

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Alexander Beißer in der Beschwerdesache des Mag. Andreas Zach, Rechtsanwalt, Etrichstraße 15/1/37, 1110 Wien, als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 19. Oktober 2023 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Juli 2023 zu Steuernummer ***, mit dem der Beschwerdeführer für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** (FN ***) im Ausmaß von 1.303.807,78 Euro in Anspruch genommen wurde, zu Recht:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 26. Juli 2023 wurde Mag. Andreas Zach als Insolvenzverwalter im Schuldregulierungsverfahren des ***Bf1*** (Beschwerdeführer oder Bf) als Haftungspflichtiger gemäß § 9a iVm §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** (Primärschuldnerin) im Ausmaß von 1.303.807,78 Euro in Anspruch genommen.

Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (Euro)	Verteilungsquote	Haftungsbetrag (Euro)
				-13,475961%	
Umsatzsteuer	2017	15.02.2018	19.903,60	-2.682,20	17.221,40
Körperschaftsteuer	2017	01.03.2021	129.267,64	-17.420,06	111.847,58
Umsatzsteuer	2018	15.02.2019	353.856,07	-47.685,51	306.170,56
Körperschaftsteuer	2018	01.03.2021	510.147,00	-68.747,21	441.399,79
Umsatzsteuer	1-11/2019	15.01.2020	493.699,16	-66.530,71	427.168,45
Summe			1.506.873,47	-203.065,69	1.303.807,78

Begründet wurde die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers im Wesentlichen damit, dass

- *****Bf1***** seit der Errichtung der Gesellschaft im Jahr 2017 bis zur Konkurseröffnung wahrer wirtschaftlicher Machthaber der *****Primärschuldnerin***** gewesen sei;
- die Abgabenschulden bei der *****Primärschuldnerin***** uneinbringlich seien; die Gesellschaft sei im Konkurs gewesen (Quote 13,475961%) und am 9. Juni 2023 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht worden;
- *****Bf1***** seine Pflichten schuldhaft verletzt habe, indem er
 - nicht dafür gesorgt habe, dass die Unterlagen der *****Primärschuldnerin***** vollständig waren und den Anforderungen des § 131 BAO entsprechen;
 - für 2018 und 2019 keine Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben habe;
 - für 2017 unrichtige Steuererklärungen abgegeben habe.
- Diese Pflichtverletzungen seien kausal für die Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden der *****Primärschuldnerin*****.
- Ein pflichtgemäßes Verhalten sei nicht nachgewiesen worden (etwa der Nachweis des Fehlens ausreichender Mittel zur Abgabenermittlung und die Gleichbehandlung der Gläubiger).
- Die Geltendmachung der Vertreterhaftung im bescheidmäßigen Umfang sei ermessenskonform, vor allem auf Grund der Uneinbringlichkeit und dem Verschulden des Haftungspflichtigen.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte „den bekämpften Haftungsbetrag zu beheben und das laufende Verfahren ersatzlos einzustellen“ bzw. „in eventu vorliegender Beschwerde Folge zu geben und den bekämpften Haftungsbetrag zu beheben und das Verfahren zur neuerlichen Beschlussfassung an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen.“

Der Beschwerdeführer begründete seine Beschwerde im Wesentlichen wie folgt:

- Zunächst weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass der Haftungsbescheid Abgabenschuldigkeiten aus Zeiträumen vor der Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens (mit Beschluss vom tt. Dezember 2021) über das Vermögen des ***Bf1*** betreffe. Es lägen somit Insolvenzforderungen vor und die Aufforderung zur Zahlung binnen eines Monats ab Zustellung des Bescheides stehe im Widerspruch zu den Bestimmungen der Insolvenzordnung.
- Mit den Pflichten eines Geschäftsführers im Sinne des § 9 BAO (Abgabenzahlungspflicht; Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten; Auswahl- und Kontrollpflichten betreffend Mitarbeiter) habe der Schuldner nichts zu tun gehabt; er habe hierfür auch überhaupt nicht die erforderlichen Kenntnisse.
- Tatsächlich seien die Agenden der Geschäftsführung von ***Person 1*** und ***Person 2*** ausgeführt worden.
 - ***Person 1*** habe im Jahr 2017 nach Zahlungsschwierigkeiten und Problemen bei der ***Gesellschaft 1*** die ***Primärschuldnerin*** gründen lassen.
 - ***Person 1*** und ***Person 2*** hätten von ***Bf1*** (der als Verkäufer der direkte Ansprechpartner bei den Kunden gewesen sei) verlangt, die Kunden von der ***Gesellschaft 1*** zur ***Primärschuldnerin*** zu transferieren.
 - Weiters habe sich ***Bf1*** überreden lassen, die Geschäftsführung und Gesellschaftsanteile der ***Primärschuldnerin*** zu übernehmen, um eine enge Bindung der Kunden zum Unternehmen zu bewirken. Kurze Zeit danach hätten sich Bedenken von ***Bf1*** verstärkt, da er nur als Strohmann gedient habe und keinen Überblick über die wirtschaftliche Situation der ***Primärschuldnerin*** gehabt habe. Nach vielen Versuchen zurückzutreten, habe ***Person 1*** zugestimmt, eine andere Person für diese Funktionen zu suchen. In der Folge habe ***Person 1*** ***Person 3*** davon überzeugen können, diese Tätigkeit zu übernehmen.
 - Handlungsvollmachten seien ***Bf1*** ausschließlich auf Betreiben des ***Person 1*** eingeräumt worden, damit ***Person 1*** über ***Bf1*** wesentlichen Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen der ***Primärschuldnerin*** behalte. ***Bf1*** habe keine Entscheidungsbefugnis darüber gehabt, ob bzw. welche Abgaben in welcher Höhe entrichtet werden und sei im Wesentlichen nur mit der Kundenakquise befasst gewesen.
- Ab November 2019 sei ***Person 2*** als Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin*** tätig gewesen. Dieser habe die entsprechenden

Geschäftsführerpflichten auch wahrgenommen. Eine Handlungsvollmacht durch ***Person 2*** sei ***Bf1*** nicht eingeräumt gewesen.

- Von Jänner bis Juni 2020 habe sich ***Bf1*** im Ausland aufgehalten, sodass er auch aus diesem Grund in diesem Zeitraum für die ***Primärschuldnerin*** abgabenbehördliche Verpflichtungen nicht erfüllen habe können bzw. darauf keinen Einfluss genommen habe.
- Die Angaben des ***Person 1*** und des ***Person 2***, wonach ***Bf1*** wirtschaftlicher Machthaber der ***Primärschuldnerin*** gewesen sei, seien unrichtig und stellen lediglich Schutzbehauptungen dieser Personen dar.
- ***Person 1*** habe als faktischer Geschäftsführer Kenntnis darüber gehabt, dass abgabenrechtliche Verpflichtungen durch die ***Primärschuldnerin*** nicht eingehalten worden seien.
- ***Bf1*** sei von ***Person 1*** und ***Person 2*** zu Unrecht belastet worden, da er sich geweigert habe, an der Gründung und Etablierung eines Nachfolgeunternehmens der ***Primärschuldnerin*** mitzuwirken.
- Die Angaben des ***Bf1*** seien von ***Person 3*** bestätigt worden. Auch aus den Angaben von ***Person 5*** könne nicht ausreichend gestützt werden, dass ***Bf1*** der wahre wirtschaftliche Machthaber der ***Primärschuldnerin*** gewesen sei.
- Die Angaben des ***Person 1*** seien nicht glaubwürdig. Auch sei nicht erwähnt worden, dass die Ehefrau von ***Person 1*** Geschäftsführerin der ***Gesellschaft 2*** (vorher ***Gesellschaft 3***) gewesen sei und sich bei den Überprüfungen herausgestellt habe, dass an dieses Unternehmen erhebliche Überweisungen durch die ***Primärschuldnerin*** unter fragwürdigen Umständen getätigt worden seien.
- Eine Vollmacht sei die Befugnis, wirksam im Namen einer anderen Person oder im Namen eines Wirtschaftsbetriebs zu handeln. Warum ***Bf1***, der keine Aufgaben zur Erfüllung abgabenrechtlicher Belange der ***Primärschuldnerin*** innegehabt habe und mangels entsprechender Kenntnisse solche auch nicht ausüben habe können, nach Ansicht der Behörde verpflichtet gewesen sei, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten zu kontrollieren, bleibe im Dunkeln. ***Bf1*** habe berechtigterweise darauf vertraut, dass die im Unternehmen hierfür zuständigen Personen, insbesondere ***Person 1***, die abgabenrechtlichen Angelegenheiten ordnungsgemäß erfüllen. Von einer im Außenverhältnis wirksamen Vollmacht, die ein rechtliches Können darstelle, sei nur entsprechend den betriebsinternen Absprachen Gebrauch zu machen. Festzuhalten sei daher, dass aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse nicht mit der erforderlichen Sicherheit die Haftung des ***Bf1*** für Abgabenschuldigkeiten der ***Primärschuldnerin*** angenommen werden könne.
- Die Inanspruchnahme nach § 9a BAO setze voraus, dass die schuldhaftes Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit war. Der Zeitpunkt, für den zu

