

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Lisa Fries in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. Februar 2018 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird zur Haftung für die folgenden Abgabenschuldigkeiten der ***X GmbH*** herangezogen:

Abgabenart	Höhe in Euro
K 2014	12.904,00
U 2015	33.181,83
K 2015	28.250,00
K 2016	28.250,00
Gesamt	102.585,83

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 28. Februar 2018 wurde der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der ***X GmbH*** (in der Folge Primärschuldnerin) gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 ff BAO zur Haftung für Abgabenschulden in der Höhe von gesamt € 624.360,30 in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Beschwerde, beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und erstattete eine Beschwerdeergänzung. Die Höhe der Haftungsbeträge sei unrichtig. Zumindest 50 % von den strittigen Steuern seien ungerechtfertigte Schätzungen. Es liege keine Uneinbringlichkeit vor. Es bestehe auch kein Verschulden. Die Gesellschaft habe die vorhandenen Mittel anteilig auf die Gläubiger verteilt. Es liege keine Gläubigerbevorzugung vor.

Mit der Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde wurde am 18. Oktober 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden Stellungnahmen eingeholt und am 11. Dezember 2025 eine mündliche Verhandlung in Anwesenheit eines Vertreters des Beschwerdeführers und eines Vertreters der belangten Behörde durchgeführt.

Die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 1007 gründet auf der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024. Die Umverteilung ist am 1. Februar 2024 in Kraft getreten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war seit 8. Juni 2011 Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss vom tt. Juni 2018 das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom tt. November 2018 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Verteilungsquote im Konkursverfahren betrug 0,354616%. Am 6. April 2019 wurde die amtswegige Löschung der Primärschuldnerin wegen Vermögenslosigkeit in das Firmenbuch eingetragen.

Die Abgaben, zu deren Haftung der Beschwerdeführer mit dem angefochtenen Bescheid herangezogen wurde, beruhen auf bescheidmäßigen Vorschriften.

Dem angefochtenen Bescheid waren nur die „Jahresbescheide“, somit die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2015, Körperschaftssteuer 2014, 2015, 2016, Lohnsteuer 2012, 2013, 2014 und Dienstgeberbeitrag 2012, 2013, 2014 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012, 2013, 2014 angeschlossen.

In den Bescheiden betreffend Lohnsteuer 2012, 2013, 2014 und Dienstgeberbeitrag 2012, 2013, 2014 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012, 2013, 2014 wird in der Begründung nur auf den Prüfungsbericht vom 1. Februar 2016 verwiesen. Dieser Bericht war dem angefochtenen Bescheid nicht angeschlossen.

In den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2015 und Körperschaftssteuer 2014, 2015, 2016 wird nicht auf einen Bericht verwiesen.

Die Umsatzsteuer 2015 und Körperschaftssteuer 2014, 2015, 2016 haften noch mit den nachstehenden Beträgen unberichtigt aus:

Abgabenart	Höhe in Euro
K 2014	12.904,00
U 2015	33.181,83
K 2015	28.250,00
K 2016	28.250,00

Die Reduktion der Höhe Umsatzsteuer 2015 im Vergleich zum angefochtenen Bescheid (€ 34.830,15) erfolgte durch die Verrechnung eines Teilbetrags der Konkursquote. Die Konkursquote in der Höhe von € 2.607,99 wurde mit € 296,12 auf den Säumniszuschlag 2016, mit € 98,55 auf den Säumniszuschlag 2017 und mit € 565 auf den Säumniszuschlag 2018 verrechnet. Der Restbetrag von € 1.648,32 wurde auf die Umsatzsteuer 2015 angerechnet.

Die Primärschuldnerin verfügte über liquide Mittel.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Primärschuldnerin, zur Geschäftsführereigenschaft des Beschwerdeführers ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug vom 27. Februar 2025. Die Verteilungsquote ist aus dem aktenkundigen Verteilungsentwurf vom 21. September 2018 ersichtlich.

