

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch consiliario GmbH Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Dametzstraße 2-4, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 24. April 2025 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Februar 2025, Steuernummer ***StNrPrimärschuldnerin***, zu Recht erkannt:

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 27.02.2025** machte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin und gegenüber ***GF2*** die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X*** GmbH (Primärschuldnerin) im Ausmaß von 56.071,15 € geltend. Erfasst sind Lohnsteuer für den Zeitraum 2022 bis 04/2024 und Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger von 2019 bis 02/2024.

Nach Darlegung der Rechtslage wurde begründend dargelegt, dass die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch ab ***2***.2008 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin gewesen sei. Der Nachweis, dass es zu keiner Schlechterstellung der Finanzverwaltung gegenüber anderen Gläubigern gekommen sei, sei mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14.02.2025 erbracht worden.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer wurde auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 verwiesen, wonach der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Geschäftsführers gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Die Beschwerdeführerin habe die Abfuhr der

angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Reichen die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Als Abfuhrabgabe sei die Lohnsteuer in Bezug auf den Gleichbehandlungsgrundsatz eine Ausnahme, sodass von einer Haftungsinanspruchnahme nicht Abstand genommen werden könne.

Die Prüfung der Lohnabgaben für die Jahre 2022 bis 2024 (Bericht vom 21.08.2024) habe für das Jahr 2022 eine Lohnsteuernachforderung in Höhe von 1.443,47 € ergeben. Diese Nachforderung würde aus der Erhöhung des Sachbezuges für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ resultieren. Da während der Funktion als Geschäftsführer eine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben bestehe, die nicht erfüllt worden sei, sei der Haftungstatbestand als verwirklicht anzusehen.

Im Rahmen der Außenprüfung (Bericht vom 31.07.2024) sei die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger für die Jahre 2019 bis 2024 nachverrechnet worden. Gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 werde die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben. Die Abzugssteuer der ausländischen Künstler sei bei der Auszahlung nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden. Die schuldhafte Verletzung der Pflicht, die Abzugssteuer dem Finanzamt zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, werde nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden seien.

Zur Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben werde auf die Aufgliederung verwiesen. Das Verschulden sei in der Nichteinhaltung dieser Zahlungstermine zu erblicken. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel gehabt hätte, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Eine Verteilungsquote von 10 % sei angenommen worden und von den haftungsrelevanten Abgaben in Abzug gebracht worden.

Mit Schriftsatz des ausgewiesenen Vertreters vom 24.04.2025 wurde gegen die Haftungsbescheide vom 27.02.2025 die Beschwerdeführerin und ***GF2*** betreffend das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingebracht und beantragt, die Haftungssumme mit 0,00 € festzusetzen sowie eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat durchzuführen. Es werde im Haftungsbescheid für die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger ein Betrag von 5.175,00 € mit Fälligkeitstag 15.02.2024 bzw. 18.408,60 € mit Fälligkeitstag 15.03.2024 ausgewiesen. Die Primärschuldnerin habe mit 22.05.2024 die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beantragt. In den Wochen vor der Stellung dieses Eigenantrages hätten die beiden Geschäftsführer intensivste Überlegungen zur allfälligen Fortführung des

Unternehmens angestellt und auch einen Sanierungsplan vorgeschlagen, welcher sich als nicht durchführbar herausgestellt habe.

Naturgemäß habe die Gesellschaft insbesondere im Frühjahr bereits Liquiditätsprobleme gehabt, insbesondere Lieferanten seien nicht ausreichend bedient worden. Auch der Hauptgläubiger (und frühere Mitgesellschafter) habe keine Zahlungen mehr erhalten. Insoweit die Mittel der Gesellschaft entsprechend beschränkt gewesen seien und auch die übrigen wesentlichen Gläubiger zu diesem Zeitpunkt keine oder nur mehr sehr beschränkte Zahlungen erhalten hätten, könne insoweit nicht geschlossen werden, dass die Finanzverwaltung schlechter gestellt bzw. behandelt worden wäre als die übrigen Gläubiger. Hinsichtlich der übrigen Zeiträume dieser Abgabenart müssten noch weitere Erhebungen zum Sachverhalt abgestellt werden, die der Behörde vorgelegt würden. Allerdings würden die Feststellungen der Außenprüfung in diesem Zusammenhang bezweifelt werden.