beurteilen sei, ob eine Pflicht bestanden habe, die verletzt wurde, bestimme sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre.

- Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2017 und 2018 sei der Fälligkeitstag (laut Bescheid) der 1. März 2021. Über das Vermögen der ***Primärschuldnerin*** sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt. Februar 2020 das Konkursverfahren eröffnet worden. Ab diesem Zeitpunkt habe ***Bf1*** für die Primärschuldnerin keine Zahlungen mehr vornehmen können. ***Bf1*** könne folglich nicht zur Haftung für diese Zahlungen herangezogen werden.
- Betreffend die Umsatzsteuer 1-11/2019 (Fälligkeitstag 15. Jänner 2020): Zu diesem Zeitpunkt sei ***Person 2*** Geschäftsführer gewesen und ***Bf1*** habe keine Handlungsvollmacht gehabt bzw. sich auch nicht in Österreich aufgehalten.
- Darüber sei zu klären, ob die ***Primärschuldnerin*** am 15. Jänner 2020 überhaupt noch Tätigkeiten entfaltet hat und Vermögen vorhanden war, um Verbindlichkeiten zu tilgen. Wenn mangels liquider Mittel keinerlei Zahlungen durch die ***Primärschuldnerin*** zur Begleichung von Schulden vorgenommen werden konnten, sei eine Benachteiligung der Abgabengläubigerin nicht erfolgt. Dem Beschwerdeführer diesbezüglich Beweispflichten aufzuerlegen, widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben. ***Bf1*** habe zu diesem Zeitpunkt mangels offizieller oder faktischer Funktionen keinerlei Einblick in die Vermögenssituation der ***Primärschuldnerin*** gehabt. Aus dem Bericht des Masseverwalters im Konkurs über das Vermögen der ***Primärschuldnerin*** vom 18. Februar 2020 ergebe sich, dass die betriebliche Tätigkeit bereits eingestellt gewesen sei, mehrmonatige Bestandzinsrückstände bestanden hätten und an Aktiva nur alte Büroeinrichtung vorhanden gewesen sei.

Am 14. Februar 2024 erging eine Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Österreich in der der Beschwerde vom 26. Juli 2023 teilweise stattgegeben wurde:

- Die Haftung bezüglich der Umsatzsteuer 1-11/2019 wurde aufgehoben.
- Damit wurde der Betrag, für den der Beschwerdeführer in Anspruch genommen wurde, auf 876.369,33 Euro reduziert:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag (Euro)	Verteilungsquote	Haftungsbetrag (Euro)
				-13,48%	
Umsatzsteuer	2017	15.02.2018	19.903,60	-2.682,20	17.221,40
Körperschaftsteuer	2017	01.03.2021	129.267,64	-17.420,06	111.847,58
Umsatzsteuer	2018	15.02.2019	353.856,07	-47.685,51	306.170,56
Körperschaftsteuer	2018	01.03.2021	510.147,00	-68.747,21	441.399,79
Summe			1.013.174,31	-136.534,98	876.639,33

- Der Spruchbestandteil, der eine Entrichtung der EUR 876.639,33 innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides vorsah, wurde aufgehoben.

Mit Schreiben vom 7. März 2024 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und ergänzte sein bisheriges Vorbringen wie folgt:

- Aufgrund seiner Loyalität zu ***Person 1*** habe ***Bf1*** diesen bei seiner Vernehmung am 28. Oktober 2019 noch nicht erwähnt. Erst als ***Bf1*** erkannt habe, dass er von ***Person 1*** zu Unrecht beschuldigt werde, habe er die wahre Situation im Unternehmen dargelegt.
- Der Vorhalt der Behörde, dass ***Bf1*** über den gesamten „Lebenszyklus“ der ***Primärschuldnerin*** der uneingeschränkt Handlungsbevollmächtigte gewesen sei, sei unrichtig. Naturgemäß habe nach Übernahme der Geschäftsführung durch ***Person 2***, der bereits zuvor mit ***Person 1*** die Geschicke des Unternehmens bestimmt habe, keine Vollmacht für den Schuldner mehr bestanden.
- Ein gegen ***Bf1*** zu 50 Hv 3/23b des Landesgerichts Wiener Neustadt anhängiges Finanzstrafverfahren sei noch nicht rechtskräftig abgeschlossen. In diesem habe ***Bf1*** dargetan, dass er nicht der wirtschaftliche Machthaber der ***Primärschuldnerin*** gewesen sei.

- Die Behörde habe von ihrer Befugnis zur Schätzung überschießend Gebrauch gemacht (insbesondere für das Jahr 2018; nicht sachgerecht sei auch, dass keine Provisionszahlungen an Dritte, etc. anerkannt wurden).

Mit Schreiben vom 17. Juli 2025 (somit nach Ergehen der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zur Nichtigkeitsbeschwerde und Berufung im Finanzstrafverfahren) räumte das Bundesfinanzgericht den Parteien die Möglichkeit zur Stellungnahme ein. Seitens der belangten Behörde wurde mit Schreiben vom 6. August 2025 darauf hingewiesen, dass eine Bindung an Tatsachenfeststellung eines rechtskräftigen Strafurteiles bestehe. Nach diesem Urteil stehe fest, dass ***Bf1*** dafür verantwortlich sei, dass die gegenständlichen Abgaben schuldhaft nicht bzw. nicht vollständig entrichtet wurden und der Beschwerdeführer zur Haftung nach § 9a BAO herangezogen werden könne. Seitens des Beschwerdeführers wurde keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Primärschuldnerin handelte es sich um die ehemalige ***Primärschuldnerin***, die mit Errichtungserklärung vom 21. Februar 2017 gegründet wurde.

Gegenstand des Unternehmens der ***Primärschuldnerin*** war die Arbeitskräfteüberlassung (insbesondere die Vermittlung und Überlassung von Arbeitnehmern), das Gewerbe der Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereiniger sowie die Beteiligung an und Geschäftsführung von Unternehmen mit diesem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand, ausgenommen Bankgeschäfte.

Im Zeitraum 9. Jänner 2018 bis 24. Oktober 2018 war ***Bf1*** Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***.

In den Zeiträumen 21. Februar 2017 (Gründung der ehemaligen ***Primärschuldnerin***) bis 8. Jänner 2018 sowie dann wiederum vom 24. Oktober 2018 an bis zur Konkurseröffnung war ***Bf1*** zwar nicht als Geschäftsführer der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** im Firmenbuch eingetragen, hat aber Geschäftsführungshandlungen vorgenommen und war wirtschaftlicher Machthaber dieser Gesellschaft.

