



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger und den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des B, vertreten durch die Cerha Hempel Rechtsanwälte GmbH in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. September 2025, Zl. RV/3100046/2017, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO,

I. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird, soweit sie sich auf die Haftung betreffend Normverbrauchsabgabe 2009 und KFZ-Steuer 2009 bezieht, zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:

Im übrigen Umfang wird das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.446,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber war im Zeitraum vom 17. Dezember 1998 bis zum 20. Dezember 2010 Geschäftsführer der MS GmbH (Primärschuldnerin). Mit Beschluss vom August 2014 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom Februar 2021 mangels Kostendeckung aufgehoben; die MS GmbH wurde in der Folge wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht.
- 2 Das Finanzamt zog den Revisionswerber mit Bescheid vom 13. Juli 2016 gemäß § 9 BAO zur Haftung für diverse Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin heran.





- 3 Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung abgewiesen, woraufhin der Revisionswerber einen Vorlageantrag stellte.
- 4 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab. Es stellte fest, dass die in die Haftung einbezogenen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin mit Haftungsbescheiden vom 26. Februar 2015 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 und mit Abgabenbescheiden vom 26. Februar 2015 hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe 2009 und der Kraftfahrzeugsteuer 2009 vorgeschrieben worden seien.
- 5 Der Bescheid vom 1. August 2014 betreffend Umsatzsteuer 2009 sei mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. Februar 2021 auf der Grundlage von § 206 Abs. 1 lit. b BAO mangels Durchsetzbarkeit der Forderung gegenüber der Primärschuldnerin aufgehoben worden. Der diesbezügliche Abgabenanspruch sei daher mit dem hier bekämpften Haftungsbescheid geltend gemacht worden. In den diesbezüglichen Rechnungen über sogenannte Sponsoren-Pakete sei die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden. Die Umsätze seien in der Folge jedoch nicht in dieser Höhe in die Steuererklärung aufgenommen worden, sondern um die (hauptsächlich) an den Verein SO weitergeleiteten Beträge gekürzt worden, welche als „Erlösschmälerung“ verbucht worden seien.
- 6 Die Abgaben seien infolge der Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung und der erfolgten Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Auch die mit Haftungsbescheid der Primärschuldnerin vorgeschriebene Körperschaftsteuer (gemeint wohl: Kapitalertragsteuer) erweise sich als uneinbringlich, weil die Empfänger der Kapitalerträge in der Schweiz ansässig seien und mit der Schweiz kein diesbezügliches Vollstreckungsabkommen bestehe.
- 7 Zur Umsatzsteuer 2009 führte das Bundesfinanzgericht aus, in den Rechnungen über die so genannten Sponsoren-Pakete sei die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden. Die Umsatzsteuer werde daher bereits auf Grund der Rechnung geschuldet. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob es sich zumindest teilweise um steuerfreie Spenden gehandelt habe. Soweit die

==



Saldierung der Erlöse mit der Weitergabe eines Teiles der vereinnahmten Beträge damit zu rechtfertigen versucht werde, dass es sich dabei um Erlösschmälerungen handle, werde übersehen, dass bei einem Tätigwerden „im eigenen Namen“ die gesamten Erlöse als Betriebseinnahmen zu erfassen seien und es sich bei den weitergegebenen Beträgen (die betriebliche Veranlassung vorausgesetzt) um gesondert zu erfassende Betriebsausgaben handle. Ein Handeln im fremden Namen und/oder auf fremde Rechnung sei nicht anzunehmen, weil die Primärschuldnerin laut der vertraglichen Vereinbarung dem Verein nur einen Teilbetrag je verkauftes Sponsoren-Paket geschuldet habe und für die Dienstleistung dem Verein keine Kosten hätten entstehen sollen. Von den Geschäftsführern sei eine Umstellung des Konzeptes, dass die Primärschuldnerin die Gelder als Spenden im Namen und auf Rechnung der Vereine einheben und für die Vermittlungstätigkeit dem Verein eine Rechnung stelle, nicht gewollt gewesen.