Laut Bescheidbegründung würde die Lohnsteuer eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz der Gläubiger darstellen und könne insoweit nicht von der Haftungsinanspruchnahme abgesehen werden. Weiters werde ausgeführt, dass sich dieser Betrag aus der Möglichkeit der Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen errechnen würde.

Da die beiden Haftungsverpflichteten in die Details der im Rahmen bzw. in Folge der Insolvenz stattgefundenen Außenprüfung nicht bzw. nur am Rande eingebunden gewesen seien, seien sie auch zum Zeitpunkt der Einbringung dieser Beschwerde noch mit den Detailenerhebungen zum Sachverhalt befasst gewesen. Allerdings zeige eine oberflächliche Prüfung der Sachverhaltsfrage, dass von einer praktisch ganzjährigen und unbeschränkten privaten Nutzungsmöglichkeit im Jahr 2022 bzw. 2023 von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen für Mitarbeiter nicht die Rede sein könne. Im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens würden der Behörde noch entsprechende Nachweise vorgelegt, die zeigen würden, dass die der Nachforderung zugrundeliegenden Annahmen unrichtig seien.

Nach einem dargestellten Beispiel wurde darauf hingewiesen, dass im Rahmen des weiteren Verfahrens noch detailliertere Prüfungshandlungen angestellt werden müssten.

Im Rahmen eines größeren und naturgemäß turbulenten Insolvenzverfahrens seien nicht ausreichend Zeit und Ressourcen vorhanden gewesen, um im Detail die seitens der Behörde bei der damaligen Außenprüfung aufgeworfenen Fragen zu beantworten und aufzuklären. Insbesondere liege es in der Natur der Sache, dass der Masseverwalter als Führer des Verfahrens auf der Seite der Abgabepflichtigen einerseits in der Sache selbst zu wenig Zeit und Einblick habe, um hier entsprechend für Aufklärung zu sorgen und andererseits vermutlich auch nur beschränktes Interesse auf seiner Seite vorliege.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.06.2025** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In Zusammenhang mit der Haftung für Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen wurde ausgeführt, dass die Nichtabführung von Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger

gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden könne, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten. Bei der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG habe der Schuldner der Einkünfte aus im Inland ausgeübter Tätigkeit nur eine vom Empfänger der Einkünfte geschuldete Steuer gemäß § 100 Abs. 4 EStG einzubehalten und gemäß § 101 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen, sodass bei der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG genauso wie bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer der Gleichheitsgrundsatz nicht zum Tragen komme.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabeananspruch gegeben sei, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen sei (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN). Seien dagegen Bescheide über den Abgabeananspruch ergangen, könnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen seien nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (Judikaturnachweise bei Ellinger u.a., BAO, § 248, E 12, E 14 bis E 21). Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren bestehe unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabeananspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht habe oder nicht (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Dem Einwand, dass die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG zu Unrecht festgesetzt worden sei, sei entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen seien, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung daher verwehrt sei, die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Aufgrund dieser Gesetzbestimmung sowie der Tatsache, dass keine Beschwerde gem. § 248 BAO innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht worden sei, sei die angekündigte Nachreichung von Unterlagen im Zusammenhang mit weiteren Erhebungen zum Sachverhalt, entbehrlich.

In Zusammenhang mit der Haftung für Lohnsteuer führte das Finanzamt aus, dass die Ausführungen bezüglich des § 248 BAO sinngemäß gelten würden, sofern ein Steuerbescheid vorhanden sei (diesfalls L 2022).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, dürfe der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden könne. Werde dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der

Primärschuldnerin - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergäbe sich die schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13. März 1991, 90/13/0143) aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen würde, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstelle.

Die Geltendmachung einer Haftung sei in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasse auch das Ausmaß der Heranziehung der Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens. Dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Norm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei.

Mit Schriftsatz vom 24.07.2025 wurde die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Zur Sache wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Mit den **Berichten vom 23.12.2025** wurden die Beschwerdesachen *****Bf1***** und *****GF2***** betreffend dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde mit Hinweis auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung.

Am 15.05.2026 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die *****X***** GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom *****1***.2008** gegründet und unter der Firmenbuchnummer *****FNR***** im Firmenbuch erfasst.

Mit Beschluss des Landesgerichtes *****LG***** vom *****3***.2024** wurde das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes *****LG***** vom *****5***.2024** wurde die Bezeichnung von Sanierungs- in Konkursverfahren geändert.