Bf1 hatte somit seit der Errichtung der ***Primärschuldnerin*** bis zu deren Konkurseröffnung tatsächlich die Machtposition sowie Entscheidungs- und Anordnungsbefugnis in der ***Primärschuldnerin*** inne und leitete das Unternehmen. Ihm wurde seit Gründung der Gesellschaft vom jeweils im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer des Unternehmens eine umfassende, alle Angelegenheiten der Gesellschaft betreffende Handlungsvollmacht eingeräumt, welche es ihm zu jeder Zeit ermöglichte, nicht

nur frei über das Unternehmen zu verfügen, sondern dieses, insbesondere auch in Steuerangelegenheiten, nach außen hin zu vertreten. Weiters war er von Beginn an zeichnungsberechtigt auf den Konten des Unternehmen. Er war nicht nur faktischer Geschäftsführer, sondern durch verdeckte Treuhandschaft auch Gesellschafter der ***Primärschuldnerin***.

Am tt. Februar 2020 wurde über das Vermögen der ***Primärschuldnerin*** Konkurs eröffnet. Der Konkurs wurde nach der Schlussverteilung am tt. März 2023 mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien zu 3 S 16/20b aufgehoben. Die Quote betrug 13,475961 %. Am 8. Juni 2023 wurde die ***Primärschuldnerin*** wegen Vermögenslosigkeit von Amtes wegen im Firmenbuch gelöscht.

Mit Bescheiden vom 21. Jänner 2021 wurde

- die Körperschaftsteuer 2017 der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** mit EUR 142.124,- (bisher EUR 10.786,-) festgesetzt (Abgabennachforderung EUR 131.338,-);
- die Körperschaftsteuer 2018 der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** mit EUR 515.147,- (bisher EUR 5.000,-) festgesetzt (Abgabennachforderung EUR 510.147,-);
- die Umsatzsteuer 2017 der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** mit EUR 149.740,81 (bisher EUR 129.837,21) festgesetzt (Abgabennachforderung EUR 19.903,60);
- die Umsatzsteuer 2018 der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** mit EUR 620.032,99 (bisher EUR 266.176,92) festgesetzt (Abgabennachforderung EUR 353.856,07);
- die Umsatzsteuer 2019 der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** mit EUR 864.534,75 (bisher EUR 370.835,59) festgesetzt (Abgabennachforderung EUR 493.699,16);

Am 26. Juli 2023 erging der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid. Zu diesem Zeitpunkt waren die davor genannten Abgabenschuldigkeiten der ***Primärschuldnerin*** (abzüglich der geleisteten Quote) noch offen.

Bf1 hat seine Pflichten als Geschäftsführer bzw. als faktischer Geschäftsführer verletzt, indem

- er nicht dafür vorgesorgt hat, dass die Bücher und Aufzeichnungen der ***Primärschuldnerin*** vollständig waren und den Anforderungen des § 131 BAO entsprachen;
- er es verabsäumte, dafür zu sorgen, dass die Körperschaftsteuererklärung 2018, die Umsatzsteuererklärung 2018 sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen 2019 rechtzeitig beim Finanzamt eingereicht wurden;
- die Einkommensteuererklärung 2017 und die Umsatzsteuererklärung 2017 aufgrund unvollständiger Unterlagen unrichtig abgeben wurden;
- die haftungsgegenständlichen Abgaben zu den Fälligkeitstagen nicht entrichtet hat bzw. nicht dafür Vorsorge getroffen hat, dass an den Fälligkeitstagen ausreichend finanzielle

Mittel vorhanden sind, obwohl die in der ***Primärschuldnerin*** erwirtschafteten finanziellen Mittel für die Begleichung der Abgabenschuldigkeiten ausgereicht hätten.

Diese Pflichtverletzungen sind kausal für die Nichtentrichtung der oben genannten Abgaben.

Mit Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 22. Jänner 2024 wurde ***Bf1*** mehrerer Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung (insbesondere bezogen auf die Körperschaftsteuer 2017 und 2018 sowie die Umsatzsteuer 2017 bis 11/2019 der ***Primärschuldnerin***) schuldig erkannt.

Gegen dieses Urteil brachte ***Bf1*** die Rechtsmittel der Nichtigkeitsbeschwerde und Berufung ein. Die Nichtigkeitsbeschwerde wurde vom Obersten Gerichtshof mit Entscheidung vom 11. September 2024, 13 Os 34/24k-4 zurückgewiesen. Das angefochtene Urteil wurde in anderen Punkten, die im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht keine Relevanz haben, aufgehoben und zu neuer Verhandlung und Entscheidung an das Landesgericht Wiener Neustadt verwiesen. Zu den neu verhandelten Punkten ist am 21. Februar 2025 zu 51 Hv 71/24m ein Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt ergangen. Dieses Urteil wurde vom Obersten Gerichtshof mit Entscheidung vom 24. September 2025, 13 Os 44/25g zur Gänze aufgehoben.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Floridsdorf vom tt. Dezember 2021, Aktenzeichen ***Az***, wurde über das Vermögen des ***Bf1*** ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Errichtung und zum Unternehmensgegenstand der ***Primärschuldnerin*** ergeben sich aus dem Firmenbuch sowie aus der Errichtungserklärung vom 21. Februar 2017.

Die Sachverhaltsdarstellungen zum Insolvenzverfahren ergeben sich aus den Eintragungen im Firmenbuch der Primärschuldnerin sowie aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Die Höhe der Quote ergibt sich aus den nicht bestrittenen Angaben der belangten Behörde.

Aus dem Firmenbuchauszug der ***Primärschuldnerin*** ergibt sich, dass ***Bf1*** im Zeitraum 9. Jänner 2018 bis 24. Oktober 2018 Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin*** war.

Dass ***Bf1*** in den Zeiträumen 21. Februar 2017 (Gründung der ehemaligen ***Primärschuldnerin***) bis 8. Jänner 2018 sowie dann wiederum vom 24. Oktober 2018 an bis zur Konkurseröffnung wirtschaftlicher Machthaber der ***Primärschuldnerin*** war, ergibt sich aus den Feststellungen im Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt zur Geschäftszahl 50 Hv 3/23b vom 22. Jänner 2024. In diesem Urteil wurde ***Bf1*** als

Erstangeklagter wegen Finanzvergehen betreffend die oben aufgelisteten Abgabenschuldigkeiten (Körperschaftsteuer 2017 und 2018, Umsatzsteuer 2017 und 2018 sowie Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis August sowie Oktober und November 2019) der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** schuldig gesprochen.

In diesem Urteil wurde unter anderem folgender Sachverhalt festgestellt:

*„Die Firma ***Primärschuldnerin***, deren Unternehmensgegenstand die Arbeitskräfteüberlassung (Vermittlung und Überlassung von Arbeitnehmern) umfasste, wurde am 21.02.2017 unter der Geschäftsführung der damaligen Alleingesellschafterin ***Person 4*** mit Sitz in ***Adresse*** gegründet. Bereits bei Gründung erhielt der Erstangeklagte eine uneingeschränkte Handlungsvollmacht hinsichtlich des Unternehmens und war von Beginn an tatsächlicher Machthaber.*

*Am 09.01.2018 wurden die Geschäftsführerfunktion und die Gesellschaftsanteile an den Erstangeklagten ***Bf1*** übertragen. Im Zeitraum zwischen 01.12.2018 und 31.10.2019 fungierte der Zweitangeklagte ***Person 3***, welcher die Position von dem ab 24.10.2018 als Geschäftsführer und Alleingesellschafter im Firmenbuch eingetragen ***Person 6*** übernahm, als Geschäftsführer des Unternehmens.*

*Ab 01.11.2019 scheint ***Person 2*** als Alleingesellschafter im Firmenbuch auf und übte zudem bis zur Eröffnung des Konkurses und Auflösung der Gesellschaft im Februar 2020 offiziell die Geschäftsführerfunktion aus. Die Eintragungen im Firmenbuch spiegelten nicht die tatsächlichen Gegebenheiten wider.*

