

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Gerhard Konrad, die Richterinnen Mag. Lisa Fries sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Harald Zeller und Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Handelsstraße 8/2/2, 3130 Herzogenburg, über die Beschwerde vom 2. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Juli 2021 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, Steuernummer Primärschuldnerin ***StNrPS***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. März 2026 zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für nachstehende Abgabenschuldigkeiten der ***Primärschuldnerin*** herangezogen:

Abgabenart	Fälligkeit	Höhe
Umsatzsteuer 03/2019	15.05.2019	3.253,57
Umsatzsteuer 04/2019	17.06.2019	14.052,62
Körperschaftsteuer 04-06/2019	15.05.2019	340,86
Kammerumlage 01-03/2019	15.05.2019	44,01
Dienstgeberbeitrag 02/2019	15.03.2019	1.772,12
Dienstgeberbeitrag 03/2019	15.04.2019	1.442,09
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 02/2019	15.03.2019	172,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 03/2019	15.04.2019	149,81
Säumniszuschlag 1 2018	18.04.2019	53,02
Säumniszuschlag 1 2019	18.03.2019	377,78
Säumniszuschlag 1 2019	16.05.2019	296,96
Säumniszuschlag 1 2019	17.06.2019	203,17
Lohnsteuer 06/2019	15.07.2019	4.194,85
Gesamt		26.353,54

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 13. Juli 2021 wurde der Beschwerdeführer gemäß §§ 9 iVm 80 BAO zur Haftung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***Primärschuldnerin*** (in der Folge Primärschuldnerin) im Ausmaß von gesamt € 39.396,44 in Anspruch genommen. Begründend wurde unter anderem ausgeführt, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin gegeben. Die Quote in Höhe von 22 % sei bei den bekanntgegebenen Abgabenschuldigkeiten bereits in Abzug gebracht worden. Es sei kein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung vorgelegt worden.

Zu den Ausführungen in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens wurde durch die belangte Behörde ausgeführt, es sei für das Haftungsverfahren irrelevant, weshalb das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Im Abschluss einer Globalzession liege eine dem Haftungsschuldner vorwerfbare schuldhafte Pflichtverletzung, wenn der Haftungsschuldner damit rechnen müsse, durch die Zession die liquiden Mittel zur Berichtigung anderer Schulden als der Bankschulden, insbesondere der Abgabenschulden des Vertretenen, zu entziehen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde unter anderem ausgeführt, wenn ein Kunde der Gesellschaft offene Forderungen von rund € 400.000,-- nicht entrichte und dann im Insolvenzverfahren noch eine Forderung von rund € 450.000,-- anmelde, könne nicht von einem Verschulden des Geschäftsführers gesprochen werden. Weiters könne eine Globalzession, die als entsprechende Finanzierungsform gewählt worden sei, keine schuldhafte Pflichtverletzung darstellen, vor allem, wenn diese zum Zeitpunkt der Unternehmensgründung viele Jahre vorher eingegangen worden sei bzw. lange vor einem - nicht absehbaren - Insolvenzverfahren. Außerdem sei dem Beschwerdeführer die Insolvenz der Vorgängerfirma eine Lehre gewesen und er habe umso mehr darauf geachtet, dass alle Abgaben vollständig entrichtet werden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. September 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat. Begründend wurde unter anderem ausgeführt, der Beschwerdeführer habe ab dem Zeitpunkt des Erkennens der Insolvenz seine Zahlungen eingestellt und die rechtlichen Schritte für die

Insolvenzeröffnung vorgenommen und dazu seinen Rechtsanwalt kontaktiert. Es lägen daher die gleichen Voraussetzungen vor, die zur Bescheidaufhebung in den Verfahren BFG 6. Juni 2019, GZ. RV/7102970/2019, und VwGH 25. April.2019, Ra 2019/13/0009, geführt hätten.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 16. Dezember 2021 zur Entscheidung vorgelegt.

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

Am 5. März 2026 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers und Vertreterinnen der belangten Behörde statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss vom tt. September 2019 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom tt. Jänner 2020 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben. Im Sanierungsplan wurde eine Quote von 22 % vereinbart.

