

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 12. Dezember 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. November 2023 zu Steuernummer ***BF2StNr1***, mit dem die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***1*** GmbH in Liqu. im Ausmaß von 15.432,34 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2016	09.12.2016	08.08.2022	1.260,00
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2017	11.12.2017	08.08.2022	2.706,00
Kapitalertragsteuer (KA)	12/2018	15.02.2019	29.08.2022	2.871,00
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2019	09.12.2019	10.10.2022	2.871,00
Säumniszuschlag 1	2017	18.07.2018	08.08.2022	54,12
Säumniszuschlag 1	2019	16.10.2019	29.08.2022	57,42
Säumniszuschlag 1	2019	17.10.2022		57,42
Säumniszuschlag 1	2021	17.10.2022		52,63
Summe				9.929,59

Im Übrigen wird die Beschwerde 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. Sachverhalt

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 18.7.2013 wurde die Firma ***1*** GmbH (FN ***2***) gegründet.

Als Geschäftsführerin fungierte zunächst die Beschwerdeführerin, ab 21.7.2015 ihr mittlerweile verstorbener Ehegatte ***E***, und ab 19.1.2016 wieder die Beschwerdeführerin.

Nach den Eintragungen im Firmenbuch war bis Juli 2015 die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin, ab 21.7.2015 war ***E*** Alleingesellschafter, und ab 24.2.2018 kam diese Funktion ihrem Sohn ***S*** zu. Das Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von 10.000 € war stets nur zur Hälfte einbezahlt.

S hat mit Gesellschafterbeschluss vom 23.11.2021 die Auflösung der Gesellschaft und Überführung in die Liquidation beschlossen. Die Beschwerdeführerin wurde gleichzeitig als Geschäftsführerin abberufen und als selbständig vertretungsbefugte Liquidatorin bestellt.

Im Zuge einer bei der Gesellschaft durchgeführten Außenprüfung (Bericht vom 6.6.2018, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.5.2018) wurde festgestellt, dass die Gesellschaft eine näher bezeichnete Liegenschaft erworben und darauf ein Einfamilienhaus errichtet hat.

Am 1.3.2016 wurde zwischen der Gesellschaft und ***E*** ein Mietvertrag über näher bezeichnete Räumlichkeiten des Hauses abgeschlossen. Entgegen den Feststellungen im BP-Bericht war zu diesem Zeitpunkt nicht die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin der Gesellschaft, sondern ihr Ehegatte ***E***. Der Prüfer kam zum Schluss, dass das vereinbarte Mietentgelt nicht fremdüblich sei, und stellte eine KESt-pflichtige verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Mietentgelt und einem fremdüblichen Mietentgelt fest. Nach Ansicht des Prüfers war das Einfamilienhaus von der Gesellschaft nur zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses der ***Ehegatten*** errichtet worden.

Mit Bescheiden vom 6.6.2018 wurde die Gesellschaft gemäß § 95 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2016 in Höhe von 2.255,00 € und Kapitalertragsteuer 2017 in Höhe von 2.706,00 € herangezogen. Eine dagegen erhobene Beschwerde wurde in der am 22.6.2022 vor dem Bundesfinanzgericht stattgefundenen Verhandlung zurückgezogen,

woraufhin die Beschwerde mit Beschluss vom 22.6.2022, GZ. RV/5101698/2018, als gegenstandslos erklärt wurde.

Aber auch für die Folgejahre wurde die Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen, da die fremdunübliche Miete nie erhöht worden war. Ende 2021 wurde das Gebäude verkauft. Für die Jahre 2018 bis 2021 wurde die Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.871,00 € (2018), 2.871,00 € (2019), 2.871,00 € (2020) und 2.632,75 € (2021) herangezogen.

Im Zuge der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft gab die Beschwerdeführerin am 22.9.2022 an, dass auf einem näher bezeichneten Bankkonto ein Guthaben von 3.065,00 € bestehe. Ferner wurde ein Anspruch gegenüber Gesellschaftern aus nicht einbezahlten Stammeinlagen in Höhe von 5.000,00 € angegeben (Alleingesellschafter ist seit 24.2.2018 ihr Sohn). Auch in der beim Firmenbuchgericht eingereichten Liquidationsschlussbilanz zum 30.9.2022 wird ein Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von 3.023,54 € und die nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlage in Höhe von 5.000,00 € ausgewiesen.

