

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Christian Lang, Ballgasse 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 29.05.2015, Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden der G-1 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

In Beantwortung eines Haftungsvorhaltes vom 23.09.2014 teilte der Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass ab Oktober 2014 umfangreiche Gespräche und Verhandlungen mit dem Finanzamt geführt worden seien, um einen Vergleich herbeizuführen. Bis zur Konkurseröffnung der G-1 seien laufend Teilzahlungen geleistet worden, dies so lange, als dem Geschäftsführer Mittel hierfür zur Verfügung gestanden seien.

Er sei selbständig und führe Sicherheitsdienstleistungen im kleinen Rahmen durch. Eine Geltendmachung des gesamten möglichen Haftungsbetrages würde ihn in die Zahlungsunfähigkeit treiben und wäre ein neuerliches Insolvenzverfahren unausweichlich. Die ab Beginn seiner selbständigen Tätigkeit angefallenen Steuern, Gebühren und Abgaben seien pünktlich geleistet worden.

Wie bereits telefonisch mit dem Finanzamt besprochen worden sei, sei der Bf. bereit, einen Betrag von € 20.000,00 bis längstens 31.12.2016 zu bezahlen. Dies unter der Voraussetzung, dass nach Eingang des genannten Betrages der Restbetrag nachgesehen bzw. der Abgabenrückstand der GmbH verglichen und bereinigt sei.

Die Finanzierung des angebotenen Betrages werde mit Hilfe von Verwandten, die ihm Unterstützung zugesagt hätten, erfolgen. Ergänzend gebe er bekannt, dass mit der

NÖ Gebietskrankenkasse ebenfalls eine Einigung habe getroffen werden können, die diesbezügliche Korrespondenz liege dem Finanzamt bereits vor. Der Bf. stelle daher den Antrag, das Finanzamt möge den Vergleichsbetrag mit € 20.000,00, zahlbar bis längstens 31.12.2016, festsetzen.

Mit Bescheid vom 29.05.2015 wurde der Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 82.757,79 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2006	17.324,78	15.01.2007
Dienstgeberbeitrag	2006	5.171,57	15.01.2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	482,68	15.01.2007
Lohnsteuer	2007	44.941,18	15.01.2008
Dienstgeberbeitrag	2007	5.973,99	15.01.2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	557,59	15.01.2008
Pfändungsgebühren	2009	955,43	12.08.2009
Barauslagenersatz	2009	0,55	12.08.2009
Stundungszinsen	2009	294,46	17.08.2009
Säumniszuschlag 1	2009	51,76	17.08.2009
Umsatzsteuer	11/2010	4.709,04	17.01.2011
Säumniszuschlag 1	2010	220,68	17.02.2011
Säumniszuschlag 1	2011	54,75	16.03.2011
Säumniszuschlag 2	2011	87,96	16.06.2011
Säumniszuschlag 3	2011	87,96	19.09.2011
Körperschaftsteuer	01-03/2012	437,00	15.02.2012
Säumniszuschlag 1	2012	138,58	16.04.2012
Körperschaftsteuer	07-09/2012	437,00	16.08.2012
Pfändungsgebühren	2012	830,21	28.11.2012
Barauslagen	2012	0,62	28.11.2012

Dieser Abgabenrückstand sei bei der Gesellschaft uneinbringlich. Die Uneinbringlichkeit stehe aufgrund der Konkursaufhebung nach Schlussverteilung gemäß § 139 Insolvenzordnung fest.

Gemäß § 80 Abs. 1 Bundesabgabenordnung sei der Bf. als deren Geschäftsführer verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mitteln entrichtet würden. Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, müsse der Geschäftsführer die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden.

Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung heranzuziehende Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Werde der Nachweis, dass die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern nicht schlechter behandelt worden sei, vom Geschäftsführer nicht erbracht, dürfe die Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung annehmen.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Da der Nachweis im Sinne des Vorhaltes vom 23. September 2014, dass der Bf. ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht erbracht worden sei, müsse davon ausgegangen werden, dass der Abgabenrückstand durch sein offenbar schuldhaftes Verhalten nicht entrichtet worden sei. Aus diesem Grunde habe die Haftung gegen ihn geltend gemacht werden müssen.

In der dagegen am 27.07.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass die Haftung des Geschäftsführers gemäß § 80 BAO grundsätzlich ein pflichtwidriges Verhalten des Geschäftsführers und den dadurch erwirkten Einnahmeausfall der Abgabenbehörde zur Voraussetzung habe (6 Ob 231/11f). Die Haftung nach § 80 BAO sei einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet, sodass die für das Zivilrecht geltenden Schadenersatzregelungen auch im Abgabenverfahren anzuwenden seien.

Im gegenständlichen Fall liege auch keine schuldhaftige Verletzung der im § 9 BAO geforderten Pflichten eines Geschäftsführers vor. Solange nämlich Mittel zur Verfügung gestanden seien, seien Zahlungen geleistet worden, wobei das Finanzamt dadurch keinesfalls benachteiligt, sondern eher sogar bevorzugt worden sei. Dies vor allem deshalb, da die laufende Automatik bis zur Konkurseröffnung geleistet worden sei.

Selbst der Vorhalt, dass die Nichtbezahlung der Lohnsteuer schon eine abgabenpflichtige Verletzung darstelle, gehe schon deshalb ins Leere, da die Zahlungen an die Mitarbeiter geleistet worden seien und der Rückstand an Lohnsteuer erst durch die Prüfung 2009 festgestellt worden sei.

Erst als der Abgabepflichtige erkannt habe, dass Überweisungen nicht mehr möglich gewesen seien, sei am D-2 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden. Zahlungen an das Finanzamt seien bis 18.04.2013 geleistet worden.

Die Erlassung des hier bekämpften Haftungsbescheides gegen den „Abgabepflichtigen“ (*gemeint wohl: Haftungspflichtigen*) sei daher rechtswidrig erfolgt.

Mit Schreiben vom 12.04.2016 ersuchte das Finanzamt den Bf. um nachstehende Ergänzung:

Für das Haftungsverfahren sei es entscheidend, ob der Geschäftsführer bei Fälligkeit der Abgabenverbindlichkeiten Mittel zur Bezahlung zur Verfügung gehabt habe. Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, müsse der Geschäftsführer die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwenden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern könne sich nicht nur bei Abzahlung bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Bezahlung neuer Materialien oder laufender Ausgaben (z.B. Strom). Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass die Abgabenbehörde bei der Mittelverteilung nicht benachteiligt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßiger Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Zum Vorbringen, dass der Rückstand an Lohnsteuer erst durch eine Prüfung im Jahr 2009 festgestellt worden sei, sei zu bemerken, dass sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Geschäftsführer die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, danach bestimme, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften

zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt worden sei.

Im Sinne dieser Ausführungen werde der Bf. ersucht, für den Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten entstanden seien, eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich sei, wie hoch die an den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhanden gewesenenen Mittel, die jeweiligen Verbindlichkeiten und die jeweiligen Zahlungen gewesen seien. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben werde um Vorlage geeigneter Unterlagen gebeten.

In Beantwortung des Vorhaltes führte der Bf. in seiner Stellungnahme vom 03.05.2016 aus:

Vorweg sei festzuhalten, dass der weitaus überwiegende Teil der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabeforderungen die Jahre 2006 und 2007 betreffe. Weiters sei festzuhalten, dass der Vertreter der Abgabenschuldnerin erst 2009 erstmals davon Kenntnis erlangt habe, dass jene Zahlungen an dritte Personen, die unter dem Titel „Fremdleistungen“ verbucht gewesen seien, in Wahrheit an Mitarbeiter der späteren Gemeinschuldnerin geleistet worden seien.