- 8 Die Voraussetzungen für ein Absehen von der angedachten Rechnungsberichtigung lägen nicht vor (§ 11 Abs. 12 UStG 1994), weil es sich bei den weitergegebenen Beträgen nicht um Erlösschmälerungen, wie sie etwa Skonti, Rabatte, Boni etc. wären, handle. Es sei keine Minderung des Entgelts gegenüber den Käufern der Sponsoren-Pakete erfolgt. Bei der gegebenen Sachlage bestehe daher eine nachzuerhebende Umsatzsteuerschuld im Ausmaß des auf die vorgenommene Erlösschmälerung entfallenden Betrages.
- 9 Hinsichtlich der Haftung für die Kapitalertragsteuer lege das Bundesfinanzgericht dar, dass es sich bei der Haftung nach § 9 BAO um eine Ausfallhaftung handle. Es könne dem Revisionswerber im gegenständlichen Fall aber nicht gefolgt werden, dass hinsichtlich der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer (Abzugssteuer) keine Uneinbringlichkeit vorliege. Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Diese Voraussetzung sei im Revisionsfall gegeben. Mit dem Vorbringen, dass die Kapitalertragsteuer (auch) den Empfängern der Kapitalerträge hätte vorgeschrieben werden müssen, übersehe der Revisionswerber, dass mit der Schweiz kein diesbezügliches Vollstreckungsabkommen bestehe und daher die bescheidmäßige Festsetzung



mit Haftungsbescheid gegenüber dem Abzugsverpflichteten im Hinblick auf die Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO als ermessenskonform zu betrachten sei. Allfällige nicht berücksichtigte Befreiungen beträfen die Höhe der Abgabe und wären daher in einem Verfahren nach § 248 BAO zu relevieren gewesen. Ein allfälliger Erstattungsanspruch wäre gesondert zu beantragen und dann in diesem Verfahren zu prüfen gewesen.

- 10 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe.
- 11 Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht könne die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen seien aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei. Auch die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten entbinde den Vertreter einer juristischen Person nicht von seinen Pflichten. Sie könne ihn aber entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren abgabenrechtlich relevante Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die (vermeintliche) Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise habe informieren lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorlägen.
- 12 Soweit der Revisionswerber sich darauf berufe, einen Steuerberater mit den Umsatzsteuervoranmeldungen und den Umsatzsteuerjahreserklärungen beauftragt zu haben, dem der Sachverhalt umfassend bekannt sei, sei dem entgegenzuhalten, dass die Buchführung im eigenen Bereich durch die M GmbH, Deutschland, erfolgt sei und dem Revisionswerber als Geschäftsführer hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der vereinnahmten Umsatzsteuer aus eigenem Zweifel an der Richtigkeit der Vorgangsweise



hätten kommen müssen. Zum einen habe der steuerliche Vertreter bereits vor Jahren vorgeschlagen, die Vorgangsweise dahingehend zu ändern, die Gelder (Spenden) im Namen und auf Rechnung der Vereine einzuheben und für die Vermittlungstätigkeit dem Verein eine Rechnung zu stellen. Dieser Vorschlag sei mit dem Hinweis auf die Praxis in der Schweiz und in Deutschland abgelehnt worden. Zum anderen hätte der Geschäftsführer auch von sich aus erkennen müssen, dass die den Käufern der Sponsoren-Pakete verrechneten Umsatzsteuerbeträge in dieser Höhe auch an das Finanzamt abzuführen seien, sowie dass die Weitergabe der vereinnahmten Gelder keine Erlösschmälerung (wie etwa Rabatte, Skonti, Boni etc.) im Verhältnis zu den Käufern darstellen könnten. Das den Käufern verrechnete Entgelt sei nicht gemindert worden. Nicht zuletzt hätte dem Revisionswerber auch auffallen müssen, dass die Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug in voller Höhe hätten geltend machen können, dem aber bei der gewählten Vorgangsweise ein geringerer Betrag an abzuführender Umsatzsteuer gegenübergestanden sei. Unter diesen Umständen hätte der Revisionswerber selbst oder über den Steuerberater über die Richtigkeit der beibehaltenen Vorgangsweise beim jeweils zuständigen Finanzamt - zu Nachweiszwecken schriftlich - entsprechende Erkundigungen einholen müssen.