Ungeachtet dessen ging das Finanzamt in einem an die Beschwerdeführerin gerichteten Haftungsvorhalt vom 28.12.2022 von der gänzlichen Uneinbringlichkeit des näher aufgegliederten Abgabenrückstandes in Höhe von 33.621,11 € bei der Gesellschaft aus. In diesem Abgabenrückstand waren auch die angeführten Kapitalertragsteuern der Jahre 2016 bis 2021 enthalten. Die Beschwerdeführerin wurde zum Nachweis der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel aufgefordert.

Nach Fristverlängerungsansuchen vom 25.1.2023 und 20.2.2023 wurde mit Eingabe des damaligen Rechtsvertreters vom 31.3.2023 lediglich mitgeteilt, dass von der Beschwerdeführerin „eine Haftung aufgrund Ungleichbehandlung abgelehnt“ werde. Im Fall der Einleitung des Haftungsverfahrens würden die Grundlagenbescheide bekämpft, „was wohl Jahre in Anspruch nehmen würde“. Die Beschwerdeführerin biete jedoch eine Einmalzahlung von 20 % an.

Mit Bescheid vom 20.11.2023 nahm das Finanzamt die Beschwerdeführerin gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgaben der primärschuldnerischen Gesellschaft in Anspruch und legte und legte Ablichtungen der Grundlagenbescheide bei:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Zahlungsfrist	Betrag
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2016	09.12.2016	08.08.2022	1.260,00
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2017	11.12.2017	08.08.2022	2.706,00
Kapitalertragsteuer (KA)	12/2018	15.02.2019	29.08.2022	2.871,00

Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2019	09.12.2019	10.10.2022	2.871,00
Kapitalertragsteuer (KA)	1-12/2020	09.12.2020	10.10.2022	2.871,00
Kapitalertragsteuer (KA)	1-11/2021	08.11.2021	10.10.2022	2.631,75
Säumniszuschlag 1	2017	18.07.2018	08.08.2022	54,12
Säumniszuschlag 1	2019	16.10.2019	29.08.2022	57,42
Säumniszuschlag 1	2019	17.10.2022		57,42
Säumniszuschlag 1	2021	17.10.2022		52,63
Summe				15.432,34

Aufgrund der seit 23.11.2021 stattfindenden Liquidation der Gesellschaft und den Angaben zu den wirtschaftlichen Verhältnissen am 22.9.2022 stehe „außer Streit“, dass die Abgaben infolge Vermögenslosigkeit bei der Primärschuldnerin uneinbringlich wären. Durch das Anbot einer 20 %-igen Abschlagszahlung sei die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht nachgewiesen worden. Im Übrigen sei die Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Die Beschwerdeführerin sei zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen alleinige Geschäftsführerin der Gesellschaft gewesen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 12.12.2023, in der die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführerin keine Pflichtverletzung vorzuwerfen sei. Sie habe nach Möglichkeit der finanziellen Situation der Gesellschaft die Abgaben geleistet und keine Ungleichbehandlung vorgenommen. Die Festsetzungsbescheide für die Kapitalertragssteuern für die Jahre 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 und 2021 seien inhaltlich unrichtig und rechtswidrig. Die Primärschuldnerin habe keine derartig hohen Abgabenverbindlichkeiten gehabt. Aufgrund dieser unrichtigen Bescheide könne die Beschwerdeführerin nicht zur Haftung herangezogen werden.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.9.2024 ab, und legte nochmals dar, dass die Kapitalertragsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen sei. Die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung sein nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem allfälligen Verfahren gemäß § 248 BAO zu erörtern.

Am 2.10.2024 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt, die am 28.4.2025 erfolgte.

