

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Daniel Graschitz LL.M.(WU) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DAX WUTZLHOFFER UND PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH, Wienerstraße 8a Tür 2, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 5. Juni 2025 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Mai 2025 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. April 2026 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftung des Beschwerdeführers auf den Betrag von 65.458,09 Euro herabgesetzt. Die Aufgliederung der Abgaben findet sich am Ende der Entscheidungsgründe und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsvorhalt vom 15. Mai 2023 wurde ***Bf1*** (in der Folge „Beschwerdeführer“) über die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme für offene Abgabenschulden der ***Primärschuldnerin*** (in der Folge „Primärschuldnerin“) von der belangten Behörde in Kenntnis gesetzt und um Stellungnahme ersucht.

Der Beschwerdeführer beantwortete den Vorhalt mittels Schreiben vom 25. Mai 2023. Er führte aus, dass in den letzten drei Monaten vor Insolvenzeröffnung alle Gläubiger gleichbehandelt worden seien. Es seien nur mehr Zug-um-Zug Geschäfte abgewickelt worden, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes der Primärschuldnerin notwendig gewesen seien.

Mit Haftungsbescheid vom 7. Mai 2025 wurde der Beschwerdeführer für aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Höhe von EUR 78.433,94 in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 5. Juni 2025 Beschwerde. Begründend führte er aus, dass die Primärschuldnerin ab Ende Dezember 2022 zur Aufrechterhaltung des Betriebes ausschließlich Zug-um-Zug Geschäfte getätigt habe. Ab diesem Zeitraum seien weder Löhne noch Gehälter noch andere Gläubiger bezahlt worden und man habe sich ab Ende Dezember 2022 mit Sanierungsmaßnahmen auseinandergesetzt. Ab 1. Dezember 2022 seien die Zahlungen von Altforderungen eingestellt worden und seien keine Gläubiger bevorzugt worden. Insgesamt seien Forderungen in Höhe von EUR 1.259.377,00 beglichen worden, wobei an das Finanzamt EUR 223.218,00 bezahlt worden seien. Das Finanzamt sei somit mit einer Quote von 23 % gegenüber den übrigen Gläubigern (Quote 15 %) sogar bevorzugt worden. Die Lohnsteuer für ausbezahlte Gehälter sei abgeführt worden. Zum Nachweis über die durchgeführten Zahlungen übermittelte der Beschwerdeführer eine Aufstellung, aus der diverse Zahlungen der Primärschuldnerin für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 21. Februar 2023 ersichtlich seien.

Mittels Beschwerdeverentscheidung vom 7. Juli 2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen die abweisende Beschwerdeverentscheidung richtet sich der Vorlageantrag vom 18. Juni 2025. Es wurden nochmals die der Beschwerde bereits angeschlossenen Unterlagen übermittelt und – wie auch schon in der Beschwerde – der Antrag auf Zeugeneinvernahme des Beschwerdeführers und der steuerlichen Vertretung der Primärschuldnerin gestellt.

Mittels Vorhaltes vom 10. Februar 2026 wurde dem Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gläubigergleichbehandlung die Möglichkeit eingeräumt, zu seinen bisherigen Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag Stellung zu nehmen bzw diese zu ergänzen und zu konkretisieren. Dem Beschwerdeführer wurde mitgeteilt, dass aus den bisher vorgelegten Unterlagen für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar sei, welche Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin zum jeweiligen Fälligkeitstag ausgehaftet sind, welche Mittel der Primärschuldnerin an sich zum jeweiligen Fälligkeitstag zur Verfügung gestanden sind und welche Zahlungen jeweils wann geleistet wurden.

Der Beschwerdeführer antwortete auf den Vorhalt mittels Schreiben vom 3. März 2026. Zum Nachweis seiner Ausführungen übermittelte er diverse Kontoauszüge der Primärschuldnerin bei unterschiedlichen Banken für den betroffenen Zeitraum sowie nochmals die Aufstellung, aus der diverse Zahlungen der Primärschuldnerin für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 21. Februar 2023 ersichtlich seien. Die ergänzenden Unterlagen und Ausführungen des Beschwerdeführers wurden der belangten Behörde im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht.