- 13 Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer vermöge der Revisionswerber mit seiner Verantwortung (Einhaltung der Verträge, kein Vorliegen von Scheinrechnungen, abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets nachgekommen, durch den Masseverwalter geführtes diesbezügliches Zivilverfahren) ebenfalls kein fehlendes Verschulden aufzuzeigen. Zur Prüfung, ob die Einwendungen, die sich gegen das Bestehen des Abgabenanspruchs richteten, berechtigt seien, stehe einem Haftungspflichtigen das Beschwerdeverfahren nach § 248 BAO zur Verfügung. Ein darüber hinaus gehendes Vorbringen, dem das Nichtvorliegen eines Verschuldens zu entnehmen wäre, sei nicht erstattet worden. Betreffend die Normverbrauchsabgabe und die Kraftfahrzeugsteuer sei überhaupt kein Vorbringen hinsichtlich des Verschuldens erstattet worden. Das Bundesfinanzgericht habe daher insgesamt von einem haftungsrelevanten Verschulden auszugehen.



- 14 Die Kausalität der Pflichtverletzung sei bereits deshalb als gegeben anzusehen, weil im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit keine entsprechende Selbstbemessung vorgenommen und keine Steuererklärungen abgegeben worden seien. Nach dem Vorbringen des Revisionswerbers habe es zu diesen Zeitpunkten keine Liquiditätsprobleme gegeben und hätten die Abgaben demgemäß entrichtet werden können. Die Unrichtigkeit bzw. das Fehlen von Erklärungen sei daher kausal für den nunmehrigen Abgabenausfall.
- 15 Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Im Revisionsfall komme eine Unbilligkeit infolge eines langen Zeitabstandes zwischen dem Entstehen des Abgabenanspruches und der Festsetzung der Abgaben nicht zum Tragen, weil es die Geschäftsführer unterlassen hätten, zeitgerecht richtige Abgabenerklärungen einzureichen, und daher die Festsetzung der Abgaben erst nach den entsprechenden Feststellungen der Betriebsprüfung hätte vorgenommen werden können. Das Verfahren zur Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO sei nach Bekanntgabe der Masseunzulänglichkeit im November 2015 zeitnah durch einen Vorhalt im Jänner 2016 erfolgt. Eine Säumigkeit oder eine lange Untätigkeit der Abgabenbehörde bei der Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Revisionswerber liege somit nicht vor.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zur ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe die Rechtslage im Hinblick auf das Erfordernis der Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung verkannt. Wenn es die Ansicht vertrete, Einwände gegen die Abgabenschuld würden keine Rolle für die Entscheidung über die Haftung spielen, verkenne es grob die Rechtslage, dass die Haftung eine entstandene Abgabenschuld und die Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht des Geschäftsführers voraussetze. Wenn eine Erklärungspflicht vom Bestand einer Abgabenschuld abhängt, hänge auch die Haftung vom Bestand der Abgabenschuld ab. Das Bundesfinanzgericht habe alleine aus dem



Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid nicht nur auf den Bestand der Abgabenschuld, sondern auch auf eine schuldhafte Pflichtverletzung geschlossen. Es seien damit keine ausreichenden Feststellungen zur schuldhaften Pflichtverletzung getroffen worden. Warum ein Geschäftsführer dafür haften solle, eine Kapitalertragsteuer nicht entrichtet zu haben, die gar nicht geschuldet werde, erschließe sich nicht.

- 17 Das Bundesfinanzgericht habe zudem die Rechtslage im Hinblick auf das Erfordernis der objektiven Uneinbringlichkeit verkannt. Es stütze diese alleine darauf, dass die Kapitalertragsteuer der insolventen GmbH zur Haftung vorgeschrieben worden sei, und beurteile die Frage, ob die Abgabe vom eigentlichen Abgabenschuldner einbringlich wäre, als nicht relevant. Wenn das Bundesfinanzgericht die Ansicht vertrete, dass eine Vorschreibung an den Abgabenschuldner mangels Vollstreckungsabkommens mit der Schweiz nicht notwendig gewesen wäre und die Festsetzung gegenüber dem Abzugsverpflichteten ermessenskonform gewesen sei, verwechsle es die Frage, wem die Abgaben vorgeschrieben werden könnten und welches Ermessen das Finanzamt dabei habe, mit der Frage, ob eine Abgabe objektiv uneinbringlich sei. Das Finanzamt habe die Abgabe der insolventen GmbH anstatt dem nicht insolventen Abgabenschuldner vorgeschrieben. Uneinbringlichkeit gemäß § 9 BAO lasse sich rechtlich nicht allein aus dem Fehlen eines Vollstreckungsabkommens ableiten. Ein solches Abkommen sei lediglich ein Gesichtspunkt unter mehreren. Es hätte Feststellungen zu potentiellen Verstrickungsobjekten, zu internationalem Vermögen, der Lebenssituation der Schuldner, zu etwaiger Inlands- oder Drittstaatsvollstreckbarkeit sowie zu möglichen Alternativen der Anspruchsdurchsetzung einschließlich der unmittelbaren Vorschreibung an die Steuerschuldner nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 bedurft. Weil das Finanzamt die Abgaben der insolventen GmbH statt dem Abgabenschuldner vorgeschrieben habe, sei dies kausal für den behaupteten Abgabenausfall gewesen und nicht eine behauptete Pflichtverletzung.