Die Primärschuldnerin hat den Sanierungsplan vollständig erfüllt.

Der Beschwerdeführer ist seit 8. November 2016 Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Mit Haftungsbescheid vom 13. Juli 2021 wurde der Beschwerdeführer zur Haftung für nachstehende Abgabenschulden der Primärschuldnerin herangezogen. In den Beträgen war die Quote von 22 % berücksichtigt.

Abgabenart	Fälligkeit	Höhe
U 03/2019	15.05.2019	3.253,57
U 04/2019	17.06.2019	14.052,62
U 05/2019	15.07.2019	8.233,11
K 04-06/2019	15.05.2019	340,86
Kammerumlage 01-03/2019	15.05.2019	44,01
DB 02/2019	15.03.2019	1.772,12
DB 03/2019	15.04.2019	1.442,09
DB 04/2019	15.05.2019	1.756,47

DB 06/2019	15.07.2019	1.548,41
DZ 02/2019	15.03.2019	172,68
DZ 03/2019	15.04.2019	149,81
DZ 04/2019	15.05.2019	171,13
DZ 06/2019	15.07.2019	150,87
SZ 1 2018	18.04.2019	53,02
SZ 1 2019	18.03.2019	377,78
SZ 1 2019	16.05.2019	296,96
SZ 1 2019	17.06.2019	203,17
SZ 1 2019	18.07.2019	105,24
L 04/2019	15.05.2019	1.077,67
L 06/2019	15.07.2019	4.194,85

Die im Haftungsbescheid genannten Abgaben haften noch (teilweise in einer den Haftungsbetrag übersteigenden Höhe) unberichtigt aus.

Bei den im Haftungsbescheid als L 04/2019, DB 04/2019 und DZ 04/2019 bezeichneten Abgaben handelt es sich richtigerweise um die L 05/2019, DB 05/2019, DZ 05/2019. Die Lohnabgaben 04/2019 wurden entrichtet.

Die beschwerdegegenständliche Beträge an Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Lohnsteuer und Kammerumlage wurden gemeldet. Die Säumniszuschläge und die Körperschaftssteuervorauszahlungen wurden durch Bescheide festgesetzt.

Die Primärschuldnerin verfügte im Zeitraum März bis Juli 2019 über liquide Mittel.

Am 10. Juli 2015 hat die Primärschuldnerin einen Globalzessionsvertrag mit der ***Bank*** geschlossen. Dieser Vertrag wurde nicht vom Beschwerdeführer abgeschlossen.

Aufgrund des Zessionsvertrages konnte es dazu kommen, dass Forderungen, wie z.B. Abgabenschulden nicht beglichen werden konnten. Der Beschwerdeführer hat keine Maßnahmen gesetzt, um dieses Problem zu beseitigen (etwa versucht, den Zessionsvertrag zu lösen).

Aufgrund einer Anfechtung von an die belangte Behörde geleisteter Zahlungen im Insolvenzverfahren durch den Insolvenzverwalter wurden am 16. Dezember 2019 € 17.155,89 an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt.

Diese Rückzahlung umfasste Zahlungen an die Abgabenbehörde, die ab 25. Juni 2019 geleistet wurden, abzüglich Lohnsteuerzahlungen und AGH-Zahlungen. Aufgrund dieser Rückzahlung lebten folgende bereits getilgte Abgabenschulden der Primärschuldnerin wieder auf, sodass sie wieder unberichtigt aushafteten: DB 02/2019, DZ 02/2019, USt 01/2019, SZA 2019 (iHv

€ 484,33, dabei handelt es sich um den haftungsgegenständlichen SZ 2019 iHv € 377,78, vgl. die dem Vorhalt vom 10. März 2020 angeschlossene Rückstandsaufgliederung), DB 03/2019, DZ 03/2019, SZA 2018, Kammerumlage 01-03/2019, KÖSt 04-06/2019, USt 03/2019.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Primärschuldnerin und zur Geschäftsführereigenschaft des Beschwerdeführers gründen auf dem Firmenbuchauszug vom 8. Jänner 2026 und dem Auszug aus der Insolvenzdatei vom 29. Jänner 2020. Dass der Sanierungsplan vollständig erfüllt wurde, ergibt sich aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 15. Jänner 2026. Der Beschwerdeführer hat nach Vorhalt dieser Ausführungen in der mündlichen Verhandlung im Rahmen der Berichterstattung kein Vorbringen dazu erstattet.