Am 28. April 2026 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 30. Juni 2015 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom ***Datum 1*** wurde über die Primärschuldnerin ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom ***Datum 2*** wurde der Sanierungsplan angenommen. Die Insolvenzgläubiger erhielten gemäß dem Sanierungsplan eine Quote von 20 %. Mittels weiteren Beschlusses des Landesgerichts Wiener Neustadt vom ***Datum 3*** wurde das Insolvenzverfahren aufgehoben. Der Sanierungsplan vom ***Datum 2*** wurde bestätigt. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin steht somit im Ausmaß von 80 % fest.

Mit Haftungsbescheid vom 7. Mai 2025 wurde der Beschwerdeführer für folgende Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	10/2022	30.533,36
Umsatzsteuer	11/2022	22.770,00
Umsatzsteuer	12/2022	12.154,73
Lohnsteuer	12/2022	4.528,74
Dienstgeberbeitrag	12/2022	1.696,59
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/2022	165,32
Lohnsteuer	1/2023	4.707,68
Dienstgeberbeitrag	1/2023	1.700,58
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1/2023	176,94
Gesamt		78.433,94

Der Beschwerdeführer erbrachte keinen Nachweis über die gleichmäßige Verteilung der liquiden Mittel an die Gläubiger der Primärschuldnerin.

Für die Zeiträume 12/2022 und 1/2023 wurden durch die Primärschuldnerin keine Löhne und Gehälter an ihre Mitarbeiter ausbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Zum Sanierungsverfahren und der Vertreterfunktion des Beschwerdeführers

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung der Primärschuldnerin und der Geschäftsführerfunktion des Beschwerdeführers beruhen auf dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie auf den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Datenbankabfragen (Firmenbuch, Abgabekonto der Primärschuldnerin, Ediktsdatei).

Zur Gläubigergleichbehandlung

Der Beschwerdeführer legt zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung der Beschwerde vom 5. Juni 2025 das Anmeldeverzeichnis aus dem Sanierungsverfahren sowie eine Aufstellung mit dem Titel „Darstellung Zahlungsflüsse 01.12.2022 bis 21.02.2023 Primärschuldnerin“ bei. Diese Liste enthält die Spalten „Finanzamt“, „GKK“, „Gemeinde“, „Erste Bank“, „Lieferanten“ und „Mitarbeiter“. In der Spalte „Gesamt“ werden alle Zahlen der vorangegangenen Spalten addiert.

Gemäß den Beschriftungen der einzelnen Zeilen beinhaltet diese Liste die Zeilen „offener Betrag Insolvenz lt. Anmeldeverzeichnis angemeldet“, „zuzügl. bezahlten Beträgen“, „Gesamte Verbindlichkeiten inkl Aufwand BMGL“, „Bankstand 01.12.2022“, „Bankstand Insolvenzeröffnung“, „+ Rückzahlungen/-Ausweitungen Banken“ sowie „laufende Zahlungen“. Bei den „laufenden Zahlungen“ sind pro Spalte untereinander diverse Zahlen enthalten (in der Spalte „Lieferanten“ sind das insgesamt 84 Zeilen). Eine Beschreibung um welche Zahlen bzw Zahlungen es sich hierbei handelt, wann oder an wen diese Zahlungen geleistet wurden, beinhaltet die Aufstellung nicht.

Am Ende der Aufstellung ist noch die Zeile „Anteil“ enthalten, die in der Spalte „Finanzamt“ 23 %, in der Spalte „GKK“ 16 % und in der Spalte „Gesamt“ 15 % ausweist. Dieser Anteil soll darstellen, in welcher Höhe die jeweiligen Gläubiger im Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 21. Februar 2023 anteilmäßig befriedigt wurden. In den Spalten „Gemeinde“, „Erste Bank“, „Lieferanten“, „Mitarbeiter“ finden sich ohne Begründung keine derartigen Angaben.