- 18 In eventu stelle es einen schweren Begründungsmangel dar, die objektive Uneinbringlichkeit auf das Fehlen eines Vollstreckungsabkommens zu stützen.



Es sei unerörtert geblieben, warum Vollstreckungsmaßnahmen im konkreten Einzelfall gegenüber den Gesellschaftern als Steuerschuldnern der Kapitalertragsteuer erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos gewesen wären. Es fehle jede Feststellung zu in- oder ausländischen Vermögenswerten, zum Aufenthalt, zu Zustellungsmöglichkeiten; mangels Feststellungen zum Vermögen des Abgabenschuldners stehe überhaupt nicht fest, wo Vollstreckungsmaßnahmen überhaupt erfolgen hätten können, mangels Vorschreibung an den Schuldner stehe nicht fest, dass solche Maßnahmen notwendig gewesen wären.

19 Das Bundesfinanzgericht habe der „Rechtsbelehrung“ des Steuerberaters im Rahmen seiner Rechtsberatung keine Bedeutung beigemessen, womit es von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen sei. Dass es keine Feststellungen zur Rechtsbelehrung durch den Steuerberater gegeben habe, begründe einen schweren Verfahrensmangel und eine unschlüssige Beweiswürdigung.

20 Des Weiteren macht die Revision diverse Fehler in der Verfahrensführung geltend.

21 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung nicht erstattet wurde, erwogen:

Zu I.:

22 Die Revision enthält kein Zulässigkeitsvorbringen zur Haftung betreffend Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer.

23 Die Revision war daher insoweit in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Zu II.:

24 Die Revision ist betreffend Haftung hinsichtlich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer zulässig und begründet.



- 25 Der Revisionswerber macht zunächst geltend, das Bundesfinanzgericht hätte Einwände gegen die Abgabenschuld betreffend die Kapitalertragsteuer berücksichtigen müssen.
- 26 Geht einem Haftungsbescheid nach § 9 BAO ein Abgabenbescheid - oder betreffend Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer ein Haftungsbescheid - voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid (Haftungsbescheid) zu halten. Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115; 22.3.2022, Ra 2020/13/0100; jeweils mwN).
- 27 Im Revisionsfall ist der Haftungsinanspruchnahme ein KEST-Haftungsbescheid vorangegangen. Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht waren daher daran gebunden und hatten von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen. Einwendungen gegen die Abgabenschuld können nur in einer Beschwerde durch die Primärschuldnerin gegen den KEST-Haftungsbescheid oder in einer Beschwerde gemäß § 248 BAO durch den Haftungspflichtigen geltend gemacht werden.
- 28 Die Revision bringt weiters vor, das Bundesfinanzgericht habe keine ausreichenden Feststellungen zur schuldhaften Pflichtverletzung getroffen.
- 29 Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Vertreter darzutun hat, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen ist. Zudem spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (vgl. VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156, mwN). Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016, mwN).





