben.

Bei den übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben wurden die Bescheide über den Abgabensanspruch gegenüber der Primärschuldnerin erst im Jahr 2020 und 2022 erlassen und sind die diesen Bescheiden zugrunde liegenden Abgaben längstens fünf Jahre vor der Erlassung des Haftungsbescheides entstanden, es liegt somit – insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Haftungsbescheid im selben Jahr der Konkursaufhebung und der Löschung im Firmenbuch ergangen ist - kein im Rahmen des Ermessens zur berücksichtigender langer Zeitabstand vor.

Der Umstand, dass gegenüber dem Beschwerdeführer mittlerweile ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet wurde, führt nicht dazu, dass die Geltendmachung der Haftung unbillig wäre (vgl. VwGH 16. Oktober 2002, 99/13/0060) und daher die Haftungsbeträge zu reduzieren wären.

Weitere Umstände, die im Rahmen der Ermessensübung auf Seiten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen wären, sind im Verfahren nicht hervorgekommen.

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben und der Bescheid im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abzuändern.

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.

Das vorliegende Erkenntnis gründet auf dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt. Die rechtliche Beurteilung stützt sich auf die angeführte Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes und die angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Wien, am 28. Juli 2025