In einem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.1.2026 wurden den Parteien die obigen Sachverhaltsfeststellungen zur Kenntnis gebracht und diese darauf hingewiesen, dass aufgrund des erwähnten Bankguthabens und der von der Gesellschaft bisher nicht eingeforderten ausstehenden Stammeinlage noch nicht von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin ausgegangen werden könne. Im Hinblick auf die Subsidiarität der Haftung sei eine solche auch nicht zulässig, soweit die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben und bei diesem eingebracht werden könne. Vorteilsempfänger aus den festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen war im gegenständlichen Fall der mittlerweile verstorbene Ehegatte der Beschwerdeführerin, ***E***, der geringere Mietentgelte an die Primärschuldnerin gezahlt hat, als fremdüblich gewesen wäre. Alleingesellschafter war ab 24.2.2018 zwar nicht mehr ***E***, sondern der Sohn der Beschwerdeführerin, was aber nichts an der weiter bestehenden Begünstigung des ***E*** änderte. Eine verdeckte Ausschüttung liegt auch dann vor, wenn nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person der Vorteilsempfänger ist, allerdings bleibt für steuerliche Zwecke der Gesellschafter Empfänger der verdeckten Ausschüttung (Doralt, EStG, § 27 Tz 41/1 mwN). Das bedeutet, dass ab 24.2.2018 steuerlich der Sohn des ***E***, ***S***, als Empfänger der Kapitalerträge zu werten ist, und daher ihm gegenüber eine Direktvorschreibung der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer (ab 2/2018) gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 möglich wäre. Schließlich wurde festgestellt, dass am 14.7.2023 bereits ein Guthaben in Höhe von 995,00 € vom Abgabenkonto der Beschwerdeführerin zur teilweisen Abdeckung der haftungsgegenständlichen KEST 2016 verwendet wurde.

Das Finanzamt teilte dazu in einer Stellungnahme vom 13.2.2026 mit, dass selbst bei Einbringlichkeit des Bankguthabens und der ausstehenden Stammeinlage sich an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuern nichts ändern würde, da diese Zahlungseingänge gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit anderen älteren rückständigen Abgaben der Primärschuldnerin (Umsatzsteuer 2015, Umsatzsteuer 2016 und Aussetzungszinsen 2022) zu verrechnen wären. Der Abgabenrückstand von 32.649,01 € gliedert sich auf wie folgt:

AA	Zeitraum	Fällig- keitstag	Zahlungs- frist	Nach- frist	Betrag
U	2015	15.02.16	05.08.22		4.844,56
U	2016	15.02.17	05.08.22		3.175,58
EZ	2022	05.08.22			2.264,35
KA	01-12/16	09.12.16	08.08.22		1.260,00
KA	01-12/17	11.12.17	08.08.22		2.706,00
SZA	2016	18.07.18	08.08.22		850,42
SZA	2017	18.07.18	08.08.22		63,51
SZA	2017	18.07.18	08.08.22		54,12
EZ	2022	08.08.22			294,02
U	2018	15.02.19	26.08.22		3.224,20
EZ	2022	26.08.22			124,56
EZ	2018	30.11.18	29.08.22		188,33
KA	12/18	15.02.19	29.08.22		2.871,00
SZA	2019	16.10.19	29.08.22		64,48

SZA	2019	16.10.19	29.08.22	57,42
EZ	2022	29.08.22		125,21
KA	01-12/19	09.12.19	10.10.22	2.871,00
KA	01-12/20	09.12.20	10.10.22	2.871,00
KA	01-11/21	08.11.21	10.10.22	2.631,75
SZA	2019	17.10.22		57,42
SZA	2021	17.10.22		52,63
U	2022	15.02.23	10.08.23	916,67
K	2022	10.08.23		750,00
EG	2026	05.02.26		323,18
BAL	2026	05.02.26		7,60

Eine Direktvorschreibung der KEST an den Alleingesellschafter ***S*** komme für die Jahre 2018 und 2019 aufgrund bereits eingetretener Verjährung nicht mehr in Betracht, werde aber für die Jahre 2020 und 2021 vorgenommen.

Der ehemalige Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin teilte am 18.2.2026 mit, dass inzwischen eine Direktvorschreibung der KEST 2020 und 2021 an deren Sohn ergangen sei. Ferner wurde unter näherer Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin und des Alleingesellschafters eine Einmalzahlung in Höhe von 6.386,54 € zur Beendigung des Beschwerdeverfahrens angeboten, mit der alle Forderungen des Finanzamtes gegen die Beschwerdeführerin und den Alleingesellschafter abgegolten sein sollten.

Dem Alleingesellschafter wurde mit Bescheiden vom 11.2.2026 die KEST 1-12/2020 und 1-11/2021 in Höhe von insgesamt 5.502,75 € gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorgeschrieben. Ein Teil dieser Abgabenschuld wurde bereits durch Verwendung des Guthabens in Höhe von 908,00 € aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2025 (Bescheid vom 16.3.2026) abgedeckt.

Der ehemalige Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin teilte dem Bundesfinanzgericht am 24.4.2026 mit, dass das Vollmachtsverhältnis aufgelöst sei, die Beschwerdeführerin von der Verhandlung verständigt sei und zu dieser erscheinen werde.