In den Jahren 2006 und 2007 sei der Vertreter der späteren Gemeinschuldnerin davon ausgegangen, dass die Zahlungsempfänger keineswegs unselbständig Erwerbstätige im Sinne des Abgabenrechtes seien.

Es sei ihm daher auch zum damaligen Zeitpunkt (2006, 2007) nicht möglich gewesen, die auf die jeweiligen Entschädigungsbeträge entfallende Lohnsteuer einzubehalten, da er - wie dargelegt nicht von einer lohnsteuerpflichtigen Tätigkeit, sondern vielmehr von einer Fremdleistung ausgegangen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung (unter anderem VwGH 24.10.2000, 95/14/0090) hafte der Vertreter - also der Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin - nicht für sämtliche Abgabenschulden der Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ in § 9 BAO eindeutig ergebe - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben bestehe.

Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und hafte der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt habe, so erstrecke sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörden mehr erlangt hätten, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hätten.

Im vorliegenden Fall sei zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) dem Vertreter der späteren Gemeinschuldnerin gar nicht bewusst gewesen, dass hier ein lohnsteuerpflichtiges Beschäftigungsverhältnis überhaupt vorliege.

Der Vertreter der späteren Gemeinschuldnerin habe somit nicht einmal die theoretische Möglichkeit gehabt, in den Jahren 2006 bzw. 2007 für eine anteilmäßige Befriedigung der Forderung an die Abgabenbehörden zu sorgen, zumal ihm erst im Jahr 2009 durch die Betriebsprüfung erstmals bewusst geworden sei, dass steuerpflichtige Dienstverhältnisse vorgelegen seien.

Insoweit daher seitens der Abgabenbehörde darauf verwiesen werde, dass die Lohnsteuer (nicht jedoch die übrigen Lohnabgaben) eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß § 78 Abs. 3 EStG bilde, so sei dem zu erwidern, dass in den Jahren 2006 und 2007 dem Vertreter der Gemeinschuldnerin gar nicht habe bewusst sein können, dass Lohnsteuer für die betroffenen Personen abzuführen bzw. überhaupt lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnisse vorlägen.

Da nach ständiger Rechtsprechung die Haftungsinanspruchnahme die Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall voraussetze und überdies die Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit geführt haben müsse, bestehe im vorliegenden Fall schon deshalb keine Haftung des Vertreters, da dieser in den Zeiträumen 2006 und 2007 guten Glaubens davon ausgegangen sei, dass überhaupt keine Lohnsteuer abzuführen sei.

Diese Ansicht des Vertreters der Gemeinschuldnerin habe zumindest in den Jahren 2006 und 2007 eine vertretbare Rechtsansicht dargestellt, sodass es schon an einer schuldhaften Pflichtverletzung generell mangle.

Wäre nämlich die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so bestehe grundsätzlich keine Haftung (*Reeger/Stoll*, BAO § 9, Tz 6).

Das Beschwerdevorbringen werde daher im vorliegenden Falle vollinhaltlich aufrechterhalten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.05.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt:

Es stehe außer Streit, dass der Bf. Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei und zum Kreis der in § 80 Bundesabgabenordnung genannten Vertreter zähle, die zur Haftung herangezogen werden könnten.

Unbestritten sei weiters, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers nachzuweisen, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe.

Reichten die Mittel zur Befriedigung aller Gläubiger nicht aus, habe der Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller fälligen Verbindlichkeiten verwendet würden. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger beziehe sich auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Der Vertreter dürfe hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern könne sich nicht nur bei Abzahlung bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Bezahlung neuer Materialien oder laufender Ausgaben (z.B. Strom, Miete). Dem Vertreter obliege der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Gelingt der Nachweis der Gleichbehandlung nicht, so könne die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden.