Nachdem die Beschwerde mittels Beschwerdeentscheidung ua mit der Begründung abgewiesen wurde, dass ein Gläubigergleichbehandlungsnachweis nicht erbracht worden sei, wurde im Zuge des Vorlageantrages dieselbe Aufstellung erneut an die belangte Behörde übermittelt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lastet die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde – bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits zu entrichten

gewesen wäre – beim Vertreter. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erfolgen (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016). Der Vertreter muss darlegen, welche Verbindlichkeiten der GmbH aushaften, welche Mittel ihr an sich zur Verfügung gestanden sind und welche Zahlungen für sie jeweils geleistet wurden (VwGH 15.1.2024, Ra 2022/08/0009). Der zur Haftung herangezogene muss das Fehlen ausreichender Mittel nachweisen (vgl. ua VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0279).

Dabei obliegt dem Vertreter kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darlegung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrückung entgegenstanden (vgl. VwGH 4.4.1990, 89/13/0212; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259; zumindest „qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast“ nach VwGH 25.10.1996, 93/17/0280). Die Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, entbindet die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht allerdings nicht von jeglicher amtswegigen Ermittlungspflicht (vgl. VwGH 24.9.2002, 2002/16/0128; VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119; VwGH 13.4.2005, 2002/13/0177).

Ergeben sich etwa aus dem Akteninhalt Anhaltspunkte, die auf das Fehlen der Mittel zur Abgabentrückung hindeuten, begründen diese eine (amtswegige) Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 17.12.2002, 98/17/0250; VwGH 30.9.2004, 2003/16/0080; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Kommt der Vertreter seiner Obliegenheit nach, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Ermittlungspflicht der Behörde bzw. des Verwaltungsgerichtes, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter anzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. zB VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0010; VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220; VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067).

Das Bundesfinanzgericht hat im Rahmen seiner Ermittlungspflicht den Beschwerdeführer mittels Vorhaltes vom 10. Februar 2026 unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH aufgefordert, zur übermittelten Aufstellung „Darstellung Zahlungsflüsse 01.12.2022 bis 21.02.2023 Primärschulderin“ Stellung zu nehmen. Das Bundesfinanzgericht hat den Beschwerdeführer aufgefordert, die bisherigen Ausführungen zu erläutern und zu konkretisieren, weil für das Bundesfinanzgericht aus den bisher vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar ist, welche Verbindlichkeiten der Primärschulderin zum jeweiligen Fälligkeitstag ausgehaftet sind, welche Mittel der Primärschulderin an sich zum jeweiligen Fälligkeitstag zur Verfügung gestanden sind und welche Zahlungen jeweils wann geleistet wurden.

Der Beschwerdeführer beantwortet den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes am 3. März 2026, in dem er die Aufstellung „Darstellung Zahlungsflüsse 01.12.2022 bis 21.02.2023 Primärschulderin“ unverändert, und somit zum insgesamt dritten Mal in gleicher Form,

übermittelte. Der Vorhaltsbeantwortung unkommentiert angeschlossen waren noch Kontoauszüge für vier unterschiedliche Bankverbindungen der Primärschulderin für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 22. Februar 2023. Weiter Ausführungen, insbesondere eine Erläuterung der Aufstellung „Darstellung Zahlungsflüsse 01.12.2022 bis 21.02.2023 Primärschulderin“ enthielt die Beantwortung des Vorhaltes nicht.

Kommt der Haftende der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er nach der Rechtsprechung für die in Rede stehenden Abgabenschulden bereits zur Gänze (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Ungeachtet des Umstandes, dass der Beschwerdeführer der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes zur Konkretisierung seines Vorbringens nicht nachgekommen ist und daher schon aus diesem Grund eine Haftung des Beschwerdeführers bestehen würde, hat ein vom Bundesfinanzgericht durchgeführter Abgleich der Aufstellung „Darstellung Zahlungsflüsse 01.12.2022 bis 21.02.2023 Primärschulderin“ mit den übermittelten Kontoauszügen ergeben, dass die Aufstellung jedenfalls aus den folgenden Gründen unvollständig und widersprüchlich ist:

- Aus den vorliegenden Kontoauszügen ist ersichtlich, dass im Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 7. Februar 2023 vom Bankkonto ***Bank 1***, Barabhebungen in Höhe von zumindest 15.200,00 Euro vorgenommen wurden. Vom Bankkonto ***Bank 2*** wurden im Zeitraum 1. Februar 2023 bis 21. Februar 2023 gemäß den vorliegenden Kontoauszügen Barabhebungen in Höhe von zumindest 4.500,00 Euro vorgenommen. Die Barabhebungen belaufen in den meisten Fällen pro Abhebung auf 1.500 Euro.