Dass die Abgaben, zu deren Haftung der Beschwerdeführer herangezogen wurde, auf bescheidmäßigen Vorschreibungen beruhen, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Bescheiden und aus der am 22. Mai 2025 über FinanzOnline erfolgten Einsichtnahme in die Daten des Steuerkontos der Primärschuldnerin. Soweit vorgebracht wird, es existierten der Umsatzsteuerbescheid 2015, ein Lohnsteuerbescheid für das Jahr 2015 und die Umsatzsteuerbescheid 2016 und 2017 nicht, ist dieses Vorbringen unrichtig. Die genannten Bescheide wurden von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Der Umsatzsteuerbescheid 2015 war darüber hinaus auch dem angefochtenen Bescheid angeschlossen. Darüber hinaus sind die Umsatzsteuer für die Jahre 2016 und 2017 und die Lohnsteuer für das Jahr 2015 nicht haftungsgegenständlich.

Dass nur die in den Feststellungen genannten Bescheide dem Beschwerdeführer gemeinsam mit dem Haftungsbescheid übermittelt wurden, wurde von der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 26. März 2025 zugestanden und stimmt diese Angabe auch mit den im Bescheid angeführten Anlagen überein. In der Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, lediglich die Jahresbescheide seien dem Haftungsbescheid angeschlossen gewesen. Entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme des Beschwerdeführers, hat die belangte Behörde somit nicht hinsichtlich der Jahresbescheide zugestanden, dass diese dem angefochtenen Bescheid nicht angeschlossen gewesen seien. Dass aufgrund der genannten Anlagen davon auszugehen ist, dass der Betriebsprüfungsbericht vom 1. Februar 2016 dem Haftungsbescheid nicht angeschlossen war, wurde auch von der belangten Behörde zugestanden (vgl. Stellungnahme vom 5. Dezember 2025). Aufgrund der im Bescheid genannten Anlagen ist in lebensnaher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass diese Bescheide dem Haftungsbescheid tatsächlich angeschlossen waren.

Dass die Bescheide betreffend Lohnabgaben 2012 bis 2014 in der Begründung lediglich auf den Prüfungsbericht vom 1. Februar 2016 verweisen und die anderen in den Feststellungen genannten Bescheide nicht auf einen Bericht verweisen, ergibt sich aus den Bescheiden selbst.

Die Höhe der aushaftenden Abgabenschulden gründet auf den Ausführungen der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 23. Oktober 2025, welche auch von einer weiteren Sachbearbeiterin mit E-Mail vom 3. Dezember 2025 bestätigt wurden. Die pauschalen, allgemein gehaltenen Ausführungen des Beschwerdeführers, mangels genauer Darlegung der Gründe für die Haftungsverringerung sei das bestehende Steuerobligo nicht schlüssig dargestellt, vermögen nicht dazu zu führen, an der Richtigkeit der Ausführungen der belangten Behörde zu der Höhe der aushaftenden Abgaben zu zweifeln.

Die Feststellungen zur Verrechnung der Konkursquote können sich auf die Ausführungen der belangten Behörde in der E-Mail vom 28. November 2025 stützen. Diese Ausführungen wurden der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2025 auch

vorgehalten. Dagegen, dass die Verrechnung wie von der belangten Behörde dargestellt vorgenommen wurde, wurde kein Vorbringen erstattet.

Der Beschwerdeführer hat selbst vorgebracht (Ergänzung vom 7. Mai 2018), dass die Gesellschaft die vorhandenen Mittel anteilig auf die Gläubiger verteilt habe, weshalb das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass liquide Mittel vorhanden waren. Es haben sich im Verfahren auch keine Hinweise auf das Fehlen liquider Mittel ergeben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen (ausreichender) Mittel (vgl. VwGH 27. August 2008, 2006/15/0010). Unter Berücksichtigung dieser Umstände konnte davon ausgegangen werden, dass der Primärschuldnerin über liquide Mittel verfügte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nicht übermittelte Grundlagenbescheide

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.

Aus dem einem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabeananspruches. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeananspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhalts zu erfolgen. Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig. Wenn der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt wird, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt worden sind, liegt infolge unvollständiger Information ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (vgl. VwGH 24. Oktober 2013, 2013/16/0165, *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 248 Rz 8).