Die Abgaben und die Beträge, zu deren Haftung der Beschwerdeführer herangezogen wurde, ergeben sich aus den angefochtenen Bescheid selbst. Dass in diesen Beträgen die gezahlte Quote von 22 % berücksichtigt ist, ergibt sich aus dem Vorhalt der belangten Behörde vom 10. März 2020. Dem wurde vom Beschwerdeführer auch nicht widersprochen.

Dass die im Haftungsbescheid genannten Abgaben nach wie vor am Abgabenkonto unberichtigt aushaften ergibt sich aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Auszug aus dem Abgabenkonto der zur Einbringung ausgesetzten Abgaben vom 4. März 2026.

Die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung und in der Stellungnahme vom 20. Februar 2026 zugestanden, dass die Lohnabgaben 04/2019 entrichtet worden seien und es sich aufgrund eines Fehlers der Abgabenbehörde bei den im Haftungsbescheid als L, DB, DZ 04/2019 bezeichneten Abgaben richtigerweise um die L, DB, DZ 05/2019 handle (vgl. S. 4 Niederschrift mV).

Die Festsetzung der Körperschaftssteuervorauszahlung 04-06/2019 und der Säumniszuschläge ergibt sich aus den vorgelegten Festsetzungsbescheiden. Dass die übrigen Abgaben gemeldet wurden, hat die belangte Behörde auf Nachfrage in der Stellungnahme vom 15. Jänner 2026 dargelegt. Dagegen hat der Beschwerdeführer kein Vorbringen erstattet.

Aus den über FinanzOnline eingeholten aktenskundigen Auszug Daten des Steuerkontos 8. Jänner 2026 und dem Anfechtungsschreiben des Insolvenzverwalters vom 5. Dezember 2019 ist ersichtlich, dass im Jahr 2019 bis zur Insolvenzeröffnung regelmäßig Zahlungen (Überweisungen mit und ohne Verrechnungsweisung) am Abgabenkonto der Primärschuldnerin eingegangen sind. In der Stellungnahme vom 23. Mai 2020 führte der Beschwerdeführer aus, an den Fälligkeitstagen wäre grundsätzlich ausreichende Liquidität vorhanden gewesen. Im vorgelegten Antrag auf Eröffnung eines Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung vom 27. September 2019 geht hervor, dass Gehälter bis Ende Juli 2019 ausbezahlt wurden. Aus diesen Umständen ist eindeutig belegt, dass die Primärschuldnerin im

maßgeblichen Zeitraum (die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zwischen März und Juli 2019) über liquide Mittel verfügte.

Der Abschluss der Globalzessionsvertrages ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Vertrag. Da der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Abschlusses noch nicht Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, wurde der Globalzessionsvertrag nicht vom Beschwerdeführer abgeschlossen (vgl. auch die dementsprechende Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 9. Februar 2026).

Vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführers wurde in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Bank aufgrund des Globalzessionsvertrages Zahlungen nicht freigegeben habe, wenn an einem Tag keine ausreichende Deckung vorhanden gewesen sei. Somit konnte es sein, dass Forderungen, wie Abgabenforderungen, aufgrund des Zessionsvertrages nicht beglichen werden konnten. Weiters legte er dar, dass der Beschwerdeführer keine Maßnahmen ergriff, um diesem Umstand Abhilfe zu schaffen, wie etwa zu versuchen, den Globalzessionsvertrag zu lösen (vgl. S. 5 Niederschrift mV).