Den Vertreter treffe im Haftungsverfahren eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast. Pauschale Behauptungen, dass die Abgabenbehörde bei der Mittelverteilung nicht benachteiligt worden sei, seien mangels jeder zahlenmäßiger Festlegung zu unkonkret, um der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Vertreters an der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes Rechnung zu tragen. Deutliche Anhaltspunkte für eine gänzliche Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben ergäben sich keine, zumal laut Aktenlage bis Konkurseröffnung laufend Umsätze erzielt worden seien, woraus geschlossen werden könne, dass Mittel zur zumindest anteiligen Abgabentrachtung vorhanden gewesen seien.

Eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für die Lohnsteuer. Betreffend die Lohnsteuer sei die abgabenrechtlich relevante Pflichtverletzung schon gemäß § 78 Abs. 3 Einkommensteuergesetz gegeben. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und seien sie anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben für die Jahre 2006 und 2007 sei zu beachten, dass die sich aus den Bescheiden vom 28.04.2009 ergebenden Nachforderungen bereits am 15.01.2007 (Lohnabgaben 2006) und 15.01.2008 (Lohnabgaben 2007) fällig gewesen seien. Diese Fälligkeit ergebe sich aus der Bestimmung des § 79 Abs. 1 Einkommensteuergesetz.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt worden seien. Auf die mit einer bescheidmäßigen Festsetzung verbundene Nachfrist im Sinne des § 210 Abs. 4 Bundesabgabenordnung komme es im Haftungsverfahren nicht an, entscheidend sei der Fälligkeitstermin.

Festzuhalten sei weiters, dass im Haftungsverfahren die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden sei. Nur wenn, was im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht der Fall sei, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangehe, bestehe eine solche Bindung nicht.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 04.05.2016 werde ausgeführt, dass dem Bf. zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld (Lohnabgaben 2006 und 2007) nicht bewusst gewesen sei, dass im gegenständlichen Fall ein lohnsteuerpflichtiges Beschäftigungsverhältnis vorliege. Er sei daher in den Zeiträumen 2006 und 2007 in gutem Glauben davon ausgegangen, dass überhaupt keine Lohnabgaben abzuführen seien.

Dazu sei festzuhalten, dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektive fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit anzurechnen seien, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum werde durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargetan. Nähere Ausführungen dazu, aus welchen Gründen der Bf. zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben der vertretbaren Rechtsansicht sein habe können, es lägen keine diesen Abgaben unterliegenden Dienstverhältnisse vor, seien nicht erfolgt. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass ein ausnahmsweiser entschuldbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre.

Da der Nachweis, dass der Bf. ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben zu sorgen, nicht habe erbracht werden können, müsse angenommen werden, dass der Abgabenrückstand durch sein offenbar schuldhaftes Verhalten nicht entrichtet worden sei. Im Falle einer schuldhaften Pflichtverletzung spreche nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung.

Aufgrund des Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 14.06.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass ihm im vorliegenden Fall gar nicht habe bewusst sein können, dass ein lohnsteuerpflichtiges Beschäftigungsverhältnis überhaupt vorliege. Von einer schuldhaften Pflichtverletzung, welche für die Herbeiführung einer Kausalität betreffend den Abgabenausfall vorauszusetzen sei, könne somit keine Rede sein.

Mit Schreiben vom 29.05.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe und Nachweis, ob und bei wem er zur Rechtsfrage, ob bei den Mitarbeitern lohnsteuerpflichtige Tätigkeiten oder Fremdleistungen vorgelegen seien, Erkundigungen eingeholt habe bzw. wie er zu seiner Rechtsansicht gelangt sei.