*Dem Erstangeklagten ***Bf1***, welcher von Anbeginn an und während des gesamten Tatzeitraums tatsächlich die Machtposition sowie Entscheidungs- und Anordnungsbefugnis in der Firma ***Primärschuldnerin*** innehatte und das Unternehmen leitete, wurde seit Gründung der Gesellschaft vom jeweils im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer des Unternehmens eine umfassende, alle Angelegenheiten der Gesellschaft betreffende Handlungsvollmacht eingeräumt, welche es ihm zu jeder Zeit ermöglichte, nicht nur frei über das Unternehmen zu verfügen, sondern dieses, insbesondere auch in Steuerangelegenheiten, nach außen hin zu vertreten. Weiters war er von Beginn an zeichnungsberechtigt auf den Konten des Unternehmens. Er war nicht nur faktischer Geschäftsführer sondern auch durch verdeckte Treuhandschaft Gesellschafter der ***Primärschuldnerin***.*

*Die Firma ***Primärschuldnerin***, deren Sitz am 04.02.2019 nach Vösendorf sowie in weiterer Folge am 31.10.2019 nach Wien, ***Adresse*** verlegt wurde, führte Dienstleistungen in unterschiedlichen Bereichen aus. Im Jahr 2018 waren mehr als 750, im Jahr 2019 bis zu 900 jeweils weitgehend als geringfügig beschäftigt bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitnehmer bei der Gesellschaft angestellt, wobei diese regelmäßig über die*

Anmeldung (bei weitem) hinausgehende Arbeitsleistungen erbrachten und in diesem Umfang abgabenfrei und in bar entlohnt wurden.

*Zwecks Verschleierung dieser „Schwarzlohnzahlungen“ sowie zur weiteren Verminderung der Steuerlast der Gesellschaft veranlasste der Erstangeklagte im anklagegegenständlichen Zeitraum, von Anfang Dezember 2018 bis Ende Oktober 2019 im gemeinsamen Zusammenwirken mit dem Zweitangeklagten, die Aufnahme von - als Eingangsrechnungen der „Provisionen an Dritte“ titulierte vermeintlich als Subunternehmer tätig gewesenen Firmen ***Gesellschaft 4*** sowie ***Gesellschaft 2*** ohne zugrunde liegenden Leistungsaustausch unter Verbuchung als Aufwand in das Rechenwerk des Unternehmens, wobei die Zahlungen an die - ab 2017/2018 offenbar nur mehr als „Lieferant für Scheinrechnungen“ verwendete Firma ***Gesellschaft 4*** unter Ausstellung fingierter Kassenbelege vorgeblich bar geleistet und im Hinblick auf die Deckungsfakturen der keine unternehmerische Tätigkeit entfaltenden, nur zum Schein bestehenden Firma ***Gesellschaft 2*** rechtsgrundlose Überweisungen vom betrieblichen Konto der Firma ***Primärschuldnerin*** direkt auf deren Kundenkonto vorgenommen wurden. Weitere tatsächlich nicht getätigte bzw. zumindest betrieblich nicht veranlasste, demnach von den Angeklagten unrechtmäßig geltend gemachte Aufwendungen wurden in deren Auftrag in Form von Darlehenszahlungen, Belastungen des Verrechnungskontos, Werbe- und Repräsentationskosten sowie Abschreibungen für nicht vorhandene Anlagegüter verbucht.*

In Höhe der auf den vermeintlichen Subleistungen gegründeten Aufwandsbuchungen brachten die Angeklagten in weiterer Folge im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen ungerechtfertigt Vorsteuern in Abzug. Zudem führten die beschriebenen Malversationen infolge Verringerung der steuerpflichtigen Einnahmen zu einer - eine Abgabenverkürzung bewirkenden - Änderung der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer.

(...)

Auf diese Weise führten die Angeklagten als die für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlichen des Unternehmens auf die im Anklagesatz näher beschriebene Weise die darin angeführten Abgabenverkürzungen herbei,...

(...)

Bei den unter Punkt A./ beschriebenen Verletzungen von abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nahmen die Angeklagten die dadurch verursachten Abgabenverkürzungen billigend in Kauf. Bei der unter Punkt B./ dargestellten Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen hielten sie die dadurch bewirkte Abgabenhinterziehung nicht nur für möglich, sondern für gewiss.“

Nach § 116 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Nach Absatz 2 dieser Bestimmung sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichts nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (vgl. zB VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043; 27.11.2020, Ra 2018/16/0210; 28.4.2021, Ro 2018/16/0001).

Verfahrensrechtlich hat diese Bindung ua die Wirkung, dass die Abgabenbehörde hinsichtlich des die Vorfrage bildenden rechtlichen Sachverhaltselementes keine Ermittlungen vornehmen darf (Ritz/Koran, BAO8 § 116 BAO Rz 11).

In der Frage, ob ***Bf1*** wirtschaftlicher Eigentümer der ***Primärschuldnerin*** war, ist das Bundesfinanzgericht somit an die Tatsachenfeststellungen im Rahmen des Strafverfahrens vor dem Landesgericht Wiener Neustadt gebunden. Auf das gegenteilige Vorbringen des Beschwerdeführers (***Bf1*** habe mit den Pflichten eines Geschäftsführers nichts zu tun gehabt und habe dafür auch nicht die erforderlichen Kenntnisse gehabt; ***Person 1*** sowie ***Person 2*** seien die wahren wirtschaftlichen Machthaber der ***Primärschuldnerin*** gewesen) war deshalb nicht weiter einzugehen.

Zum Vorbringen, dass ***Person 2***, der ab 1. November 2019 als Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin*** im Firmenbuch eingetragen war, die Geschäftsführerpflichten auch wahrgenommen habe und ***Bf1*** keine Handlungsvollmacht eingeräumt habe, sei darauf hingewiesen, dass das Landesgericht Wiener Neustadt festgestellt hat, dass ***Bf1*** „von Anbeginn an und während des gesamten Tatzeitraums [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: dh auch bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen für Oktober und November 2019] tatsächlich die Machtposition sowie Entscheidungs- und Anordnungsbefugnis in der Firma ***Primärschuldnerin*** innehatte und das Unternehmen leitete (...).“

Aus der darüber zitierten Feststellung des Landesgerichtes Wiener Neustadt ergibt sich, dass ***Bf1*** auch noch nach dem 1. November 2019 wirtschaftlicher Machthaber der ***Primärschuldnerin*** war.

Die Höhe der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ergibt sich aus den Bescheiden vom 21. Jänner 2021. Die Abgabennachforderungen aus diesen Bescheiden entsprechen hinsichtlich der festgesetzten Abgabennachzahlungen für Umsatzsteuer 2017, Körperschaftsteuer 2018 und Umsatzsteuer 2018 den strafbestimmenden Wertbeträgen aus dem Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt. Bei der Körperschaftsteuer 2017 (EUR 131.338,- laut Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt bzw. EUR 129.267,64 laut Haftungsbescheid vor Berücksichtigung der Quote) und der Umsatzsteuer 01-11/2019 (EUR 426.202,62 laut Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt bzw. EUR 493.699,16 laut Haftungsbescheid vor Berücksichtigung der Quote) bestehen Abweichungen.

Dass diese Beträge zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides (abzüglich der geleisteten Quote) am 26. Juli 2023 noch offen waren, ergibt sich aus dem Akteninhalt und dem Stand der Abgabenschulden am Abgabenkonto der Primärschuldnerin.

Die Pflichtverletzungen des ***Bf1*** als Geschäftsführer bzw. als faktischer Geschäftsführer gründen auf den umfangreichen Erhebungen der Finanzbehörde und aus den Tatsachenfeststellungen des Landesgerichtes Wiener Neustadt im oben angeführten Urteil.