- 30 Wenn die Revision dazu vorbringt, es sei unverständlich, wieso ein Geschäftsführer dafür haften solle, eine Kapitalertragsteuer nicht entrichtet zu haben, die gar nicht geschuldet werde, so stellt dies keine solche Darlegung der Gründe dar, sondern nur einen Einwand gegen die Abgabenschuld, die im Haftungsverfahren bei Vorliegen eines vorangegangenen KEST-Haftungsbescheides nicht geltend gemacht werden kann. Wenn die Revision wiederholt releviert, das Bundesfinanzgericht habe keine Feststellungen zur schuldhaften Pflichtverletzung getroffen, so legt sie einerseits nicht dar, welche Feststellungen das Bundesfinanzgericht hätte treffen müssen, um von keinem Verschulden des Revisionswerbers auszugehen, andererseits übersieht sie, dass es am Revisionswerber gelegen wäre, die Gründe für das fehlende Verschulden anzuführen.
- 31 Wenn die Revision weiters vorbringt, die Pflichtverletzung des Revisionswerbers wäre nicht kausal für den Abgabenausfall gewesen, sondern der Umstand, dass das Finanzamt die Abgaben der insolventen Primärschuldnerin vorgeschrieben habe, so verkennt sie, dass die Pflichtverletzung des Revisionswerbers darin bestanden hatte, dass er nicht im Zeitpunkt der Zuwendung der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorschriftsmäßig einbehalten und keine Abgabenerklärung abgegeben hat. Die Revision macht selbst geltend, dass zu diesem Zeitpunkt noch ausreichende Mittel in der Primärschuldnerin vorhanden gewesen wären.
- 32 Die Revision wendet sich auch gegen die Beurteilung, dass die Abgaben uneinbringlich seien.
- 33 Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (vgl. VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123; 29.6.1999, 99/14/0117). Die Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. VwGH 26.5.2004, 99/14/0218, mwN).
- 34 Die Haftung für die Kapitalertragsteuer wurde mit KEST-Haftungsbescheid gegenüber der MS GmbH geltend gemacht und wäre daher von dieser zu





entrichten gewesen. Aufgrund des Konkurses und der Löschung wegen Vermögenslosigkeit steht die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin fest. Wenn die Revision vorbringt, die Abgabe wäre nicht uneinbringlich gewesen, weil sie auch den Empfängern der Kapitalerträge hätte vorgeschrieben werden können, so übersieht sie, dass es bei der Uneinbringlichkeit nach § 9 BAO - zumindest bei einem vorher ergangenen Abgaben- oder Haftungsbescheid - darauf ankommt, ob die Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist. Das Vorbringen, dass der MS GmbH die Abgabe nicht im Haftungswege hätte vorgeschrieben werden dürfen, weil die MS GmbH bereits insolvent gewesen sei, kann nur in einem Verfahren gemäß § 248 BAO gegen den KESt-Haftungsbescheid eingewendet werden.

35 Der Revisionswerber bringt schließlich vor, er habe bei seinem Steuerberater Erkundigungen eingeholt und auf dessen Auskünfte vertraut. Das Bundesfinanzgericht habe sich damit nicht ausreichend auseinandergesetzt und den Steuerberater nicht dazu befragt. Mit diesem Vorbringen ist die Revision im Recht.

36 Geht einem Haftungsbescheid nach § 9 BAO ein Abgabenbescheid (oder etwa wie hier betreffend Kapitalertragsteuer ein Haftungsbescheid) voran, so ist bei der Verschuldensprüfung - wie bereits ausgeführt - von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Ein Rechtsirrtum oder das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann aber die Annahme eines Verschuldens auch in einem solchen Fall ausschließen. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird aber durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargetan. Das Risiko des Rechtsirrtums trägt auch der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (vgl. zu alldem VwGH 25.4.2019, Ra 2019/13/0029).

37 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt der bloße Umstand, einen Steuerberater mit den steuerlichen Agenden der Gesellschaft betraut zu haben, ein Verschulden des Geschäftsführers der Gesellschaft an der Uneinbringlichkeit der Abgaben der Gesellschaft nicht aus. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle



abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise hat informieren lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorgelegen wären (vgl. VwGH 25.4.2019, Ra 2019/13/0009, mwN).