Zu seinem Vorbringen, dass mit der NÖ Gebietskrankenkasse eine Einigung erzielt worden sei, weshalb er auch dem Finanzamt einen Vergleichsbetrag von € 20.000,00 angeboten habe, wurde ersucht bekanntzugeben und nachzuweisen, wie viele Gläubiger der Gesellschaft an ihn Haftungsansprüche mit welchen Beträgen angemeldet und welche auf wie viel ihm gegenüber verzichtet hätten.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bf. mit Schreiben vom 03.07.2019 zur Frage, warum er damals als Geschäftsführer von einer Fremdleistung ausgegangen sei, mit, dass sein damaliger Steuerberater, Herr P-1, ihn und die Firma insgesamt falsch beraten und seine Einwände der Abrechnung der Mitarbeiter ignoriert gehabt habe. Selbst mit dem Steuerprüfer habe er Meinungsverschiedenheiten gehabt.

Lediglich die Finanzbehörde und die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse seien Gläubiger gewesen, wobei mit der NÖGKK eine Einigung erzielt und diese auch eingehalten worden sei.

Für den Firmenkredit, den er im Dezember 2012 mit der RAIKA Hainburg abgeschlossen habe, sei er gerade in Verhandlung, da er um eine Abschlagszahlung ersucht habe, weil er seit acht Jahren monatlich € 600,00 pünktlich zurückgezahlt, aber bis jetzt eigentlich nur die Zinsen bedient habe.

Mit Schreiben vom 17.07.2019 legte der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bf., Steuerberater P-2, einen Auszug der NÖGKK aus 2011, aus dem die Höhe des Prüfungsergebnisses von fast € 107.000,00 (mit Zinsen) hervorgehe. Den Bericht habe er nicht mehr gefunden.

Außerdem gab er die Kontaktdaten des früheren Steuerberaters P-1 bekannt.

Mit Schreiben vom 18.07.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die NÖGKK um Bestätigung und Vorlage des vom Bf. angesprochenen Vergleiches.

Mit weiterem Schreiben vom 18.07.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht Herrn P-1 um Bekanntgabe, welche Auskünfte er dem Bf. im Zusammenhang mit der Einstufung der Tätigkeit der Mitarbeiter als selbstständige Werk- oder nichtselbstständige Arbeitsverhältnisse erteilt habe und wie er zu seiner Rechtsansicht gelangt sei.

Die NÖGKK gab mit Schreiben vom 25.07.2017 bekannt, dass in der Haftungssache des Bf. hinsichtlich offener Sozialversicherungsbeiträge der GmbH der Haftungsbetrag mittels Beschwerdeentscheidung vom 20.02.2015 auf € 12.000,00 abgeändert worden sei. Da der letzte Teilbetrag von € 4.000,00 per 17.03.2016 entrichtet worden sei, habe die Geschäftsführerhaftung als erledigt betrachtet werden können.

In Beantwortung des Auskunftersuchens widersprach der frühere Steuerberater P-1 mit Schreiben vom 26.08.2019 der Behauptung des Bf., dass er ihn falsch beraten hätte.

Er habe den Bf. vor der Einstellung der ersten Auftrag- bzw. Dienstnehmer in mehreren Gesprächen auf die Unterschiede zwischen „echten“ und „freien“ Dienstnehmern bzw. „neuen Selbstständigen“ hingewiesen. Besonders ausführlich sei besprochen worden, dass nur dann ein „neuer Selbstständiger“ vorliege, wenn dieser auch eigene Betriebsmittel für seine Tätigkeit verwende. Der Bf. habe ihm gegenüber darauf hingewiesen, dass bei vielen seiner Mitarbeiter eigene Betriebsmittel, insbesondere eigene Dienstwagen, vorlägen. Dadurch sei seine Kanzlei stets davon ausgegangen, dass der Bf. den Unterschied bewusst sei und er auch dementsprechend handle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersatz) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da m it Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom D-1 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs aufgehoben und die Gesellschaft am D-3 im Firmenbuch gelöscht wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. als Geschäftsführer der genannten GmbH die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Im Haftungsbescheid sind vorwiegend Nachforderungen an Lohnabgaben für die Jahre 2006 und 2007 aufgrund einer Lohnsteuerprüfung vom D-4 enthalten, die im Wesentlichen als Fremdleistung bezeichnete Löhne an nicht bekanntgegebene Arbeitnehmer feststellte.