Da die Bescheide betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07/15, 08-11/2015, 01-06/2016, 07-08/2016, 09-12/2016, 01-02/2017, 03-08/2017 und 09-12/2017 sowie die Bescheide betreffend der Körperschaftsteuervorauszahlungen (betrifft die haftungsgegenständlichen Vorauszahlungen 01-03/16, 04-06/2016, 07-09/2016, 10-12/16, 01-

03/2017, 04-06/2017, 07-09/2017, 10-12/2017, 01-03/2018) und die Bescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01-09/15 dem Beschwerdeführer mit dem angefochtenen Bescheid nicht übermittelt wurden, kommt eine Haftung des Beschwerdeführers für diese Abgaben nicht in Betracht.

Die anderen Bescheide (U 2015, K 2015, L 2012, DB 2012, DZ 2012, K 2014, L 2013, DB 2013, DZ 2013, L 2014, DB 2014, DZ 2014, K 2016) waren dem angefochtenen Haftungsbescheid nach dem festgestellten Sachverhalt angeschlossen.

Die Bescheide betreffend die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2014 verweisen in ihren Begründungen ausschließlich auf den Bericht vom 1. Februar 2016.

Das Beschwerderecht gemäß § 248 BAO setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die Kenntnis der zur Festsetzung des Abgabenanspruches führenden Grundlagen voraus. Sind diese Grundlagen unbekannt, so ist zwar dennoch die Einbringung einer Berufung formal möglich, die Berufungsgründe können aber - in Unkenntnis der Besteuerungsgrundlagen - in aller Regel nicht sinnvoll ausgeführt werden, sodass sich diesfalls ein Rechtsschutzdefizit ergäbe. Dem trägt § 248 letzter Satz BAO in Verbindung mit § 245 Abs 2 BAO Rechnung. Diese Bestimmungen sollen sicherstellen, dass der zur Haftung Herangezogene in Kenntnis der relevanten Grundlagen des Abgabenbescheides innerhalb offener Rechtsmittelfrist eine begründete Berufung gegen den Abgabenbescheid erheben kann. Diese somit als Rechtsschutzvorschrift anzusehenden gesetzlichen Bestimmungen können aber in Fällen nicht greifen, in welchen dem Haftungspflichtigen unrichtige oder unvollständige Grundlagen für den Abgabenanspruch mitgeteilt werden. Diesfalls ist der Haftungspflichtige nämlich nicht in der Lage, die allenfalls gebotenen Verteidigungsmittel richtig zu beurteilen und einzusetzen. Ein berufsfristhemmender Antrag im Sinn des § 245 Abs 2 BAO auf Mitteilung des dem Haftungspflichtigen noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches wäre verfehlt, weil der Abgabenanspruch - wenn auch unrichtig oder unvollständig - zur Kenntnis gebracht wurde (vgl. VwGH 4. November 1998, 98/13/0115, wobei diese Ausführungen für das nunmehrige Beschwerdeverfahren gleichermaßen gelten, da es zu keiner wesentlichen Änderung der genannten Bestimmungen kam).

Durch die Übermittlung der Bescheide betreffend Lohnabgaben 2012 bis 2014 wurde dem Beschwerdeführer der Abgabenanspruch zur Kenntnis gebracht. Dadurch, dass der Prüfungsbericht, auf den in der Begründung ausschließlich verwiesen wird, nicht mitübermittelt wurde, wurden dem Beschwerdeführer die zur Festsetzung des Abgabenanspruches führenden Grundlagen nicht bekannt gegeben. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergab sich dadurch ein Rechtsschutzdefizit des Beschwerdeführers. Dieser Mangel des Verfahrens ist – wie zuvor ausgeführt – im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar.

Eine Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2014 kommt aus diesem Grund nicht in Betracht.

Eine Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführer kommt daher nur mehr für die Umsatzsteuer 2015 und die Körperschaftssteuer 2014 bis 2016 in Betracht.

Vertreterstellung

Der Beschwerdeführer war seit 8. Juni 2011 Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Er war daher ein Vertreter gemäß § 80 Abs. 1 BAO und kommt daher grundsätzlich als Haftungsschuldner gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Betracht. Die Umsatzsteuer 2015 und die Körperschaftssteuer 2014 bis 2016 wurden während seiner Geschäftsführertätigkeit fällig.