Diese Barabhebungen sind in der übermittelten Aufstellung nicht enthalten. In der mündlichen Verhandlung konnte der Zweck der Barabhebungen und die Mittelverwendung vom Beschwerdeführer nicht aufgeklärt werden. Der Vertreter des Beschwerdeführers brachte lediglich vor, davon auszugehen ist, dass damit keine Altgläubiger bezahlt wurden, sondern allenfalls Zug-um-Zug Leistungen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aber nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug -um-Zug-Geschäften. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug Geschäfte zu erfassen (VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084). Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist es nicht relevant, ob geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Die zitierte

Rechtsprechung des VwGH wurde dem Beschwerdeführer im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10. Februar 2026 zur Kenntnis gebracht.

Ebenso hat der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung von der Gesellschaft getätigte Bargeschäfte zu beinhalten, weil eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Betriebsaufwendungen liegen kann (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189).

- Zusätzlich zu den Barzahlungen sind aus den Kontoauszügen der Bankkonten ***Bank 1*** und ***Bank 2*** für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 21. Februar 2023 weitere Zahlungen in Höhe von zumindest ca 85.000,00 Euro an Dritte ersichtlich, die in der vom Beschwerdeführer übermittelten Aufstellung zum Gleichbehandlungsnachweis nicht enthalten sind. Einen Grund, warum diese Zahlungen in der Aufstellung nicht enthalten sind, konnte der Beschwerdeführer bzw dessen Vertreter nicht nennen.
- Bei den Zahlungen an Lieferanten wird in der übermittelten Aufstellung ein Betrag von 41.400,00 Euro in Abzug gebracht. Über Frage des Richters, worum es sich bei diesen Betrag handle und dass durch Abzug dieses Betrages, die an die Lieferanten im Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 21. Februar 2023 geleisteten Zahlungen geringer dargestellt werden als diese tatsächlich sind, bringt der Vertreter des Beschwerdeführers lediglich vor, dass es sich hierbei um Zug-um-Zug Geschäfte handeln würde.

Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 28.4.2011, 2011/16/0084), wonach der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug Geschäfte zu erfassen hat, vermag diese Argumentation nicht zu überzeugen.

- In der vom Beschwerdeführer übermittelten Aufstellung, werden die Zahlungen an die Gemeinde mit 0,00 Euro angegeben, obwohl auf den übermittelten Kontoauszügen ersichtlich ist, dass zumindest am 15. Dezember 2022 Kommunalsteuer in Höhe von 3.524,57 Euro überwiesen wurde.
- Gemäß der vom Beschwerdeführer übermittelte Aufstellung weist die Primärschulderin per 1. Dezember 2022 Verbindlichkeiten gegenüber Banken in Höhe von 289.742,00 Euro sowie gemäß dem Anmeldeverzeichnis zum Sanierungsverfahren in Höhe von 401.302,00 Euro aus. Der Anstieg der Bankverbindlichkeiten beträgt somit 111.560,00 Euro. Weder kann die Höhe der Bankverbindlichkeiten vom Bundesfinanzgericht anhand der übermittelten Kontoauszüge zum 1. Dezember 2022 nachvollzogen werden, noch ist es für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, warum der Anstieg von Bankverbindlichkeiten – wie es der Beschwerdeführer in seiner Aufstellung macht – bei der rechnerschien

Ermittlung der Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Verbindlichkeiten an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, von den angeführten Zahlungen in Abzug zu bringen ist und sich dadurch bei Ermittlung der Quote zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirkt. Der Beschwerdeführer konnte die Herkunft der Zahlen und die Berechnung in der mündlichen Verhandlung nicht erläutern. Eine nachvollziehbare Bestimmung der Höhe der liquiden Mittel, die für eine Gleichbehandlungsrechnung erforderlich ist, war damit nicht möglich.