Dem Vorbringen des Bf., dass er einen Vergleich mit der NÖGKK hinsichtlich der im Prüfungsverfahren lohnabhängiger Abgaben festgestellten Nachforderungen einen Vergleich abgeschlossen habe, wonach lediglich eine Zahlung von € 20.000,00 erfolgen sollte, muss entgegengehalten werden, dass laut Antwortschreiben der NÖGKK kein Vergleich abgeschlossen, sondern die Haftung des Bf. für aushaftende Sozialversicherungsbeiträge der GmbH im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens auf € 12.000,00 herabgesetzt wurde, zumal die Sozialversicherungsbeiträge 12/2006 und 04/2009-12/2013 mit Ausnahme des Beitrages für 12/2006 nicht den hier haftungsgegenständlichen Zeiträumen 2006 und 2007 entsprechen.

Dem Einwand des Bf., dass er in den Jahren 2006 und 2007 davon ausgegangen sei, dass die Zahlungsempfänger keineswegs unselbstständig Erwerbstätige im Sinne des Abgabenrechts seien, ist zu folgen, da ihn sein früherer Steuerberater P-1 auf den Unterschied zwischen „echten“ und „freien“ Dienstnehmern hinwies, wobei letztere dann vorlägen, wenn diese eigene Betriebsmittel verwendeten. Da nach den glaubhaften Aussagen des Bf. gegenüber seinem früheren Steuerberater viele seiner Mitarbeiter über eigene Dienstwagen verfügten, durfte er sich auf dessen Rechtsauskunft verlassen.

Unter dem Gesichtspunkt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten ist es beachtlich, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Allerdings lässt sich daraus nichts gewinnen, da entsprechende Zahlungen nicht einmal innerhalb der Nachfrist bis 05.06.2009 erfolgten (Rückstandsausweis vom 10.08.2009), weshalb dennoch ein Verschulden des Bf. an der Verletzung seiner Zahlungspflichten hinsichtlich der Lohnabgaben 2006 und 2007 vorlag, zumal die durch die GPLA vorgenommene Nachversteuerung dieser Lohnabgaben nicht wegen einer abweichenden Rechtsansicht erfolgte, sondern weil die Mitarbeiter, an die als „Fremdleistungen“ deklarierte Zahlungen erfolgt seien, nicht bekanntgegeben wurden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass ihm keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären.

Seitens des Bf. wurde auch nicht behauptet, es seien sämtliche Gläubiger gleichbehandelt worden. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt und Umsätze erzielt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel seitens des Finanzamtes wiederholt geforderten Liquiditätsstatus hat der Bf. jedoch nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Soweit der Bf. vorträgt, dass ihn die Geltendmachung des gesamten Haftungsbetrages in die Zahlungsunfähigkeit treiben würde, ist er darauf hinzuweisen, dass es gerade aus dem Umstand eines drohenden Schuldenregulierungsverfahrens zweckmäßig erscheint, an der Geltendmachung der Haftung festzuhalten. Dies dürfte die einzige Möglichkeit sein, die Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin einzubringen. Im Übrigen ist es nicht zweckmäßig, wenn durch den vorzeitigen Verzicht des Abgabengläubigers andere Gläubiger eine höhere Quote im Schuldenregulierungsverfahren erhalten (UFS 16.2.2011, RV/0167-L/11).

Da in einem Schuldenregulierungsverfahren die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. ohnehin ihre Berücksichtigung zu finden hätten, liegt eine im Rahmen der Ermessensübung im gegenständlichen Verfahren zu berücksichtigende Unbilligkeit daher nicht vor (vgl. BFG 27.1.2015, RV/7103151/2012).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 10. September 2019