Uneinbringlichkeit der vom Vertretenen geschuldeten Abgaben

Abgabenschulden

Die Umsatzsteuer 2015 und die Körperschaftssteuer 2014 bis 2016 wurden bescheidmäßig festgesetzt.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, besteht Bindung an den Abgabenbescheid (vgl. VwGH 29. April 2010, 2008/15/0085). Das Bundesfinanzgericht ist daher an die bescheidmäßig festgesetzten Abgaben gebunden. Das Vorbringen, die Schätzungen auf denen die Bescheide (teilweise) beruhen würden, seien ungerechtfertigt, ist daher nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen. Dieses Vorbringen ist in einem Beschwerdeverfahren über die Abgabenbescheide zu behandeln.

Der Beschwerdeführer brachte vor, die Primärschuldnerin habe gegen die Grundlagenbescheide fristgerecht Beschwerde erhoben und es lägen bislang noch keine Rechtsmittelentscheidungen vor. Der Haftungsfall könne erst eintreten, wenn die Primärschuld feststehe. Diese sei aber strittig.

Dazu ist zunächst auszuführen, dass die Haftungsinanspruchnahme nicht die Rechtskraft (im formellen Sinn) des an den Erstschuldner gerichteten Abgaben- bzw. Haftungsbescheide voraussetzt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 224 Rz 5 mwN). Sodass auch der Umstand, dass über ein Rechtsmittel gegen den Grundlagenbescheid noch nicht entschieden wurde, der Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen nicht entgegensteht.

Darüber hinaus wurde nach den Ausführungen der belangten Behörde (Stellungnahme vom 23. Oktober 2025) gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2014 vom 28. Jänner 2016 kein Rechtsmittel erhoben. Die Beschwerde gegen die Körperschaftssteuerbescheide 2015, 2016 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 seien als nicht fristgerecht eingebracht

zurückgewiesen worden (vgl. auch die vorgelegten Zurückweisungen vom 21. Dezember 2017 und vom 25. April 2018) und es seien gegen die Beschwerdeverechtsentscheidungen keine Vorlageanträge gestellt worden.

Gegen diese Ausführungen wurde seitens des Beschwerdeführers kein substantiiertes Vorbringen erstattet, weshalb auch aus diesem Grund das Vorbringen betreffend die Rechtskraft der Grundlagenbescheide der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Da Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht im Haftungsverfahren geltend gemacht werden, sondern in einem Verfahren gemäß § 248 BAO zu behandeln sind (vgl. etwa VwGH 13. September 2006, 2003/13/0131 mwN), sind auch die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers, die sich gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabenbescheide richten (etwa es lägen keine Prüfungsaufträge vor, es seien reine Aktenverfahren geführt worden, eine Überprüfung durch Bundesfinanzgericht oder Verwaltungsgerichtshof sei nicht möglich) nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides aufzuzeigen. Aus diesem Grund war auch dem Antrag auf Einvernahme eines Bediensteten der belangte Behörde nicht nachzukommen. Darüber hinaus enthielt der Beweisantrag kein konkretes Beweisthema, sodass diesem auch aus diesem Grund nicht zu entsprechen war (vgl. VwGH 23. Jänner 2020, Ra 2019/15/0099)

Der Beschwerdeführer brachte darüber hinaus vor, die Grundlage für die Verringerung des Haftungsobligos sei nicht nachvollziehbar. Es seien die genauen Gründe für die Haftungsverringerung anzuführen. Es liege keine Schlüssigkeit für ein bestehendes Steuerobligo vor. Mangels Nachvollziehbarkeit des Reduktionsbetrags sei auch der verbliebende Restbetrag gänzlich im Unklaren geblieben.

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt hat sich die Umsatzsteuer 2015 aufgrund der Verrechnung der Konkursquote verringert.

Dass die Abgaben grundsätzlich bestehen, ergibt sich aus den diese Abgabe festsetzenden Abgabenbescheiden, an die das Bundesfinanzgericht im Haftungsverfahren gebunden ist (vgl. etwa VwGH 25. Juni 2025, Ro 2024/13/0027). Soweit die Abgabenschuld aufgrund von Zahlungen, die nicht durch den Haftungsschuldner geleistet wurden, nicht mehr besteht, ist dieser aufgrund der Akzessorietät von Haftungen zu Berücksichtigen und der Haftungsschuldner nur mehr im geringeren Ausmaß zur Haftung heranzuziehen (vgl. VwGH 19. März 2015, 2013/16/0200 und VwGH 22. März 2000, 99/13/0181).