Laut Punkt 5.3 des Gesellschaftsvertrages wurden die Beschwerdeführerin und *****GF2***** jeweils zu selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern bestellt und übten diese Funktion seit *****2***.2008** aus.

Das vom Finanzamt durchgeführte Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass in Zusammenhang mit der Befriedigung von Verbindlichkeiten das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt worden ist.

Mit den Bescheiden vom 27.02.2025 machte das Finanzamt die Haftung für ausstehende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin gegenüber der Beschwerdeführerin und gegenüber ***GF2*** im Ausmaß von 56.071,15 € geltend:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag [Euro]
Lohnsteuer	2022	15.01.2023	1.299,12
Lohnsteuer	01/2023	15.02.2023	1.864,04
Lohnsteuer	02/2023	15.03.2023	2.051,33
Lohnsteuer	05/2023	15.06.2023	2.248,11
Lohnsteuer	06/2023	15.07.2023	2.964,56
Lohnsteuer	07/2023	16.08.2023	2.175,10
Lohnsteuer	04/2024	15.05.2024	107,11
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	2019	15.01.2020	8.322,98
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	2020	15.01.2021	925,20
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	01/2023	15.02.2023	5.265,00
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	02/2023	15.03.2023	5.265,00
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	01/2024	15.02.2024	5.175,00
Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtig	02/2024	15.03.2024	18.408,60
Summe:			56.071,15

Die Lohnsteuer 2022 resultiert aus dem Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 vom 21.08.2024 in Folge der durchgeführten Außenprüfung. Die Lohnsteuerbeträge 2023 basieren auf Selbstberechnungen der Primärschuldnerin (Vorankmeldungen vom 15.02.2023, 16.3.2023, 15.06.2023, 20.07.2023, 16.08.2023). Die von der Beschwerdeführerin angesprochene KFZ-Nutzung von arbeitgebereigenen Fahrzeugen hatte auf die Höhe der Lohnsteuer 2023 keinen Einfluss.

Auch die haftungsgegenständliche Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wurde von der Primärschuldnerin berechnet und dem Finanzamt bekanntgegeben.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften zur Gänze am Abgabenkonto der Primärschuldnerin unberichtigt aus.

Das Finanzamt hat angenommen, dass es im Konkursverfahren zu einer Verteilungsquote von 10 % kommen wird und hat diesen Anteil von den haftungsrelevanten Abgaben in Abzug

gebracht. Demnach sind 90 % der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den seitens der Abgabenbehörde vorgelegten Akten sowie aus den vom BFG durchgeführten Abfragen im Abgabeninformationssystem und im Firmenbuch.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis des §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Zur Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin von ***2***.2008 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens deren Geschäftsführerin war. Ihr oblag es daher die abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin in diesem Zeitraum wahrzunehmen.

Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin reicht daher über den Zeitraum der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben von 15.01.2020 bis 15.05.2024.

Die Geschäftsverteilung unter mehreren Geschäftsführern ist zulässig. Jeder Geschäftsführer trägt für das ihm zugewiesene Arbeitsgebiet volle Verantwortung. Die (interne) Geschäftsverteilung befreit jedoch nicht von der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten.

Zur Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 26.08.2024, Ra 2021/13/0098). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Gegenständlich steht die objektive Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgaben bei der Primärschuldnerin grundsätzlich fest, da zunächst über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Sanierungsverfahren eröffnet wurde. Dieses wurde in der Folge in ein Konkursverfahren umbenannt.

Das Konkursverfahren ist noch nicht beendet. Es steht jedoch fest, dass die Quote, welche zur Ausschüttung gelangen wird, keinesfalls höher als 10 % sein wird. Es steht daher fest, dass 90 % der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde dagegen nichts vorgebracht.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass eine "Verböserung" (Erhöhung der Haftung hinsichtlich der einzelnen Abgaben auf den tatsächlichen prozentuellen Ausfall) im Beschwerdeverfahren nicht in Betracht kommt, da dies zu einer Rechtswidrigkeit der Entscheidung infolge Unzuständigkeit der erkennenden Behörde führen würde. Sache des erstinstanzlichen Verfahrens war es, die Haftung im Ausmaß von 90 % bestimmter Abgaben geltend zu machen. Würde das Bundesfinanzgericht darüber hinausgehend weitere prozentuelle Anteile dieser Abgaben in die Haftung einbeziehen, würde über Sache des erstinstanzlichen Bescheides hinausgegangen und der Beschwerdeführer insoweit erstmalig zur Haftung herangezogen. Damit würde eine Entscheidung getroffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; BFG 22.9.2015, RV/5100617/2012).

Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Abgabenrechtliche Pflichten sind etwa Informationspflichten, Abgabenzahlungspflicht, Auswahl- und Kontrollpflichten, Vorsorgepflicht, Überwachungspflicht, Abhilfepflicht (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren⁴ § 9 BAO, Tz 10, Stand 1.3.2025, rdb.at).

Betreffend die Haftung für die **Lohnsteuer** ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abfuhrpflichtige bei nicht ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer, die auszahlenden Löhne entsprechend zu kürzen und vom niedrigeren ausbezahlten Lohn die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen.

Daraus folgt, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen immer zur Gänze zu berechnen und abzuführen ist. Das Gleichbehandlungsgebot gilt für die Lohnsteuer nicht.

Wird die abzuführende Lohnsteuer nicht oder nicht zu Gänze entrichtet, liegt darin ein pflichtwidriges Verhalten der für die Abfuhr der Lohnsteuer verantwortlichen Person. Wird die Lohnsteuer bei der lohnsteuerpflichtigen Gesellschaft uneinbringlich, so haftet gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO der oder die im Gesetz genannte Vertreter/Vertreterin für den Steuerausfall (BFG vom 27.04.2015, RV/2100968/2014-RS1). Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und nicht an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Die Einwendungen gegen die Richtigkeit der Festsetzung der Lohnsteuer 2022 sind nur in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren zu klären (VwGH 03.03.2023, Ra 2020/13/0071), da diesbezüglich vom Finanzamt ein Bescheid (Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 vom 21.08.2024) erlassen wurde, der im gegenständlichen Haftungsverfahren Bindungswirkung entfaltet.

§ 248 BAO gilt auch, wenn ein Haftungsbescheid (für einen Lohnsteuerhaftungsbescheid vgl. VwGH vom 19. Mai 2016, Ra 2016/16/0029) der Haftung gemäß § 9 BAO vorangegangen ist. Für die behauptete Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung sieht § 248 BAO einen effektiven Rechtsschutz vor, der von der Revisionswerberin nicht genutzt wurde (VwGH 12.10.2022, Ra 2022/13/0092).

Was die Lohnsteuerbeträge das Jahr 2023 betreffend anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass die haftungsgegenständlichen Beträge (bei Berücksichtigung des Abschlages von 10 %) auf einer Selbstberechnung der Primärschuldnerin beruht. In Zusammenhang mit den Lohnsteuerbeträgen für das Jahr 2023 wurden vom Finanzamt keine Bescheide erlassen, insofern besteht auch keine Bindungswirkung. Es wäre an der beschwerdeführenden Partei gelegen, im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens allfällige Unrichtigkeiten an der eigenen Berechnung aufzuzeigen.

Es ist daher hinsichtlich der Lohnsteuer von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin auszugehen.

Betreffend **Einkommensteuer für beschränkt Steuerpflichtige** gilt Folgendes:

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt,

Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben.

Gemäß § 100 Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuerabzug bei Einkünften iSd § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vom Schuldner in jenem Zeitpunkt, in dem die Einkünfte dem Empfänger zufließen, vorzunehmen.

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

Gemäß § 101 Abs. 1 EStG 1988 hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates abzuführen (zur Verwendung des Wortes Schuldners vgl. Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 § 100 Tz 2 (Stand 1.1.2024, rdb.at), unter Schuldner nach § 101 Abs 1 EStG 1988 ist der Abzugsverpflichtete, somit der Schuldner der Einkünfte gemeint.).

Zusammengefasst bedeutet das, dass die Primärschuldnerin als Schuldnerin der Einkünfte die Verpflichtung traf, den Steuerabzug vorzunehmen und die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Beträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Die Verpflichtung der Beschwerdeführerin als zur Vertretung berufene Person gemäß § 80 Abs. 1 BAO zur Einbehaltung der Abzugsteuer und zur Abfuhr spätestens am 15. Tag nach Ablauf des jeweiligen Kalendermonats wurde durch § 99 ff EStG 1988 begründet, unabhängig von der Erlassung eines Haftungsbescheide nach § 100 Abs. 2 EStG 1988. Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr bestand somit schon während der Geschäftsführertätigkeit der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin hat ihre Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 verletzt und damit ihren abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter gemäß § 80 Abs. 1 BAO nicht entsprochen.