- Bei den Zahlungen an das Finanzamt und der Ermittlung der an das Finanzamt geleisteten Quote, werden Zahlungen für die Lohnsteuer 11/2022 in Höhe von 11.147,57 Euro berücksichtigt. Wie der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung zutreffend vorgebracht hat, gilt der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung allerdings nicht für die Lohnsteuer. Die übermittelte Aufstellung ist daher auch aus diesem Grund unrichtig und zu Gunsten des Beschwerdeführers dargestellt worden.

Dem Argument in der Beschwerde, dass an die gesamten Gläubiger eine Quote von 15% und an das Finanzamt eine Quote von 23% gezahlt worden sei und daher das Finanzamt im Vergleich zu den anderen Gläubigern sogar besser behandelt wurde, ist nicht zu folgen. Diese Quoten ergeben sich nur, weil die übermittelte Aufstellung jedenfalls aufgrund der oben angeführten Punkte unvollständig und widersprüchlich ist.

Damit der Haftungspflichtige seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung bei oder nach Fälligkeit der Abgabenschuld erforderlich (vgl. VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067). Konsequenterweise haftet er ansonsten für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.8.2016, Ra 2016/16/0063). Der Gläubigergleichbehandlungsnachweis ist somit entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers auch dann nicht erbracht, wenn man die übermittelte Aufstellung, um die bisher nicht beinhalteten Zahlungen ergänzt. Auch in diesem Fall können mangels weiterer Angaben die Anfangssaldi an Verbindlichkeiten und liquiden Mittel sowie sämtliche Zuwächse für die jeweiligen Zeiträume ab den Fälligkeitstagen nicht ermittelt werden.

Mit der alleinigen Vorlage von Kontoauszügen und einer offensichtlich unvollständigen Auflistung von Zahlungen für einen Gesamtzeitraum von 2,5 Monaten, ohne konkrete Datumsangaben, kommt der Haftungspflichtige seiner Obliegenheit nicht im ausreichenden Ausmaß nach.

Zur Nichtauszahlung von Löhnen und Gehältern für die Zeiträume 12/2022 und 1/2023

Für die Zeiträume 12/2022 und 1/2023 erfolgte durch die Primärschulderin jeweils die Meldung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, dass für diese Zeiträume keine Löhne und Gehälter mehr ausbezahlt wurden.

Dieses Vorbringen deckt sich mit dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Kontoblatt „Löhne und Gehälter“ aus dem ersichtlich ist, dass für die Zeiträume 12/2022 und 1/2023 keine Löhne und Gehälter mehr ausbezahlt wurden. Zwar konnte im Zuge der mündlichen Verhandlung vom Beschwerdeführer nicht erläutert werden, warum dennoch eine Meldung von Lohnabgaben für diese Zeiträume erfolgte. Dem vorgelegten Kontoblatt sowie den Kontoauszügen kann jedoch entnommen werden, dass es in diesen Zeiträumen zu keinen Lohn- und Gehaltsauszahlungen mehr gekommen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

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

Nach der Bestimmung des § 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 sie befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Eine Berechtigung zur Haftungsinanspruchnahme der gesetzlichen Vertreter besteht nur bei schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten. Eine besondere Verschuldensform ist nicht gefordert, sodass auch leichte Fahrlässigkeit schädlich sein kann (siehe bspw VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046).

3.1.1 Vertreterstellung des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer ist seit 30. Juni 2015 alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschulderin. Der Beschwerdeführer kommt daher als Haftungsschuldner gemäß §§ 9 iVm 80 BAO in Betracht.

3.1.2 Uneinbringlichkeit der vom Vertretenen geschuldeten Abgaben

Gegenüber der Primärschuldnerin bestehen die in den Sachverhaltsfeststellungen dargestellten Abgabennachforderungen.

Die Haftung gemäß § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082). Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO ist somit die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104, VwGH 23.3.2010, 2009/13/0094) stellt eine Restschuldbefreiung der Primärschuldnerin im Rahmen eines Zwangsausgleiches (nunmehr Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung) keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar, weshalb – wie im vorliegenden Fall – die rechtskräftige Bestätigung eines Sanierungsplanes der Primärschuldnerin der Geltendmachung der Haftung des Vertreters für den die Quote übersteigenden Teil der Abgabenschuldigkeiten nicht entgegensteht.