Soweit das Vorbringen dahingehend zu verstehen sein soll, dass die Gebarung am Abgabekonto der Primärschuldnerin nicht richtig ist, ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Meinungsverschiedenheiten über die Gebarung am Abgabekonto der Primärschuldnerin im Zuge eines Abrechnungsbescheidverfahrens gemäß § 216 BAO zu klären sind. Ein solches ist auch auf

Antrag eines Haftungspflichten durchzuführen (vgl. VwGH 28. Juni 2016, 2013/17/0828, VwGH 24. Februar 2010, 2007/13/0093).

Auf diese Rechtsprechung ist auch hinsichtlich des Vorbringens die Konkursquote sei nicht berücksichtigt worden bzw. hinsichtlich der insbesondere im Rahmen der mündlichen Verhandlung aufgeworfenen Frage der richtigen Verrechnung der Konkursquote zu verweisen (vgl. VwGH 24. Februar 2010, 2006/13/0071).

Angemerkt wird, dass gemäß § 50 IO die Insolvenzforderungen im Verhältnis ihrer Beträge zu befriedigen sind.

Ob die Abgabeschulden vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin oder vom Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin anerkannt hat, hat keinen Einfluss auf die Frage, ob der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin zur Haftung herangezogen werden kann.

Uneinbringlichkeit

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 (vgl. *Ritz/Koran* BAO⁸, § 9 Rz 5).

Seit der Erlassung des Haftungsbescheides (Bescheiddatum 28. Februar 2018) wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet (Eröffnungsbeschluss vom tt. Juni 2018) und der Konkurs am tt. November 2018 nach Schlussverteilung aufgehoben. Am 6. April 2019 wurde die Firma wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Aufgrund dessen steht die Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgabenforderungen jedenfalls fest (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 279 Rz 31, wonach die Rechtsmittelbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen hat sowie VwGH 17. Mai 2004, 2003/17/0134)

Schuldhafte Pflichtverletzung

Entrichtung der Abgaben, Gläubigergleichbehandlung

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). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet

werden (vgl § 80 Abs 1 BAO). 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).

Dem Beschwerdeführer wurde die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Gläubigergleichbehandlung dargelegt und er wurde aufgefordert, in diesem Sinne zur Gläubigergleichbehandlung bzw. zur fiktiven Gleichbehandlungsquote Stellung zu nehmen. Dazu wurden dem Beschwerdeführer insbesondere die Dienstgeberbeiträge, die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag und die Umsatzsteuer mit ihrer monatlichen Fälligkeit vorgehalten, da dies im bisherigen Verfahren nicht geschehen ist (vgl. VwGH 26. Mai 2012, Ra 2020/13/0073, VwGH 30. Jänner 2014, 2013/16/0199).

Der Beschwerdeführer führte aus, die Gläubigergleichbehandlung sei eingehalten worden. Es habe nachfolgend ein Insolvenzverfahren gegen die Gesellschaft im Jahr 2018 gegeben. Der Masseverwalter habe Insolvenztatbestände und auch Anfechtungstatbestände geprüft. Es seien keine Anfechtungsprozesse zu führen gewesen, damit habe die Gesellschaft das Gläubigergleichbehandlungsprinzip eingehalten. Als Beweis wurde die Beischaffung des Konkursaktes sowie die zeugenschaftliche Einvernahme des Masseverwalters beantragt.

Die Frage, ob im Rahmen eines Insolvenzverfahrens Anfechtungsprozesse zu führen sind oder nicht und die Frage, ob in einem Haftungsverfahren nach der BAO das Prinzip der Gläubigergleichbehandlung eingehalten wurde, sind voneinander unabhängig und unterliegen unterschiedlichen Prüfkriterien. Die Anfechtungstatbestände der Insolvenzordnung sind in den §§ 28 ff IO geregelt und regeln, wann Rechtshandlungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind und das Vermögen des Schuldners betreffen, angefochten werden und den Insolvenzgläubigern gegenüber als unwirksam erklärt werden können (§ 27 Abs. 1 IO).