Dass ***Bf1*** nicht dafür Vorsorge getroffen hat, dass an den Fälligkeitstagen ausreichend finanzielle Mittel für die Begleichung der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden vorhanden sind, obwohl in der ***Primärschuldnerin*** ausreichende Einkünfte bzw. finanzielle Mittel erwirtschaftet wurden, ergibt sich aus den Tatsachenfeststellungen des Landesgerichtes Wiener Neustadt:

- Vom Landesgericht Wiener Neustadt wurde festgestellt, dass in der ***Primärschuldnerin*** für die Jahre 2017 und 2018 EUR 131.338,- bzw. EUR 510.147,- an Körperschaftsteuer hinterzogen wurden. Dies entspricht einem (zusätzlichen) Einkommen in der ***Primärschuldnerin*** von ca. EUR 0,5 Mio. in 2017 und EUR 2,1 Mio. im Jahr 2018. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden weitere Gewinnerhöhungen von EUR 1,5 Mio. von der Betriebsprüfung festgestellt (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. Jänner 2021). Dieser Betrag basiert im Wesentlichen auf einer Scheinrechnung der Firma ***Gesellschaft 4*** über EUR 1.367.799,52 für das Jahr 2019.
- Die Gewinnerhöhungen ergeben sich im Wesentlichen auf Grund der Nichtanerkennung von in der Buchhaltung der ***Primärschuldnerin*** erfassten (fingierten) Aufwandspositionen ohne zugrundeliegenden Leistungsaustausch, wie zB „Provisionen an Dritte“, „Darlehen sonstige“, „Repräsentationsaufwendungen“, „Werbeaufwand“, „Abschreibungen“.

- Die beschriebenen „betrieblichen Aufwendungen“ wurden von **Bf1** (und **Person 3**) „zu dem Zweck fingiert, einerseits „Schwarzgeld“ zu lukrieren, um die „Schwarzlohnzahlungen“ an die Dienstnehmer des Unternehmens zu decken und dem Erstangeklagten ein un versteuertes Zusatzeinkommen zu verschaffen, andererseits durch Verringerung der Umsätze die Steuerlast des Unternehmens in Bezug auf Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer zu vermindern und die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuern zu ermöglichen“ (vgl. Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt zur Geschäftszahl 50 Hv 3/23b vom 22. Jänner 2024).
- Auf die auf vermeintlichen Subleistungen gegründeten Aufwandsbuchungen wurden im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen weiters (zum Teil) ungerechtfertigt Vorsteuern in Abzug gebracht (zB aus den Scheinrechnungen für vermeintliche Subleistungen der Firma **Gesellschaft 4** Vorsteuern in Höhe von EUR 241.044,23 im Jahr 2018 bzw. EUR 273.558,93 im Jahr 2019).
- Aus dem vorgenannten ergibt sich, dass die Ergebnisse der **Primärschuldnerin** um fingierte Aufwendungen (im Zeitraum 2017 bis 2019 rd. EUR 4,1 Mio.) reduziert wurden. Es ist davon auszugehen, dass in etwa gleicher Höhe der Gesellschaft finanzielle Mittel entzogen wurden (in der Bilanz zum 31.12.2018 finden sich abgesehen vom Sachanlagevermögen über EUR 0,3 Mio. keine Hinweise auf größere zahlungs- aber nicht aufwandswirksame Bilanzpositionen; Die Forderungen entsprechen etwa den Verbindlichkeiten). Dies entspricht auch den oben zitierten Feststellungen des Landesgerichtes Wiener Neustadt („*einerseits „Schwarzgeld“ zu lukrieren, um die „Schwarzlohnzahlungen“ an die Dienstnehmer des Unternehmens zu decken und dem Erstangeklagten ein un versteuertes Zusatzeinkommen zu verschaffen, andererseits durch Verringerung der Umsätze die Steuerlast des Unternehmens in Bezug auf Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer zu vermindern*“).
- Die in der **Primärschuldnerin** erwirtschafteten Mittel hätten somit zur Begleichung der offenen Abgabenschulden, die Gegenstand dieses Haftungsverfahrens sind (EUR 1,5 Mio.) ausgereicht. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, es hätte kein Vermögen gegeben, um Verbindlichkeiten zu tilgen, ist damit nicht zu folgen.
- Dem Beschwerdeführer ist auch nicht beizupflichten, dass ihm keine Beweispflichten für das Vorhandensein von Vermögen treffe. Ganz im Gegenteil wäre es am Beschwerdeführer als wirtschaftlichen Machthaber der **Primärschuldnerin** gelegen, darzulegen, wie die Mittel, die zB über Scheinrechnungen oder die Verrechnungskonten abgeflossen sind, verwendet wurden bzw. dass eine Gleichbehandlung der Gläubiger erfolgt ist.
- Der Beschwerdeführer hätte dazu auch noch nach Ergehen des Urteiles des Landesgerichtes Wiener Neustadt und der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes die Möglichkeit gehabt, machte davon aber keinen Gebrauch.
- Im Abgabenverfahren gilt nach § 115 BAO zwar der Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung, auch wenn die Partei ihre Mitwirkungspflicht verletzt, z.B.

einen Vorhalt nicht beantwortet (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197). Dieser Grundsatz wird durch eine mangelnde Mitwirkung der Partei insofern beeinflusst, als die Verpflichtung der Behörde/des Gerichtes, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen anerkannte Maß hinaus zu prüfen in dem Ausmaß zurücktritt, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.4.2009, 2004/15/0144). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes besteht innerhalb der Grenzen der Möglichkeiten der Behörde/des Gerichtes und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1.2004, 2000/17/0172; 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136) und findet jedenfalls dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 15.12.2009, 2006/13/0136). Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht darf die Behörde/das Gericht in ihrer Beweiswürdigung berücksichtigen (VwGH 19.2.1992, 91/14/0216).

- Im Rahmen der freien Beweiswürdigung steht für das Bundesfinanzgericht auf Basis der Tatsachenfeststellungen im Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt und der weiteren im Akt aufliegenden Unterlagen fest, dass die in der *****Primärschuldnerin***** erwirtschafteten finanziellen Mittel ausgereicht hätten, die (später fällig gewordenen) Abgabenschulden zu begleichen, vom wirtschaftlichen Machthaber zu diesem Zweck aber keine Rücklagen gebildet wurden bzw. der Primärschuldnerin finanzielle Mittel auch entzogen wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Mit Einführung des § 9a BAO durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112) wurde der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, auf jene Personen erweitert, die auf die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten „tatsächlich Einfluss“ genommen haben (vgl. Predota/Leitner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Bundesabgabenordnung – Stoll Kommentar (Digital First) 2.12 (2025) § 9a BAO Rz 2). Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie nach § 9a Abs. 1 BAO diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden. Die in § 9a Abs. 1 BAO

bezeichneten Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO sind die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen. Diese *„haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.“*

Die Haftungen nach § 9 BAO sowie nach § 9a BAO setzen somit voraus:

- Stellung als Vertreter im Sinne des § 80 ff BAO bzw. tatsächliche Einflussnahme auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabenschuldner und deren Vertreter nach § 80 ff BAO
- das Bestehen einer Abgabenschuld gegen den Primärschuldner;
- Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld;
- Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter bzw. den Machthaber;
- Verschulden des Vertreters sowie
- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall.

1. Stellung als Vertreter bzw. tatsächliche Einflussnahme

Die Haftung des § 9 BAO trifft Vertreter gemäß den §§ 80 bis 83 BAO, somit beispielsweise Geschäftsführer einer GmbH (§ 18 Abs 1 GmbHG, vgl zB VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027; 19.5.2021, Ra 2019/13/0046; 7.9.2022, Ra 2019/13/0065; 3.3.2023, Ra 2020/13/0071; BFG 23.7.2023, RV/7101801/2023; 10.7.2024, RV/7101084/2023).

Maßgebend für die Vertreterhaftung nach § 9 BAO ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder zB nur ein „Pro-forma-Geschäftsführer“ (VwGH 2.7.2002, 99/14/0076; 16.10.2014, Ra 2014/16/0026) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0168; 19.3.2015, 2013/16/0166; 30.5.2017, Ra 2017/16/0025; 3.3.2023, Ra 2020/13/0071; Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 1).