In der am 6.5.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung, an der neben der Beschwerdeführerin auch der Alleingesellschafter der Primärschuldnerin teilnahm, wurde das vom vormaligen Rechtsvertreter unterbreitete Abschlagszahlungsangebot wiederholt, dem seitens des Finanzamtes aber nicht zugestimmt wurde. Das Finanzamt hat ohnehin nur die Kapitalertragsteuern in den Haftungsbescheid aufgenommen, auf eine Geltendmachung der Haftung für die bei der Gesellschaft offenen übrigen Abgaben, insbesondere Umsatzsteuern, wurde verzichtet. Hinsichtlich dieser Abgaben wird auch keine Haftungsinanspruchnahme mehr erfolgen. Die Beschwerdeführerin verwies auf ihre Zahlungspflichten aus dem Einkommensteuerbescheid 2025 und die laufenden Einkommensteuervorauszahlungen 2026. Sowohl die Beschwerdeführerin als auch der Alleingesellschafter der Primärschuldnerin streben einen Abschluss der offenen Verfahren an, um die Firma der Gesellschaft nach

Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung durch das Finanzamt im Firmenbuch löschen zu können. Schließlich erklärt sich die Beschwerdeführerin mit einer teilweise stattgebenden Entscheidung (laut Spruch) einverstanden. Die dem Alleingesellschafter direkt vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern wird dieser entrichten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen der Verfahrensparteien, und den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

1) Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (Ritz, BAO⁸, § 9 Tz 4 und 5 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Die Primärschuldnerin übt seit Jahren keinerlei Geschäftstätigkeit mehr aus, befindet sich in Liquidation und soll nach Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung durch das Finanzamt im Firmenbuch gelöscht werden.

Im Beschluss vom wurden geringe Vermögenswerte der Primärschulderin (Bankguthaben 3.065,00 €, Forderung gegen den Alleingesellschafter auf Einzahlung der offenen Stammeinlage in Höhe von 5.000,00 €) aufgezeigt, die gegen eine gänzliche Uneinbringlichkeit bei der Gesellschaft sprachen. Andere verwertbare Vermögenswerte der Gesellschaft sind nicht mehr vorhanden.

Dem hielt das Finanzamt in der Stellungnahme vom 13.2.2026 zutreffend entgegen, dass bei erfolgreicher Pfändung dieser Forderungen der daraus erzielte Erlös mit anderen (älteren) und nicht haftungsgegenständlichen Abgabenschulden zu verrechnen wäre. Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Zahlungseingänge aus Pfändungen des Bankguthabens und der Forderung der Primärschuldnerin gegen den Alleingesellschafter auf Einzahlung der ausstehenden Stammeinlage sind daher mit den Umsatzsteuern 2015 und 2016 (Zahlungsfrist 5.8.2022) sowie den Aussetzungszinsen 2022 (Fälligkeitstag 5.8.2022) zu verrechnen und ändern nichts an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft.

Im Beschluss vom 28.1.2026 wurde darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die Subsidiarität der Vertreterhaftung der Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO nicht nur die Betreibung beim Primärschuldner voranzugehen hat, sondern auch die Geltendmachung anderer Schuldnerschaften oder Haftungen (Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO -Stoll Kommentar (Digital First) 2.12, § 9 BAO Rz 55). Demnach darf die Haftung nur subsidiär geltend gemacht werden, somit erst dann, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldners sowie bei außerhalb des § 9 BAO Haftenden eindeutig feststeht (VwGH 10.9.2020, Ra 2020/13/0048). Eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers ist daher unzulässig, wenn die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden kann, und solange die Uneinbringlichkeit bei diesem nicht feststeht (BFG 15.12.2021, RV/2100734/2021).

Daraufhin hat das Finanzamt am 11.2.2026 die Kapitalertragsteuern 1-12/2020 und 1-11/2021 in Höhe von insgesamt 5.502,75 € dem Alleingesellschafter der Gesellschaft gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorgeschrieben, und in der Begründung zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Kapitalertragsteuern damit der Abgabenschuldner und nicht ein Haftender (die Primärschuldnerin) zahlt. Ein Teil dieser Abgabenschuld wurde bereits durch Verwendung des

Guthabens in Höhe von 908,00 € aus der Veranlagung des Alleingeschafters zur Einkommensteuer 2025 (Bescheid vom 16.3.2026) abgedeckt.