Dass Zahlungen im Zuge des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzverwalter angefochten wurden, stützt sich auf das aktenkundige Schreiben des Insolvenzverwalters vom 5. Dezember 2019. Die Rückzahlung von € 17.155,89 mit Buchungstag 16. Dezember 2019 ist auf dem Auszug „Daten des Steuerkontos“ vom 8. Jänner 2026 ersichtlich. Dass dieser Betrag zurückgezahlt wurde, hat auch die belangte Behörde mitgeteilt (vgl. Mail vom 23. Februar 2026). Die Rückzahlung und der Umstand, dass davon Zahlungen an die Abgabenbehörde, die ab 25. Juni 2019 geleistet wurden, abzüglich Lohnsteuerzahlungen und AGH-Zahlungen, umfasst waren, ergibt sich aus den Darstellung der Finanzprokuratur im E-Mail vom 3. März 2026. Auch wenn sich die Summe von € 17.155,89 für das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in das Abgabenkonto nicht mehr einwandfrei nachvollziehen lässt, besteht für das Bundesfinanzgericht kein Grund an den Ausführungen der Finanzprokuratur zu zweifeln, insbesondere da sie darlegen konnte, dass das damalige Finanzamt Lilienfeld St. Pölten ab dem 25. Juni 2019 Kenntnis von dem Insolvenzeröffnungsantrag der BUAK hatte und daher Zahlungen ab diesem Zeitpunkt zurückgezahlt wurden.

Die Abgabenforderungen, die aufgrund der Rückzahlung wieder auflebten, ergeben sich aus der E-Mail der belangten Behörde vom 23. Februar 2026 und der Nachtragsmeldung und dem Rückstandausweis vom 18. Dezember 2019.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Vertreterstellung

Der Beschwerdeführer ist seit 8. November 2016 Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Er war daher im relevante Zeitraum (März bis Juli 2019) ein Vertreter gemäß § 80 Abs. 1 BAO und kommt daher grundsätzlich als Haftungsschuldner gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Betracht.

Uneinbringlichkeit der vom Vertretenen geschuldeten Abgaben

Laut dem festgestellten Sachverhalt haften die vom Haftungsbescheid umfassten Abgaben noch unberichtigt aus.

Zahlungen der Primärschuldnerin

Der Beschwerdeführer bzw. sein steuerliche Vertreter haben in der Stellungnahme vom 9. Februar 2026 und auch in der mündlichen Verhandlung unter Verweis auf ein Berechnungsblatt vorgebracht, dass Zahlungen ab dem 29. Mai 2019 dazu geführt hätten, dass im Haftungsbescheid genannte Abgaben entrichtet seien.

Hierzu ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei Bestehen von Meinungsverschiedenheiten zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, die Abgabenbehörde gemäß § 216 BAO darüber über Antrag mit einem Abrechnungsbescheid zu entscheiden hat. Da gemäß § 77 Abs. 2 BAO die für den Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für die Abgabe Haftenden gelten, ist auch der Haftungspflichtige zur Stellung eines Antrages nach § 216 BAO legitimiert. Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, sind daher nicht im Haftungsverfahren, sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären (vgl. VwGH 26. Jänner 1999, 98/14/0154).

Darüber hinaus sind den Überlegungen des Beschwerdeführers folgende Erwägungen entgegenzuhalten:

Aus dem aktenkundigen über FinanzOnline eingeholten Auszug „Daten des Steuerkontos“ vom 8. Jänner 2026 sind die vom Beschwerdeführer angeführten Zahlungen ab 29. Mai 2019 ersichtlich. Diese Zahlungen wurden somit am Abgabenkonto verbucht. Die Verbuchung der Gebarung erfolgt nach den Bestimmungen des § 213 Abs. 1 BAO und § 214 Abs. 1 BAO in laufender Rechnung zusammengefasst, wobei grundsätzlich auf die ältesten Abgabenschulden zu verrechnen ist.

Aus den Ausführungen der belangten Behörde und der Finanzprokuratur zur erfolgten Anfechtung im Insolvenzverfahren und dem übermittelten Rückstandsausweis vom 18. Dezember 2019 ergibt sich, dass von den haftungsgegenständlichen Abgaben der DB und