3.1.3 Zur schuldhaften Pflichtverletzung

Für die Inanspruchnahme des Haftenden nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Bestimmungen relevant (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Vertreters gehört es, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Verpflichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die jeweilige Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre (VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0082).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten gewesen wäre (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Die in den Sachverhaltsfeststellungen angeführten Abgaben wurden an ihren jeweiligen Fälligkeitstagen nicht entrichtet. Die Zahlungstermine sämtlicher dieser Abgaben fallen in den Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer Vertreter der Primärschuldnerin war.

Allerdings berechtigen nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist dabei nicht gefordert und ist daher auch leichte Fahrlässigkeit haftungsbegründend (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung

Nach der gefestigten Rechtsprechung des VwGH hat der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der

Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitstag zu erfolgen (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277). Der Vertreter erfährt somit nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224).

Der vom Beschwerdeführer unternommene Versuch zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises ist aus den dargelegten Gründen als gescheitert anzusehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes waren weitere Ermittlungen seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht vorzunehmen (VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078) zumal der Beschwerdeführer mit der mehrfachen Übermittlung einer offensichtlich unvollständigen und widersprüchlichen Aufstellung und der unkommentierten Übermittlung von Kontoauszügen den ihm nach der Rechtsprechung obliegenden Nachweispflichten im Haftungsverfahren nicht genügt. Es fällt auch nicht in den Aufgabenbereich des Bundesfinanzgerichtes, die Höhe etwaiger vorhandener liquider Mittel und die Höhe der tatsächlich an die Gläubiger vorgenommenen Zahlungen anhand von unkommentiert übermittelten Kontoauszügen zu ermitteln und den auf einer Aufstellung enthaltenen Zahlungen anhand von Kontoauszügen konkrete Datumsangaben zuzuordnen.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gilt allerdings nicht für die Lohnsteuer. Aus der Bestimmung des § 78 Abs 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, folgt, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs 1 BAO darstellt. § 78 EStG 1988 verpflichtet den Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung, also im Zeitpunkt des Zuflusses an den Arbeitnehmer, Lohnsteuer einzubehalten. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (Jakom/*Ebner* EStG, 2026, § 78 Rz 1).

Zufluss von Arbeitslohn ist in jenem Zeitpunkt gegeben, in dem der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich darüber verfügen kann. Nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der in einem Kalendermonat ausbezahlten Arbeitslöhne einzubehalten. Als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gilt gemäß § 122 Abs 8 WKG die Bemessungsgrundlage nach § 41 FLAG 1967.

Mangels Auszahlung bzw eines Zuflusses von Löhnen und Gehältern bestand für die Primärschuldnerin keine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 12/2022 und 1/2023 und ist der Haftungsbescheid daher insoweit rechtswidrig. Die bloße Meldung der Abgaben löst keine Verpflichtung zur Abfuhr der Abgaben und in weiterer Folge keine Haftung aus. Die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers erfolgte daher im Ausmaß von insgesamt 12.975,85 Euro zu Unrecht.

3.1.4 Kausalität

Eine Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Haftenden und dem Abgabenausfall voraus. Wenn der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenerichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf davon ausgegangen werden, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben ursächlich war (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Wegen der festgestellten schuldhaften Pflichtverletzung des Beschwerdeführers und weil keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, ist von einer Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit auszugehen.

3.1.5 Zum Ermessen

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Wie bei allen Ermessensentscheidungen hat sich die Ermessensübung insbesondere am Zweck der Norm und an den in im § 20 BAO genannten Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu orientieren. Dem Begriff der „Billigkeit“ ist die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung des „öffentlichen Anliegens an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Da die streitgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin unstrittig nicht einbringlich sind, dient die Geltendmachung der Haftung beim Beschwerdeführer dem öffentlichen Interesse an der Sicherung und Einbringung der Abgabenschulden. Die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers ist vor diesem Hintergrund zweckmäßig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein großer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der

Abgaben bei der Primärschulderin und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme der Haftung ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung und ihrer Ermessensübung nicht außer Acht betrachten darf. Für die Beurteilung der Dauer, ist der jeweils spätere Zeitpunkt maßgeblich. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessens 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 (VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156).