- 38 Der Revisionswerber hat im Haftungsverfahren vorgetragen, dass er hinsichtlich der Kapitalertragsteuer dem Steuerberater die Konzepte dargelegt und dieser die Vorgehensweise für in Ordnung befunden habe. Er hat somit nicht nur unsubstantiiertes Vorbringen dazu erstattet, auf die Auskünfte des Steuerberaters vertraut zu haben. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer finden sich dazu keinerlei diesbezügliche Erwägungen im angefochtenen Erkenntnis, weshalb das Erkenntnis insoweit schon deswegen mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet ist. Aus welchem Grund von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen wurde, die in weiterer Folge in der Erlassung des KEST-Haftungsbescheides bei der Primärschuldnerin und der Haftung des Revisionswerbers resultierte, ergibt sich nicht aus dem angefochtenen Erkenntnis, sodass vom Verwaltungsgerichtshof nicht beurteilt werden kann, ob allenfalls eine mögliche falsche rechtliche Beratung oder andere Umstände zur Vorschreibung der Kapitalertragsteuer geführt haben.
- 39 Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde im Verfahren wiederholt vorgetragen, dass dem Steuerberater alle relevanten Umstände des Falles geschildert worden seien und der Steuerberater 15 Jahre lang die Abgabenerklärungen der Primärschuldnerin verfasst hatte. Zudem befinden sich im Verwaltungsakt einige Unterlagen, die nicht ausschließen lassen, dass der Steuerberater von einer falschen Rechtsansicht ausgegangen war.
- 40 Dazu finden sich zwar Erwägungen des Bundesfinanzgerichts, allerdings ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht hinreichend erkennbar, worauf es seine Beurteilung gestützt hat. Insbesondere hat das Bundesfinanzgericht nicht ausreichend begründet, wieso es davon ausgegangen ist, dass dem





Revisionswerber hätte auffallen müssen, dass die gewählte Vorgehensweise unrichtig gewesen ist.

- 41 Auch die Beiziehung eines Steuerberaters schließt (unter den oben genannten näheren Voraussetzungen) ein Verschulden des Geschäftsführers nur dann aus, wenn keine eigene Fehlhandlung des Vertreters vorgelegen ist. Dazu ist zu berücksichtigen, dass objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038, mwN). Zur Sorgfalt eines ordnungsgemäßen Geschäftsleiters, der (auch) für abgabenrechtliche Belange zuständig ist, gehört es, sich wenigstens in einem Mindestmaß mit den für seinen Unternehmensbereich relevanten Abgaben auseinanderzusetzen. Wäre aber unter Anwendung dieser gebotenen Sorgfalt für einen Geschäftsführer erkennbar, dass eine Rechtsauskunft eines beigezogenen Steuerberaters (auch nach Darlegung des vollständigen Sachverhalts) unrichtig ist, wäre es geboten, ergänzend eine Auskunft der zuständigen Behörde einzuholen.
- 42 Eine derartige Beurteilung setzt aber voraus, dass konkret festgestellt wird, welchen Sachverhalt der Revisionswerber dem Steuerberater mitgeteilt hat, welche konkreten Auskünfte der Steuerberater dem Revisionswerber erteilt hat, wie der Steuerberater allenfalls diese Auskünfte begründet hat und inwieweit sich der Revisionswerber mit den für seinen Unternehmensbereich relevanten Abgaben auseinandergesetzt hat. Derartige Feststellungen können dem angefochtenen Erkenntnis nicht entnommen werden.
- 43 Wenn das Bundesfinanzgericht darlegt, dass der Steuerberater der Primärschuldnerin schon vor Jahren zu einer anderen Vorgehensweise geraten habe und damit ersichtlich sei, dass Zweifel an der Richtigkeit der Vorgangsweise hätten aufkommen müssen, so liegt aber im Verwaltungsakt ein Schreiben des Steuerberaters aus dem Jahr 2012 ein, in dem dieser ausführte, dass dieser Vorschlag nichts mit der Steuer zu tun gehabt habe. Sollte das Bundesfinanzgericht dem keinen Glauben schenken wollen, dann hätte es dies entsprechend würdigen und begründen müssen.



- 44 Das Bundesfinanzgericht wird daher zu den genannten Themen - gegebenenfalls unter Vernehmung des Steuerberaters - Ermittlungen anzustellen, Feststellungen zu treffen und näher zu begründen haben, wieso es davon ausgeht, dass der Revisionswerber die notwendige Sorgfalt vermissen ließ.
- 45 Das angefochtene Erkenntnis war daher hinsichtlich Haftung betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.
- 46 Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.
- 47 Die beantragte mündliche Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 und Z 3 VwGG entfallen.

W i e n , am 25. Juni 2026