DZ 02/2019 (Buchungstag/BT: 18. März 2019, Fälligkeitstag: 15. März 2019), SZA 2019 iHv € 484,33 (dabei handelt es sich um den haftungsgegenständlichen SZA 219 iHv € 377,78, BT: 11. Februar 2019, FT: 18. März 2019), DB und DZ 03/2019 /BT: 15. April 2019, FT: 15. April 2019, SZA 2018 (BT: 11. März 2019, FT: 18. April 2019), KU 01-03/2019 (BT: 20. Mai 2019, FT: 15. Mai 2019); KÖSt 04-06/2019 (BT: 27. Mai 2019, FT: 15. Mai 2019), USt 03/2019 (BT: 29. Mai 2019, FT: 15. Mai 2019) zunächst durch Zahlungen, die ab dem 25. Juni 2019 geleistet wurden, abgedeckt waren und aufgrund der Rückzahlung im Insolvenzverfahren wieder unberichtigt aushaften. Das heißt, die vom Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 9. Februar 2026 angesprochenen Abgaben bis auf der SZA 2019 iHv € 260,48 (dabei handelt es sich um den haftungsgegenständlichen SZA 2019 iHv € 203,17, BT: 9. Mai 2019, FT: 17. Juni 2019) und der SZA 2019 iHv € 380,72 (dabei handelt es sich um den haftungsgegenständlichen SZA 2019 iHv € 296,96, BT: 9. April 2019, FT: 16. Mai 2019) wurden tatsächlich durch Zahlungen zunächst abgedeckt, haften aber aufgrund der infolge der Anfechtung im Insolvenzverfahren erfolgten Rückzahlung an den Insolvenzverwalter wieder unberichtigt aus. Dass die vom Beschwerdeführer angesprochenen SZA 2019 iHv € 260,48 und SZA 2019 iHv € 380,72 nicht durch Zahlungen abgedeckt wurden, kann mit der Überlegung begründet werden, dass stattdessen noch andere Abgaben, deren Fälligkeiten vor jener der genannten Säumniszuschläge liegen, abgedeckt wurden (etwa USt 03/2019, KU 01-03/2019). Dass mit Zahlungen, die vor dem 25. Juni 2019 geleistet wurden (und die damit nicht in Zuge der Anfechtung im Insolvenzverfahren zurückgezahlt werden) diese Abgaben abgedeckt wurden, ist nicht anzunehmen, da Zahlungen grundsätzlich auf die älteste verbuchte Abgabenschuld zu verrechnen sind (§ 214 Abs. 1 BAO). Auch aus diesem Grund vermag das Vorbringen des Beschwerdeführers zu den Zahlungen am Abgabenkonto nicht dazu zu führen, davon auszugehen, dass die im Abgabenkonto enthaltenen Abgaben tatsächlich nicht mehr aushaften würden.

Ob die Verbuchung korrekt durchgeführt wurde, wäre allerdings, wie bereits ausgeführt, in einem Verfahren nach § 216 BAO zu klären gewesen.

Lohnabgaben 04/2019

Es hat sich herausgestellt, dass es sich bei dem im Haftungsbescheid als L, DB, DZ 04/2019 bezeichneten Abgaben eigentlich um die L, DB, DZ 05/2019 handelt. Der Beschwerdeführer wurde somit zur Haftung für die „falsche“ Abgabe herangezogen.

Die Änderungsbefugnis des Bundefinanzgerichtes ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 13. Juni 2023, Ra 2020/16/0118).

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im

Rechtsmittelverfahren festgelegt. Demnach dürfen vom Verwaltungsgericht keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden (vgl. VwGH 26. Mai 2021, Ra 2020/13/0073)

Das Bundesfinanzgericht kann daher die Lohnabgaben 04/2019, zu deren Haftung der Beschwerdeführers fälschlicherweise herangezogen wurde, nicht durch die Lohnabgaben 05/2019, zu deren Haftung der Beschwerdeführer hätte herangezogen werden sollen, austauschen.

Die als Lohnabgaben 04/2019 bezeichneten Abgaben (eigentlich handelt es sich um die Lohnabgaben 05/2019) waren daher aus dem Haftungsbescheid auszuschneiden. Eine Heranziehung zur Haftung für die „eigentlichen“ Lohnabgaben 04/2019 scheitert bereits daran, dass diese unstrittig bereits entrichtet wurden.

Uneinbringlichkeit

Das Sanierungsverfahren der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss vom tt. Jänner 2020 aufgehoben und der Sanierungsplan bestätigt. Der Sanierungsplan wurde erfüllt. Die über die Quote hinausgehenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin sind daher bei dieser uneinbringlich (vgl. § 156 IO und § 156a IO).