Verschulden

Bei der als Ausfallshaftung konzipierten Haftung handelt es sich um eine schadenersatz-ähnliche Verschuldenshaftung. Die Vertreter sollen herangezogen werden können, weil der Abgabengläubiger seinen Anspruch aus dem Abgabenschuldverhältnis infolge deren schuldhafter Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig einbringen kann. Sie sollen dem Abgabengläubiger den Abgabenausfall, damit den Schaden, den sie verschuldet haben, ausgleichen (VwGH 26.8.2024, Ra 2021/13/0098).

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war.

Haftungsbegründend ist die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten. Dass die Beschwerdeführerin die Pflicht, Abzugssteuern (Lohnsteuer und Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtiger Personen) einzubehalten und fristgerecht abzuführen, verletzt hat wurde bereits dargelegt.

Bereits im Erkenntnis 29.1.2004, 2000/15/0168, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: " Zu den ebenfalls von der Haftung betroffenen Lohnsteuerbeträgen ist außerdem darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinausgeht. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer - ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist."

Nach ständiger Rechtsprechung ist die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten. Jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten dar, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer ausreichen und auch abgeführt werden. Die Bestimmung stellt nicht auf jene Gründe ab, die dazu geführt haben, dass nicht die volle Lohnsteuer abgeführt wurde.

Fehlende finanzielle Mittel sind daher kein Entschuldigungsgrund für die Nichtentrichtung der Lohnsteuer.

Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, dass bei Fälligkeit der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger im Jahr 2024 (Fälligkeit am 15.02.2024 und 15.03.2024) aufgrund von Liquiditätsproblemen nicht entrichtet worden sei (Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ***4***.2024), so ist darauf hinzuweisen, dass in Zusammenhang mit den Abzugssteuern der Gleichbehandlungsgrundsatz keine Anwendung findet. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann bei Abzugssteuern die Nichtabfuhr der Abgaben nicht mit mangelnden finanziellen Mitteln gerechtfertigt werden.

Kausalzusammenhang

Die Pflichtverletzung muss ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134; VwGH vom 13.04.2005, 2002/13/0177).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Beschwerdeführerin konnte die Abgabenbehörde daher auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Von der beschwerdeführenden Partei wurde nichts dahingehend vorgebracht, weshalb die Haftung wegen ihrer persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Die Haftung darf nicht nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden, sondern auch darüber hinaus. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen. Aufgrund des Alters der Beschwerdeführerin (55 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen.

Auch der Grad des Verschuldens des Vertreters ist eines der Kriterien, die bei der Ausübung des Ermessens berücksichtigt werden können. Dass der Beschwerdeführerin aber ein besonders geringes Verschulden anzulasten wäre, kam im Verfahren nicht hervor und wurde auch nicht behauptet. (VwGH 4.12.2024, Ra 2021/13/0151)

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden der Beschwerdeführerin zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. In Hinblick auf das laufende Konkursverfahren Primärschuldnerin ist die Geltendmachung der Haftung hinsichtlich 90 % der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten die einzige Möglichkeit, für die Einbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben zu sorgen.

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

Die Möglichkeit der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin wurde der Abgabenbehörde durch den Umstand der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ***3***.2024 bekannt. Bereits mit Vorhalt vom 07.11.2024 wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass die Geltendmachung einer Haftung in Erwägung gezogen werde. Der Haftungsbescheid wurde am 27.02.2025 erlassen. Die Beendigung der Konkursverfahrens wurde gar nicht abgewartet und eine Quote von 10 % angenommen. Es liegt also kein Umstand vor, der im Rahmen der Ermessensübung zugunsten der Beschwerdeführerin zu würdigen wäre.

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern. Es liegt dabei im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner, an welchen der Gesamtschuldner, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (vgl. Ritz, BAO7, § 6 Tz 7).

Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Frage, ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß in Anspruch genommen wird, entsprechend zu begründen (VwGH 17.01.2024, Ro 2021/13/0019).

Da im vorliegenden Fall beide Geschäftsführer für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Agenden gleichermaßen verantwortlich waren, war auch die Heranziehung beider zur Haftung im gleichen Ausmaß sachgerecht. Darüber hinaus dient die Geltendmachung der Haftung gegenüber mehreren potenziell Haftungspflichtigen auch der Steigerung des zu erwartenden Einbringungserfolges dieser Maßnahme.

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 folgt der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes,

weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Mai 2026