Aufgrund der Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuern an den Gesellschafter und der voraussichtlichen Einbringlichkeit derselben bei diesem sind diese Abgaben aus der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin auszuscheiden.

2) Vertreterstellung

Die Beschwerdeführerin war ab 19.1.2016 Geschäftsführerin und ist seit 23.11.2021 als Liquidatorin der Gesellschaft bestellt. Sie war daher im haftungsrelevanten Zeitraum für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflicht der Gesellschaft verantwortlich.

3) Schuldhafte Pflichtverletzung

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§§ 95, 96 EStG 1988) haben unter der Sanktion des § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter der juristischen Person zu erfüllen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043 mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 95 Tz 3 letzter Absatz). Dies gilt auch für Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. z.B. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010). Gemäß § 96 Abs. 1 Zif. 1 EStG 1988 ist bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Zif. 1 und 2 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Verdeckte Ausschüttungen unterliegen ebenfalls der KEST gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (Jakom, EStG-Kommentar, § 93 Tz 13 mit Hinweis auf VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Da Gegenstand des Haftungsverfahrens nicht die der Beschwerdeführerin aus § 248 BAO offengestandene Bekämpfung der Kapitalertragsteuer ist, muss für das Haftungsverfahren von der Rechtsrichtigkeit deren Verschreibung ebenso prüfungslos ausgegangen werden, wie von der Rechtsrichtigkeit der ihrem Entstehen zugrunde gelegten verdeckten Gewinnausschüttung. Diese setzt zumindest bedingt vorsätzliches Handeln der Gesellschaftsorgane voraus (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181; vgl. auch VwGH 13.1.2021, Ra 2020/13/0104 mwN).

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden, er hat die Schulden in Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vielmehr im gleichen Verhältnis zu befriedigen. Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten allerdings für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer und auch für die Kapitalertragsteuer. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinaus. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 und § 95 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die jeweilige (Abzugs-)Steuer zur

Gänze zu entrichten ist (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010 mwN). Diese Pflicht hat die Beschwerdeführerin verletzt.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge gilt dagegen zwar der Gleichbehandlungsgrundsatz, die Beachtung desselben wurde hinsichtlich dieser (betragsmäßig unbedeutenden) Abgaben aber nicht dargelegt. Den Vertreter trifft im Haftungsverfahren nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (VwGH 28.4.2004, 99/14/0120).

4) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit

Die Haftungsinanspruchnahme setzt auch eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Eine später eingetretene Mittellosigkeit der Gesellschaft erweist sich insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall. Zudem spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156, mit Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049). Gründe, die gegen eine Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit sprechen würden, hat die Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt.

5) Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. 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 "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Dabei ist zu beachten, dass die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Diese kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig

erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Ein Teil der Haftungsschuld konnte durch Verwendung eines Guthabens am persönlichen Abgabenkonto der Beschwerdeführerin in Höhe von 995,00 € bereits eingebracht werden. Von der laut Spruch verbleibenden Haftungsschuld von 9.929,59 € ist daher nur mehr ein Betrag von 8.934,59 € zu entrichten. Die Einbringlichkeit der Haftungsschuld wurde in der am 6.5.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung festgestellt.

Der Grad des Verschuldens des Vertreters ist eines der Kriterien, die bei Ausübung des Ermessens berücksichtigt werden können (vgl. VwGH 15.9.1995, 93/17/0404). Da gegenständlichen nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber von zumindest bedingt vorsätzlichem Handeln im Hinblick auf die schuldhafte Pflichtverletzung auszugehen ist, bietet der Grad des Verschuldens keinen Grund für eine allfällige Herabsetzung der Haftungsschuld.

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 kann ein Umstand sein, 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 (vgl. VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Im gegenständlichen Fall war im oben zitierten, und mit Beschluss vom 22.6.2022, GZ. RV/5101698/2018, abgeschlossenen Beschwerdeverfahren der Primärschuldnerin eine Aussetzung der Einhebung unter anderem der Kapitalertragsteuern 2016 und 2017 bewilligt worden. Der Ablauf der Aussetzung wurde am 29.6.2022 verfügt, am 28.12.2022 erging der Haftungsvorhalt an die Beschwerdeführerin. Angesichts dessen kann der Umstand, dass die Entstehung der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden bereits geraume Zeit zurückliegt, zu keiner Herabsetzung der Haftungsschuld führen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 6. Mai 2026