Die über die Quote hinausgehenden Abgabenschulden können daher grundsätzlich gegenüber dem Beschwerdeführer im Haftungswege geltend gemacht werden (vgl. VwGH vom 28. Februar 2014, 2012/16/0001).

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).

Für die Beurteilung, ob der Tatbestand des § 9 Abs. 1 BAO verwirklicht ist, ist es nicht relevant, ob dem Beschwerdeführer ein Verschulden hinsichtlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens trifft bzw. weshalb das Insolvenzverfahren eröffnet wurde oder ob ihn ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit getroffen hat. Relevant ist, ob der Beschwerdeführer

schuldhaft seine abgabenrechtlichen Pflichten, insbesondere die Pflicht Abgaben (am Fälligkeitstag) zu entrichten, verletzt hat (vgl. VwGH 24. September 2008, 2007/15/0282 und VwGH 18. November 1991, 90/15/0176).

Nach der ständigen 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).

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.

Der Beschwerdeführer hat keine entsprechenden Ausführungen gemacht, sondern lediglich darauf verwiesen, warum nach seiner Ansicht manche Abgaben bereits entrichtet seien. Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung ist dem Beschwerdeführer somit nicht gelungen.

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

Globalzession

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20. April 1999, 94/14/0147, hat ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen gehindert sieht, entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Ein für die Haftung relevantes Verschulden liegt aber auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw eine solche Beschränkung in Kauf genommen hat, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere den Abgabenbehörden gegenüber, unmöglich macht. Der Umstand, dass ein Mantelzessionsvertrag zum Zeitpunkt der Geschäftsführerbestellung bereits abgeschlossen war und die Bank mangels anderer Sicherheiten auch nicht bereit gewesen wäre, einer Änderung dieses Vertrages zuzustimmen, ist allein daher kein das Verschulden des Beschwerdeführers ausschließender Grund.

Im Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer nach dem festgestellten Sachverhalt keine Maßnahmen getroffen, um der Behinderung durch den Globalzessionsvertrag bei der Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten Abhilfe zu schaffen. Er ist auch nicht von seiner Geschäftsführerfunktion zurückgetreten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt darin eine schuldhafte Pflichtverletzung (vgl. VwGH 20. April 1999, 94/14/0147 und VwGH 22. April 1992, 91/14/0252).

Rateinholung

Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2019, Ra 2019/13/0009, und das Erkenntnis des BFG vom 6. Juni 2019, RV/7102970/2019 verwiesen und daraus abgeleitet, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliege, weil er nach Rateinholung bei einem Rechtsanwalt keine Zahlungen mehr geleistet habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem zitierten Erkenntnis zusammengefasst ausgesprochen, unter dem Gesichtspunkt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten ist es beachtlich, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ein solcher Rechtsirrtum (ausnahmsweise) nicht vorzuwerfen ist. Die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten entbindet zwar den Vertreter einer juristischen Person nicht von seinen Pflichten. Sie kann ihn aber entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die (vermeintliche) Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise hat informieren lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorgelegen wären.

Der Beschwerdeführer übersieht bei seinem Verweis auf die genannte Judikatur, dass nach den Darstellungen des Beschwerdeführers (Stellungnahme vom 9. Februar 2026) der Rat des Anwalts und die Einstellung der Zahlungen erst am 16. September 2019 erfolgt seien, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits eingetreten ist. Ein allfälliger Rat und dessen Befolgung können daher nichts daran ändern, dass durch die Nichtentrichtung der Abgaben am Fälligkeitstag abgabenrechtliche Pflichten verletzt wurden.

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 darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen ist, etwa VwGH 15. Juni 2023, Ra 2021/13/0156).

Kausalität

Die Haftungsanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (VwGH 19. Mai 2015, 2013/16/0016).

Das Bundesfinanzgericht hat in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass Zahlungen der Primärschuldnerin, die ab 25. Juni 2019 an die Abgabenbehörde geleistet wurden (ausgenommen Lohnsteuerzahlungen und AGH-Zahlungen), aufgrund der Anfechtung im Insolvenzverfahren an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt wurden.