§ 9a BAO soll den Personenkreis, den die Haftung des § 9 BAO trifft, auf Personen erweitern, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an der Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden (vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 55; BFG 15.7.2019, RV/1200043/2016; Ritz/Koran, BAO8 § 9a BAO Rz 1).

Wie im Sachverhalt festgestellt, war ***Bf1*** im Zeitraum 9. Jänner 2018 bis 24. Oktober 2018 Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin*** und somit Vertreter im Sinne des § 80 BAO. In den Zeiträumen 21. Februar 2017 (Gründung der ehemaligen ***Primärschuldnerin***) bis 8. Jänner 2018 sowie dann wiederum vom 24. Oktober 2018 an bis zur Konkurseröffnung war ***Bf1*** zwar nicht als Geschäftsführer der ehemaligen ***Primärschuldnerin*** im Firmenbuch eingetragen, hat aber Geschäftsführungshandlungen vorgenommen und war wirtschaftlicher Machthaber im Sinne des § 9a BAO dieser Gesellschaft.

Im Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Juli 2023 wird nur auf § 9a BAO Bezug genommen, obwohl ***Bf1*** im Zeitraum 9. Jänner 2018 bis 24. Oktober 2018 Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin*** war. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2012 soll mit § 9a BAO der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, auf Personen erweitert werden, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden.

Auch wenn § 9a BAO eine Erweiterung des Haftungskreises bezweckt, sind die Haftungsvoraussetzungen des § 9a BAO nahezu ident mit jenen des § 9 BAO. Der wesentliche Unterschied zwischen den Haftungstatbeständen ist der persönliche Anwendungsbereich, somit jener Personenkreis, der nach § 9a BAO zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Predota/Leitner in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Bundesabgabenordnung – Stoll Kommentar (Digital First) 2.12 (2025) § 9a BAO Rz 3). In diesem Zusammenhang erscheinen die Voraussetzungen des § 9a BAO, nach dem maßgeblich ist, ob eine Person Einfluss auf die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ausübt, sogar strenger als jene des § 9 BAO, die auf formell vertretungsbefugte Personen abstellt. Dass der Haftungsbescheid ausschließlich auf § 9a BAO Bezug nimmt, belastet diesen deshalb nicht mit Rechtswidrigkeit.

2. Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Primärschuldner

Wie im Sachverhalt ausgeführt, sind am 21. Jänner 2021 Bescheide über die Körperschaftsteuer 2017, Körperschaftsteuer 2018, Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018 sowie die Umsatzsteuer 1-11/2019 der Primärschuldnerin ***Primärschuldnerin*** ergangen. Die daraus resultierenden Abgaben(nach)forderungen sind (abzüglich der im Konkursverfahren geleisteten Quote) noch offen.

3. Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung

Sowohl die Haftung nach § 9 BAO als auch die Haftung nach § 9a BAO sind Ausfallshaftungen (vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 4 bzw. Ritz/Koran, BAO8 § 9a BAO Rz 2).

Voraussetzung ist damit jeweils die objektive Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Vertretenen im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 5 bzw. Ritz/Koran, BAO8 § 9a BAO Rz 2).

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; 26.5.2004, 99/14/0218; 8.7.2009, 2009/15/0013; BFG 19.8.2024, RV/7101224/2024; 21.10.2024, RV/7103666/2018).

Aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergibt sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; 29.5.2001, 99/14/0277; 28.5.2002, 99/14/0233). Allerdings ist eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann (zB VwGH 6.8.1996, 92/17/0186; 27.4.2000, 98/15/0129; 26.5.2004, 99/14/0218); die Einbringung einer möglichen Konkursquote vom Primärschuldner ist zu berücksichtigen (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071).

Im gegenständlichen Fall wurde über die Primärschuldnerin ***Primärschuldnerin*** mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt. Februar 2020 Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt. März 2023 zu 3 S 16/20b wurde der Konkurs nach der Schlussverteilung aufgehoben. Die Quote betrug 13,475961 %. Am 8. Juni 2023 wurde die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid ist am 26. Juli 2023 ergangen, somit bereits nach Löschung der Primärschuldnerin aus dem Firmenbuch. Zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme war somit Uneinbringlichkeit gegeben.

4. Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter bzw. Machthaber

Die nach § 9 BAO bzw. nach § 9a Abs 2 BAO bestehende Haftung setzt die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten voraus (vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 9 sowie Ritz/Koran, BAO8 § 9a BAO Rz 3). Zu solchen abgabenrechtlichen Pflichten gehört insbesondere (vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 12)

- die Führung von Büchern und Aufzeichnungen, (vgl. zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; BFG 4.1.2024, RV/7102768/2023),

- die rechtzeitige und richtige Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; 29.5.2001, 2001/14/0006; BFG 17.10.2018, RV/7100467/2016; 17.7.2023, RV/4200020/2017; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/1370019),
- die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291),
- die Entrichtung von Abgaben.

Wie im Sachverhalt ausgeführt, hat ***Bf1*** seine Pflichten als Geschäftsführer bzw. als faktischer Geschäftsführer verletzt, indem

- er nicht dafür vorgesorgt hat, dass die Bücher und Aufzeichnungen der ***Primärschuldnerin*** vollständig waren und den Anforderungen des § 131 BAO entsprachen;
- er es verabsäumte dafür zu sorgen, dass die Körperschaftsteuererklärung 2018, die Umsatzsteuererklärung 2018 sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen 2019 rechtzeitig beim Finanzamt eingereicht wurden;
- die Einkommensteuererklärung 2017 und die Umsatzsteuererklärung 2017 aufgrund unvollständiger Unterlagen unrichtig abgeben wurden;
- die haftungsgegenständlichen Abgaben zu den Fälligkeitstagen nicht entrichtet hat bzw. nicht dafür Vorsorge getroffen hat, dass an den Fälligkeitstagen ausreichend finanzielle Mittel vorhanden sind, obwohl die in der ***Primärschuldnerin*** erwirtschafteten finanziellen Mittel für die Begleichung der Abgabenschuldigkeiten ausgereicht hätten.

Der Beschwerdeführer brachte vor, dass der Zeitpunkt, zu dem zu beurteilen sei, ob eine Pflicht verletzt wurde, sich danach bestimme, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Dies sei laut Beschwerdeführer hinsichtlich

- der Körperschaftsteuer 2017 und 2018 der Fälligkeitstag laut Bescheid (1. März 2021); zu diesem Zeitpunkt habe ***Bf1*** für die Primärschuldnerin allerdings keine Zahlungen mehr vornehmen können, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt. Februar 2020 über das Vermögen der Firma ***Primärschuldnerin*** das Konkursverfahren eröffnet worden sei.
- Betreffend die Umsatzsteuer 1-11/2019 sei der Fälligkeitstag der 15. Jänner 2020 gewesen; zu diesem Zeitpunkt sei ***Person 2*** Geschäftsführer gewesen und ***Bf1*** habe keine Handlungsvollmacht gehabt bzw. sich auch nicht in Österreich aufgehalten.

Darüber hinaus sei laut Beschwerdeführer zu prüfen, ob bei der ***Primärschuldnerin*** noch genügend liquide Mittel zu Begleichung der Verbindlichkeiten vorhanden gewesen wären.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; 26.11.2002, 99/15/0249; 23.4.2021, Ra 2020/13/0108; BFG 20.12.2022,

RV/7400072/2022; 19.8.2024, RV/7101224/2024; 21.10.2024, RV/7103666/2018; 28.10.2024, RV/7101322/2024; Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 10).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; 23.11.2004, 2001/15/0108; 25.11.2009, 2007/15/0277; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 10).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; 17.12.2003, 2000/13/0220; 24.2.2004, 99/14/0278; 15.12.2004, 2004/13/0146; 22.4.2015, 2013/16/0208; BFG 20.12.2022, RV/7400072/2022; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; 23.1.2003, 2001/16/0291; BFG 20.12.2022, RV/7400072/2022; 4.1.2024, RV/7102768/2023; 23.7.2024, RV/7101801/2023; 26.9.2024, RV/7103322/2023; Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 10).