Nach der ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gläubigergleichbehandlung in Haftungsverfahren gemäß § 9 BAO ist für den Fall, dass die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, um sämtliche Verbindlichkeiten voll zu tilgen, für die Darstellung der Gläubigergleichbehandlung zunächst der Nachweis zu erbringen, dass die Abgabenschulden gegenüber anderen Verbindlichkeiten nicht benachteiligt wurden, indem konkret und nachvollziehbar dargelegt wird, dass von den Abgabenschulden nicht eine geringere Quote beglichen wurde als von anderen Verbindlichkeiten, wobei auch Zug-um-Zug Geschäfte zu berücksichtigen sind. Dabei kommt es nicht nur auf die am Fälligkeitstag geleisteten Tilgungen an; der Haftende hat vielmehr darzutun, dass er die vorhandenen liquiden Mittel ab der Fälligkeit für eine (im Vergleich zu anderen Gläubigern) anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers verwendet hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftung des Vertreters dennoch mit jenem Betrag begrenzt, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller

Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat, wobei es am Vertreter liegt, diese Quote zu berechnen. Dafür ist erforderlich, dass die gesamten (fälligen) Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin inklusive der Abgabenverbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der Abgaben den vorhandenen liquiden Mitteln gegenübergestellt werden und jene Quote errechnet wird, die sich bei gleichmäßiger Aufteilung der liquiden Mittel auf die (fälligen) Verbindlichkeiten sämtlicher Gläubiger ergibt. In Zeiträumen nach der Fälligkeit der Abgaben zugeflossene liquide Mittel sind dabei ebenfalls zu berücksichtigen, weil die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet (vgl. VwGH 20. September 2023, Ra 2023/13/0050 mwN).

Der Verweis auf das Konkursverfahren und das Nichtführen von Anfechtungsprozessen kann die Gläubigergleichbehandlung im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht nachweisen. Diese Vorbringen ist für die Frage der Gläubigergleichbehandlung vielmehr unerheblich, weshalb auch die von Beschwerdeführer beantragten Beweise (Heranschaffung des Konkursaktes und Einvernahme des Masseverwalters) nicht aufzunehmen waren (§ 183 Abs. 3 BAO, vgl. VwGH 26. Mai 2004, 2001/08/0043, VwGH 16. September 2003, 2000/14/0162).

Der Beschwerdeführer bemängelt, er sei erstmals mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes auf die Gleichbehandlungsthematik angesprochen worden. Dem Beschwerdeführer sei durch Zeitverlauf durch Verschulden der belangten Behörde eine weitere Beweisführung unmöglich gemacht worden. Es gebe keine Unterlagen mehr, die den relevanten Zeitraum betreffen. Die gesetzliche Aufbewahrungsfrist sei längst verstrichen. Die erschwerte Beweisführung gehe zu Lasten des Finanzamtes. Es sei somit zu unterstellen, dass der Beschwerdeführer das Gläubigergleichbehandlungsprinzip eingehalten habe. Im Haftungsbescheid finde sich nicht das Erfordernis für die Gläubigergleichbehandlung. Die mögliche Haftungsfreistellung durch den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung sei nicht kommuniziert worden.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass im Haftungsbescheid unter Anführung höchstgerichtliche Judikatur darauf hingewiesen wurde, dass der Geschäftsführer dazutun habe, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe.

Der Beschwerdeführer brachte auch in seiner Beschwerdeergänzung vor, die Gesellschaft habe die vorhandenen Mittel anteilig auf die Gläubiger verteilt. Es liege keine Gläubigerverozugung vor. Damit scheitere die Haftungsinanspruchnahme.

In der Beschwerdevorentscheidung (S 3) führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe nur ganz allgemein die Behauptung aufgestellt, er hätte die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten verwendet worden, ohne in der Beschwerde Berechnungen und Aufstellungen, welcher Betrag bei

Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, vorzulegen. Ebenso wenig seien die zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mittel der Primärschuldnerin bekanntgegeben und durch Vorlage von Kontoauszügen nachgewiesen sowie die zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten aushaftenden übrigen Verbindlichkeiten den Abgabenschuldigkeiten gegenübergestellt worden. Dadurch sei auch in der Beschwerde weder der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung erbracht noch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen liquiden Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen im Rahmen einer ordnungsgemäßen Liquiditätsrechnung dargestellt worden.