Die streitgegenständlichen Abgabenschulden sind (frühestens) im Oktober 2022 entstanden. Die Uneinbringlichkeit stand im Mai 2023 fest. Zwischen dem Zeitpunkt zu dem die Uneinbringlichkeit feststand und der Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers mit Haftungsbescheid vom 7. Mai 2025 sind somit zwei Jahre vergangen. Dabei handelt es sich nicht um einen langen Zeitabstand, der im Rahmen der Ermessensübung zugunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen wäre.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, dass die Haftungsinanspruchnahme für ihn existenzbedrohend sei, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach selbst eine Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Haftenden – auch in Zusammenhang mit der Ermessensübung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht, zumal es eine allfällige Uneinbringlichkeit beim Haftenden auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Die Inanspruchnahme der Haftung in Ausübung des Ermessens ist mit dem derzeitigen, im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vorhandenen Vermögen nicht begrenzt (VwGH 9.11.2011, 2011/16/0070). Selbst der Umstand, dass eine Haftungsschuld letztlich nur zum Teil eingebracht werden kann, steht deren (ungekürzten) Geltendmachung nicht entgegen (BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011).

3.1.6 Zum Ausmaß der Haftung

Die Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist und noch nicht durch Entrichtung erloschen ist. Auch im Rechtsmittelverfahren ist zu berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld zwischenzeitig - allenfalls teilweise - durch andere Personen als den Haftungspflichtigen entrichtet wurde (VwGH 8.9.2020, Ra 2020/13/0029).

Der gesamte Haftungsbetrag haftet nach wie vor aus. Sämtliche haftungsrelevanten Abgaben wurden somit bis dato nicht entrichtet.

3.1.7 Zum Beweisantrag des Beschwerdeführers

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben.

Beweisanträge, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, brauchen die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht nicht zu entsprechen.

Beweisanträge, die nur pauschal zum Beweis für das gesamte Vorbringen gestellt werden, entsprechen nicht dem Erfordernis der konkreten Bezeichnung des Beweisthemas, das durch das Beweismittel erwiesen werden soll (VwGH 13.12.2019, Ra 2019/02/0004; VwGH 4.8.2022, Ra 2022/13/0070 Rz 23). Wenn das von der Partei im Beweisantrag genannte Beweisthema unbestimmt ist, dann ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Unterlassung einer Beweisaufnahme kein Verfahrensmangel gelegen (VwGH 15.2.2021, Ra 2019/17/0125).

Da der in der Beschwerde gestellte Antrag auf „*Einvernahme von ***Bf1*** sowie ***Steuerberater Primärschulderin*** zum Beweis für das obige Vorbringen*“ und der im Vorlageantrag wiederholte Beweisantrag auf „*Einvernahme von ***Bf1*** sowie ***Steuerberater Primärschulderin*** [weil] der Steuerberater naturgemäß sämtliche Unterlagen zur Verfügung [hat] und auch entsprechend Auskunft erteilen [kann]*“ lediglich pauschal zum Beweis für das gesamte Vorbringen erstattet wurden und somit nicht erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen erwiesen werden sollen, brauchte das Bundesfinanzgericht diesen Beweisanträgen nicht zu entsprechen (zB VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; VwGH 4.8.2022, Ra 2022/13/0070).

Im Übrigen kann eine physische Person in eigener Sache, nicht aber als Zeuge vernommen werden (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 169 Anm Rz 4). Dem Beschwerdeführer wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ausreichend Möglichkeit zur Erstattung und Konkretisierung seines Vorbringens eingeräumt.

Insgesamt war der Beschwerde aber teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern. Die Haftung des Beschwerdeführers wird auf den Betrag von 65.458,09 Euro herabgesetzt, der sich wie folgt zusammensetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	10/2022	30.533,36
Umsatzsteuer	11/2022	22.770,00
Umsatzsteuer	12/2022	12.154,73
Gesamt		65.458,09

3.1.8 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 ist bei der Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die Feststellung, dass für die Zeiträume Dezember 2022 und Jänner 2023 keine Löhne und Gehälter mehr ausbezahlt wurden, ist Ausfluss der freien Beweiswürdigung.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die Revision unzulässig ist.

Wien, am 1. Juli 2026