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; Heiser, CFOaktuell 2009, 266; Hubmann, StAW 2022, 137; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019; Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 10). *„Bei (...) schwerwiegenden Verstößen gegen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften (...) kann sich jedenfalls aus dem Blickwinkel der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO der Zeitpunkt, zu dem die diesen Feststellungen entsprechenden Abgabennachforderungen zu entrichten waren, nicht erst aufgrund der Bescheide ergeben, die diese Nachforderungen festsetzen. Andernfalls hätte es der gegen abgabenrechtliche Vorschriften dermaßen verstoßende Geschäftsführer einer GesmbH, der eine Insolvenz der Gesellschaft voraussieht, in der Hand, die Abgabentrachtung einfach durch Nichterfüllung abgabenrechtlicher Pflichten bis zu dieser Insolvenz hinauszuzögern, um sich dann mit zur Abgabentrachtung fehlenden Mitteln der Gesellschaft zu entschuldigen. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich - wie dies auch im angefochtenen Bescheid anklingt - der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Abgaben, welche die GesmbH selbst zu berechnen (einzubehalten) und abzuführen hat, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung (Einbehaltung) abzuführen gewesen wären (betrifft im Beschwerdefall die Umsatzsteuer und die Kapitalertragsteuer), während bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) grundsätzlich die erstmalige Abgabefestsetzung (und nicht erst die Nachforderung auf Grund der BP) entscheidend ist (VwGH 16.12.1986, 86/14/0077).“*

Somit sind für die verfahrensgegenständlichen Abgaben die folgenden Zeitpunkte relevant:

- Umsatzsteuer 2017, 2018 und 1-11/2019: Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Da das UStG 1994 nur eine Fälligkeit für Vorauszahlungen, nicht aber auch eine eigene Fälligkeit für Abschlusszahlungen auf Grund eines Jahresbescheides kennt, ist für die Nachforderungen auf Grund einer Veranlagung stets nur jene Fälligkeit maßgebend, die für die Vorauszahlung vorgesehen ist. Der für den letzten Voranmeldungszeitraum relevante Fälligkeitstag (Umsatzsteuer 11/2019) ist der 15. Jänner 2020. Sämtliche Fälligkeitszeitpunkte liegen somit in der Zeitspanne, in der *****Bf1***** laut festgestelltem Sachverhalt Geschäftsführer bzw. wirtschaftlicher Machthaber der *****Primärschuldnerin***** war.
- Körperschaftsteuer 2017 und 2018: Laut Judikatur (VwGH 16.12.1986, 86/14/0077) ist bezüglich der Körperschaftsteuer grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung (und nicht erst die Nachforderung auf Grund einer Betriebsprüfung) relevant.
 - Hinsichtlich des Jahres 2017 ist die erstmalige Abgabenfestsetzung mit Körperschaftsteuerbescheid vom 21. Oktober 2019 erfolgt.
 - Betreffend 2018 wurde seitens der *****Primärschuldnerin***** keine Körperschaftsteuererklärung eingereicht. Der Erstbescheid für das Jahr 2018 ist erst am 21. Jänner 2021 auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangen. Da für das Jahr 2018 keine Körperschaftsteuererklärung eingereicht wurde, ist nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Zeitpunkt relevant, bis zu dem die Körperschaftsteuererklärung einzureichen gewesen wäre. Nach § 134 Abs. 1 BAO ist die Körperschaftsteuererklärung bis zum Ende des Monats April bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres einzureichen. Bei elektronischer Einreichung wäre die Körperschaftsteuererklärung 2018 somit bis 30. Juni 2019 einzureichen gewesen. Würde man dagegen den Zeitpunkt der erstmaligen Festsetzung heranziehen, hätte es ein gegen Abgabenvorschriften verstoßender Geschäftsführer, der eine Insolvenz vorhersieht, in der Hand, die Abgabentrachtung durch Nichterfüllung abgabenrechtlicher Pflichten bis zu dieser Insolvenz hinauszuzögern, um sich dann mit zur Abgabentrachtung fehlenden Mitteln der Gesellschaft zu entschuldigen (vgl. die Argumentation des VwGH in der Entscheidung vom 16.12.1986, 86/14/0077).

- Somit liegen auch die relevanten Zeitpunkte betreffend die Körperschaftsteuer 2017 und 2018 in der Zeitspanne, in der ***Bf1*** Geschäftsführer bzw. wirtschaftlicher Machthaber der ***Primärschuldnerin*** war.

Zum Vorbringen fehlender liquider Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden in der ***Primärschuldnerin*** zum 15. Jänner 2020 und, dass ein Auferlegen von Beweispflichten diesbezüglich dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen würde:

- Wie oben ausgeführt, sind die relevanten Zeitpunkte für die Umsatzsteuer jeweils der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer sind die relevanten Zeitpunkte der 21. Oktober 2019 bzw. der 30. Juni 2019. Der 15. Jänner 2020 ist somit nur für die Umsatzsteuer November 2019 der relevante Zeitpunkt. Die Liquiditätssituation der ***Primärschuldnerin*** wurde zu keinem Zeitpunkt vom Beschwerdeführer dargestellt. Lediglich zum 15. Jänner 2020 wurde geäußert, dass die Gesellschaft über keine liquiden Mittel verfügt habe, was aber nicht näher belegt wurde.
- Dass der Beschwerdeführer mangels offizieller oder faktischer Funktionen keinerlei Einblick in die Vermögenssituation der Firma ***Primärschuldnerin*** gehabt habe, widerspricht dem festgestellten Sachverhalt, nach dem ***Bf1*** von Beginn an und tatsächlich die Machtposition sowie Entscheidungs- und Anordnungsbefugnis in der Firma ***Primärschuldnerin*** innehatte und das Unternehmen leitete. Weiters war er von Beginn an zeichnungsberechtigt auf den Konten des Unternehmens.
- Darüber hinaus wurden, wie im Sachverhalt festgestellt, in der Gesellschaft ausreichend finanzielle Mittel erwirtschaftet, um die Abgabenschuldigkeiten zu begleichen. Es wäre in der Verantwortung des ***Bf1*** als wirtschaftlichem Machthaber der ***Primärschuldnerin*** gelegen, aus den laufenden Gewinnen Rücklagen für die Begleichung der Abgabenschulden zu bilden.

Zum weiteren Einwand, dass ***Bf1***

- keine Aufgaben zur Erfüllung abgabenrechtlicher Belange der Firma ***Primärschuldnerin*** innegehabt habe;
- mangels entsprechender Kenntnisse solche auch nicht ausüben habe können;
- es im Dunkeln bleibe, warum ***Bf1*** deshalb verpflichtet gewesen sei, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten zu kontrollieren;
- darauf vertraut habe, dass die im Unternehmen hierfür zuständigen Personen, insbesondere ***Person 1***, die abgabenrechtlichen Angelegenheiten ordnungsgemäß erfüllen,

sei folgendes angemerkt: Wie im Sachverhalt festgestellt, war ***Bf1*** von Anbeginn an Geschäftsführer oder faktischer Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***. Seit Gründung

der Gesellschaft wurden ihm vom jeweils im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer des Unternehmens umfassende, alle Angelegenheiten der Gesellschaft betreffende Handlungsvollmachten eingeräumt, insbesondere auch in Steuerangelegenheiten.

Bei Betrauung anderer Personen mit den steuerlichen Agenden der ***Primärschuldnerin*** hätte ***Bf1*** die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten regelmäßig überwachen müssen:

Bei Betrauung Dritter (zB Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten (vgl. VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; 31.1.2001, 95/13/0261; 16.9.2003, 2000/14/0106; 21.6.2024, Ra 2023/13/0040). Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 26.6.2000, 95/17/0612; 16.9.2003, 2000/14/0106; 28.11.2007, 2007/15/0164).