Der Vorwurf des Beschwerdeführers, erst durch Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes auf die „Gleichbehandlungsthematik“ angesprochen worden zu sein, ist daher nicht berechtigt. Der Beschwerdeführer hat sogar in der Beschwerdeergänzung, behauptet, es läge keine Gläubigerbevorzugung vor und führte aus, daher scheitere die Haftungsinanspruchnahme. Dass durch den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung eine Haftungsfreistellung möglich ist, war dem Beschwerdeführer daher durchaus bekannt. Es kann daher auch nicht davon gesprochen werden, das Finanzamt habe die Beweisführung des Beschwerdeführers unmöglich gemacht.

Abgesehen davon, trifft nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshof den Vertreter die Pflicht zur Beweisvorsorge. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftpflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftpflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH 27. Mai 2020, Ra 2020/13/0027 mwN).

Dem Beschwerdeführer ist somit der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht gelungen.

Ein Entfall der Haftung bzw. eine Beschränkung der Haftung aufgrund einer Gläubigergleichbehandlung bzw. des Nachweises der fiktiven Gleichbehandlungsquote kommt somit Beschwerdefall nicht in Betracht.

Im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde dem Beschwerdeführer -obwohl für die Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt (VwGH 19. Oktober 2017, Ra 2016/16/0097) die Lohnsteuer monatlich nach Fälligkeitstagen aufgegliedert vorgehalten, um diesen in die Lage zu versetzen, konkret vorzulegen, weshalb welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet wurde (vgl. VwGH 30. Jänner 2014, 2013/16/0199). Auch hierzu wurde kein Vorbringen erstattet.

Aus all dem ergibt sich, dass im Beschwerdefall aufgrund der Nichtentrichtung der Abgaben von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Beschwerdeführers auszugehen ist (vgl. die

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wonach der Vertreter hat darzutun, 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 Abgabentrückung 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. Hätte der Beschwerdeführer dafür gesorgt, dass die Abgaben fristgerecht entrichtet werden, wären diese nicht Uneinbringlich geworden.

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.

Langer Zeitabstand

Der Beschwerdeführer bringt vor, es liege eine überlange Verfahrensdauer vor, die zu einer Minderung von 10 % zu führen habe.

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). Die Zeit des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist dabei somit nicht miteinzubeziehen (vgl. auch *Lachmayer*, Einzelfragen zur Haftung, RdW 2023, 685).

Im vorliegenden Fall wurde der Haftungsbescheid im Jahr 2018 erlassen. Damit wurde die Haftung zwar 4 bis 2 Jahre nach Entstehung der Abgabenschuld, zu deren Haftung der Beschwerdeführer nunmehr herangezogen wird, aber bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens erstmalig geltend gemacht. In Anbetracht dessen liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein unangemessen langer Zeitabstand vor, der zu einer ermessensgeleiteten Reduktion des Haftungsbetrages führt.

Schadensminderungspflicht im Konkursverfahren

Der Beschwerdeführer bringt vor, die belangte Behörde habe ihrer Schadensminderungspflicht nicht entsprochen, weil sie im Konkursverfahren einem Sanierungsantrag nicht zugestimmt habe und daher eine Quote von 20 % nicht zustande gekommen ist.

Dazu ist auszuführen, dass das Bundesfinanzgericht es im Anbetracht der sehr niedrigen Konkursquote von 0,354616 % als nicht glaubwürdig erachtet, dass eine 20 % Quote realisierbar gewesen wäre. Es werden dazu auch keine näheren Angaben vom Beschwerdeführer gemacht. Eine Minderung der Haftungsinanspruchnahme aufgrund dieses Vorbringens im Rahmen des Ermessens kommt daher nicht in Betracht.

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

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 gegenständliche Erkenntnis gründet auf den in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt und der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Wien, am 7. Jänner 2026