Die dadurch wiederaufgelebten haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen hatten Fälligkeiten, die vor dem 25. Juni 2019 lagen. Wären diese Abgaben an ihrem Fälligkeitstag gezahlt worden, dann wären diese Abgaben nicht aufgrund der Anfechtung im Insolvenzverfahren zurückgezahlt worden. Da lediglich Zahlungen der Primärschuldnerin, die nach dem 25. Juni 2019 geleistet wurden (ausgenommen Lohnsteuerzahlungen und AGH-Zahlungen), zurückgezahlt wurden. Die Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall liegt somit hinsichtlich dieser Abgaben vor.

Es trifft aufgrund dieser Überlegung somit auch nicht zu, dass jener Betrag, der an den Masseverwalter zurückgezahlt wurde (€ 17.155,89) den Haftungsbetrag mindert.

Im Beschwerdefall ist nicht auf die sechs Monatsfrist des § 31 Abs. 2 IO abzustellen, da lediglich Zahlungen seit dem 25. Juni 2019 (ausgenommen Lohnsteuerzahlungen und AGH-Zahlungen) und nicht sämtliche Zahlungen, die sechs Monate vor der Insolvenzeröffnung geleistet wurden,

an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt wurden. Es wurde anscheinend davon ausgegangen, dass erst ab diesem Zeitpunkt (25. Juni 2019) bei der Abgabenbehörde die „Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit“ vorlag. Nach den Ausführungen der Finanzprokuratur hatte das damalige Finanzamt Lilienfeld St. Pölten ab dem 25. Juni 2019 Kenntnis von dem Insolvenzeröffnungsantrag der BUAK. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt von jenem, der dem vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung genannten Erkenntnis des BFG vom 21.10.2024, RV/7103666/2018, zugrunde lag.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist allerdings davon auszugehen, dass jene haftungsgegenständliche Abgaben, deren Fälligkeiten nach dem 25. Juni 2019 lagen (ausgenommen Lohnsteuer), wären sie an ihrem Fälligkeitstag gezahlt worden, aufgrund der Rückzahlung von ab dem 25. Juni 2019 geleisteten Zahlungen, dennoch nunmehr unberichtigt aushaften würden.

Hinsichtlich dieser Abgaben ist daher die schuldhafte Pflichtverletzung (Nichtzahlung der Abgaben am Fälligkeitstag) nicht kausal für die Uneinbringlichkeit. Eine Haftung für diese Abgaben kommt daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht in Betracht.

Der Beschwerdeführer ist aufgrund dieser Erwägungen daher nicht zur Haftung für die U 5/2019 (Fälligkeit 15. Juli 2019), DB/DZ 6/2019 (Fälligkeit 15. Juli 2019), SZ 1 2019 (Fälligkeit 18. Juli 2019) in Höhe von € 105,24 heranzuziehen.

Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme stellt eine Ermessenentscheidung dar. Diese hat sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtignte 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 Abgabenschulden sind 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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des

Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf (vgl. VwGH 7. September 2022, Ra 2019/13/0066).

Im vorliegenden Fall wurde der Haftungsbescheid im Juli 2021 erlassen. Das Sanierungsverfahren wurde mit Beschluss vom tt. Jänner 2020 aufgehoben. Damit wurde die Haftung etwa zwei Jahre nach Entstehung der Abgabenschuld und etwa 1,5 Jahre nach Hervorkommen der Uneinbringlichkeit (Aufhebung des Sanierungsverfahrens) geltend gemacht. Im März 2020 wurde ein Vorhalt und im Februar 2021 ein Ersuchen um Ergänzung erlassen.

Es liegt daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein unangemessen langer Zeitabstand vor, der zu einer ermessensgeleiteten Reduktion des Haftungsbetrages führt.

Weitere Umstände, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen wären, sind im Beschwerdeverfahren nicht hervorgekommen.

Aufgrund der dargelegten Erwägungen war der angefochtene Bescheid abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, ob es zulässig ist, die Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit einer Abgabe zu verneinen, wenn angenommen wird, dass Zahlungen, wären sie am Fälligkeitstag geleistet worden, auch einer Anfechtung im Insolvenzverfahren unterlägen und zurückgezahlt worden wären. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 16. März 2026