Fischerlehner (in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 9 Rz 18) nennt folgende Beispiele für taugliche Überwachungshandlungen:

- regelmäßige Einsichtnahme in Buchungsmitteilungen des Finanzamts und in Bankunterlagen (Kontoauszüge usw),
- regelmäßiges Befragen der beauftragten Mitarbeiter, ob alles in Ordnung sei,
- verstärkte Kontrollen bei Einlangen von Mahnungen,
- intensive Kontrollen bei Kenntnisnahme von zwangsweisen Einbringungsmaßnahmen.

Seitens der Beschwerdeführung wurde weder vorgebracht noch nachgewiesen, dass ***Bf1*** seinen Überwachungspflichten ordnungsgemäß nachgekommen ist.

5. Verschulden des Vertreters bzw. Machthabers

§ 9 BAO setzt voraus, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten schuldhaft erfolgte, wobei leichte Fahrlässigkeit genügt (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 31.10.2000, 95/15/0137; BFG 17.10.2018, RV/7100467/2016; 4.1.2024, RV/7102768/2023; 7.11.2024, RV/7103677/2019).

Ob dies auch für § 9a BAO reicht, erscheint zweifelhaft (vgl. Althuber/Twardosz, RdW 2013, 114; Tanzer/Unger in GS Bruckner, 544). Nicht zuletzt das Wort „dahingehend“ in § 9a Abs 1 BAO spricht dafür, dass zumindest Eventualvorsatz erforderlich ist (vgl. Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 9a, 56; aM Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 9a Rz 7, wonach ein Verschulden des faktischen Geschäftsführers nicht Tatbestandsvoraussetzung für die Haftung ist; vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9a BAO Rz 3).

Wie im Sachverhalt ausgeführt, wurde ***Bf1*** im Verfahren vor dem Landesgericht Wiener Neustadt 50 Hv 3/23b wegen der vorsätzlichen Begehung von Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und anderer Finanzvergehen im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer 2017, Umsatzsteuer 2017, Körperschaftsteuer 2018, Umsatzsteuer 2018 sowie der Umsatzsteuer 01-11/2019 der ***Primärschuldnerin***, somit jener Abgaben, die dem hier verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegen, für schuldig gesprochen. Es liegt somit Verschulden des ***Bf1*** im Sinne des § 9 BAO bzw. des § 9a BAO vor.

6. Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall

Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (zB Stoll, BAO, 131; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 9, 51; vgl. Ritz/Koran, BAO8 § 9 BAO Rz 24).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. zB VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126; 28.2.2014, 2012/16/0001; 19.5.2015, 2013/16/0016; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027; 28.6.2022, Ra 2020/13/0067; 6.9.2022, Ra 2021/13/0115; BFG 10.7.2024, RV/7101084/2023; 21.10.2024, RV/7103666/2018).

Wie im Sachverhalt festgestellt, erfolgten die Pflichtverletzungen durch ***Bf1*** schuldhaft. So wurden keine Steuererklärungen eingereicht oder diese verspätet eingereicht und der Gesellschaft finanzielle Mittel entzogen, die für die Begleichung der Abgabenschulden verwendet hätten werden können. Die schuldhaften Pflichtverletzungen waren im gegenständlichen Fall somit kausal für den Abgabenausfall.

7. Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigzte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel

ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe wie dargelegt beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Wie im Sachverhalt ausgeführt, wurde über ***Bf1*** mit Beschluss des Bezirksgerichtes Floridsdorf vom tt. Dezember 2021, Aktenzeichen ***Az***, ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

Nach der Rechtsprechung stehen die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftenden wie etwa dessen Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitsunfähigkeit in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung und können somit die Ermessensübung nicht beeinflussen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Auch ist die Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens mit dem derzeitigen, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögen nicht begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070) und steht eine allfällige Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (vgl. zB VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220 mwN). Somit steht auch das Schuldenregulierungsverfahren der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen.

Weitere Kriterien, die bei der Ermessensübung zu beachten sind, sind etwa der Grad des Verschuldens des Vertreters (vgl. zB VwGH 15.9.1995, 93/17/0404; 16.9.2003, 2003/14/0040; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027; BFG 24.6.2020, RV/5101146/2019; 12.1.2021, RV/7400060/2020; BFG 30.6.2021, RV/7105704/2018; 10.7.2024, RV/7101084/2023) oder 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 (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Auf Grund des Grades an Verschulden (Vorsatz) und da der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid vom 26. Juli 2023 zeitnah nach Feststehen der Höhe des uneinbringlichen Teils der Abgabenschulden der ***Primärschuldnerin*** ergangen ist (Schlussverteilung am tt. März 2023; Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit am 8. Juni 2023), liegen keine Gründe vor, die für eine Reduzierung der Haftungsbeträge bzw. gegen eine Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftenden gemäß §§ 9 bzw. 9a iVm 80 BAO sprechen.

Vor diesen Hintergründen ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass im gegenständlichen Fall den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den Interessen des Haftungspflichtigen der Vorrang einzuräumen ist.

8. Einwand der Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzungen

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden können (vgl. zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0278;

18.4.2007, 2004/13/0046; 23.4.2008, 2004/13/0142; 24.2.2010, 2006/13/0112; 19.5.2021, Ra 2019/13/0046; 10.6.2022, Ra 2022/13/0054; 6.9.2022, Ra 2021/13/0115; 3.3.2023, Ra 2020/13/0071). Derartige Einwendungen können nur in einem Rechtsmittelverfahren nach § 248 BAO gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch erhoben werden. Auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die Behörde von ihrer Befugnis zur Schätzung überschießend Gebrauch gemacht habe, war hier deshalb nicht weiter einzugehen.

Vor diesem Hintergrund war auch auf Abweichungen (bei den Abgabennachzahlungen an Körperschaftsteuer 2017 und Umsatzsteuer 1-11/2019) zwischen dem Haftungsbescheid und dem Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt nicht einzugehen. Diese Frage könnte nur im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens nach § 248 BAO relevant sein, nicht aber im gegenständlichen Haftungsverfahren. Es ist nicht Aufgabe des Haftungsverfahrens zu prüfen, ob die Festsetzung der Abgaben im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer oder der Umsatzsteuer dem Grunde und der Höhe nach korrekt war.

9. Aufforderung zur Zahlung binnen eines Monats

Hinsichtlich des Vorbringens, dass Insolvenzforderungen vorlägen und die Aufforderung zur Zahlung binnen eines Monats ab Zustellung des Bescheides in Widerspruch zu den Bestimmungen der Insolvenzordnung stehe, ist auf folgendes hinzuweisen:

Nach § 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.“*

Hierdurch wird nach hA eine eigene Fälligkeit gegenüber dem Haftungspflichtigen begründet (Ritz/Koran, BAO8 § 224 BAO Rz 8). Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 24.6.2010, 2010/16/0014).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 19.10.1995, 94/16/0304) gehen die insolvenzrechtlichen Fälligkeitsregelungen den abgabenrechtlichen Vorschriften vor.

Die auf Grund der Bestimmungen des § 224 Abs. 1 BAO während eines Insolvenzverfahrens eingetretene Fälligkeit einer Abgabe wird nicht dadurch beseitigt, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe infolge der insolvenzrechtlichen Bestimmungen die Befriedigung dieser Forderung nicht platzgreifen konnte (vgl. dazu auch VwGH 1.12.1964, 1115/64 iZm Sozialversicherungsbeiträgen).

Außerhalb des Insolvenzverfahrens kann die Forderung nur geltend gemacht werden, wenn materiellrechtlich die Fälligkeit eingetreten ist (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0185 unter Hinweis auf OGH 17.12.2002, 5 Ob 281/02p).

Demnach hatte die belangte Behörde nach Maßgabe des § 224 Abs. 1 BAO im Haftungsbescheid den Beschwerdeführer aufzufordern, die Abgabenschuld binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Der angefochtene Bescheid erweist sich in diesem Punkt damit nicht als rechtswidrig (vgl. BFG 18.11.2015, RV/5101922/2015 zu einem Säumniszuschlag).

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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 Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme zur Haftung sind durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hinreichend geklärt. Es liegt hier keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Wien, am 22. Dezember 2025