

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache RA, als Masseverwalter des GF, über die Beschwerde vom 27.03.2018, zur Post gegeben am 28.03.2018, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 27.02.2018, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma S-GmbH (FN, StNr) im Ausmaß von 275.166,58 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von insgesamt 261.672,14 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	07/17	15.09.2017	30.506,95
Lohnsteuer	08/17	15.09.2017	4.288,66
Dienstgeberbeitrag	08/17	15.09.2017	2.746,31
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/17	15.09.2017	241,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/17	17.07.2017	338,66
Körperschaftsteuer	07-09/17	16.08.2017	415,57
Dienstgeberbeitrag	07/17	16.08.2017	2.635,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/17	17.08.2017	301,42
Lohnsteuer	06/17	17.07.2017	5.188,02
Dienstgeberbeitrag	06/17	17.07.2017	3.856,78
Lohnsteuer	06/17	17.07.2017	4.389,75
Lohnsteuer	07/17	16.08.2017	8.773,02
Umsatzsteuer	2016	15.04.2016	959,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	73,27
Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	915,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	381,76
Lohnsteuer	2013	15.01.2014	69.484,62

Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	4.771,97
Lohnsteuer	2014	15.01.2015	38.568,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	146,47
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	24.618,10
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	1.830,82
Lohnsteuer	2012	15.01.2013	56.239,35
Summe			261.672,14

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Firma S-GmbH wurde mit Erklärung des Gf über die Errichtung der Gesellschaft vom 28.2.2011 gegründet. In Punkt 6 der Erklärung wurde bestimmt, dass für die Dauer seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft Gf zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt wird. Dieser hatte diese Funktion bis zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 19.9.2017 inne.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes errichtete die Primärschuldnerin in erster Linie Einfamilienhäuser für Privatkunden, hatte dafür jedoch kaum eigenes Personal, sondern wurden sehr hohe Fremdleistungsaufwendungen ausgewiesen. Aufgrund einer finanzpolizeilichen Kontrolle wurden Nachschauen bei der Primärschuldnerin und bei Gf durchgeführt. Auf der Grundlage der Ermittlungsergebnisse wurden Außenprüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnet.

Im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung über die Außenprüfungen (GPLA) vom 23.12.2016, auf welche in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.10.2017 verwiesen wird, wurde im Wesentlichen festgestellt, dass Gf als Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Prüfungszeitraum (2011 bis 2014) eine größere Anzahl von Arbeitnehmer als Arbeitgeber beschäftigt hatte, wobei diese Dienstverhältnisse durch Vortäuschung von Werkverträgen mit näher bezeichneten Gesellschaften verschleiert wurden. Weiters wurden von der Gesellschaft slowakische Arbeitnehmer beschäftigt, wobei auch diese Dienstverhältnisse durch Vortäuschung von Werkverträgen verschleiert wurden.

Auf der Niederschrift vom 5.10.2017 wird als Leiter der Amtshandlung F, Prüfer GPLA-Zentrum Linz, ausgewiesen. Als an der Amtshandlung teilnehmendes weiteres Organ wird A, Finanzstrafbehörde, genannt.

Mit Haftungsbescheiden vom 23.10.2017 wurde die Primärschuldnerin gemäß § 82 EStG zur Haftung für Lohnsteuer betreffend die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 herangezogen. Ferner wurden Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen festgesetzt.

Bereits zuvor waren mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom ****2017 über Schuldnerantrag das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet und Dr. WS zum Masseverwalter und Mag. Dr. S zum Masseverwalterstellvertreter bestellt worden, nachdem das Finanzamt aufgrund eines Sicherstellungsauftrages Forderungspfändungen durchgeführt hatte, die im Konkursantrag als Grund für die Zahlungsunfähigkeit angegeben wurden.

Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom ****2018 wurde dieses Konkursverfahren nach Verteilung einer Quote von 4,9041 % aufgehoben.

Auch über das Vermögen des Gf wurde ein Insolvenzverfahren (Schuldenregulierungsverfahren) eröffnet (Beschluss des Bezirksgerichtes Steyr vom 12.12.2017), diesem die Eigenverwaltung entzogen und Mag. Dr. RA als Masseverwalter bestellt. Im Zahlungsplanvorschlag wird eine voraussichtliche Quote von 4,04 %, zahlbar in Monatsraten über einen Zeitraum von fünf Jahren angeboten. Die Tagsatzung zur Verhandlung und Beschlussfassung über den Zahlungsplanvorschlag wurde auf unbestimmte Zeit erstreckt, da die Vermögensverwertung noch nicht abgeschlossen sei.

Das Finanzamt nahm mit **Haftungsbescheid vom 27.2.2018** Mag. Dr. RA als Masseverwalter des Gf gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeit der Primärschuldnerin in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	07/17	15.09.2017	32.080,20
Lohnsteuer	08/17	15.09.2017	4.509,83
Dienstgeberbeitrag	08/17	15.09.2017	2.887,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/17	15.09.2017	253,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/17	17.07.2017	356,12
Körperschaftsteuer	07-09/17	16.08.2017	437,00
Dienstgeberbeitrag	07/17	16.08.2017	2.771,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/17	17.08.2017	316,96
Lohnsteuer	06/17	17.07.2017	5.455,57
Dienstgeberbeitrag	06/17	17.07.2017	4.055,67
Lohnsteuer	06/17	17.07.2017	4.616,13

Lohnsteuer	07/17	16.08.2017	9.225,45
Umsatzsteuer	2016	15.04.2016	1.008,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	77,05
Dienstgeberbeitrag	2012	15.01.2013	963,14
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	401,45
Lohnsteuer	2013	15.01.2014	73.067,95
Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	5.018,06
Lohnsteuer	2014	15.01.2015	40.557,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	154,02
Lohnsteuer	2011	16.01.2012	25.887,66
Dienstgeberbeitrag	2011	16.01.2012	1.925,24
Lohnsteuer	2012	15.01.2013	59.139,62
Summe			275.166,58

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt:

„Gem. § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Als Geschäftsführer (Gf.) der Firma S-GmbH waren Sie daher verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mittel entrichtet werden. Da Sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen sind und der o. a. Rückstand infolge schuldhafter Verletzung dieser Pflicht nicht eingebracht werden kann, war die Haftung auszusprechen.

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, wenn sie nicht nachweisen können, dass sie an der Nichtzahlung der Abgaben kein Verschulden trifft.

Ungeachtet der grundsätzlichen amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde, die im Verwaltungsverfahren im allgemeinen und im Abgabeverfahren im Besonderen gilt, trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm deren Erfüllung nicht möglich war, widrigenfalls davon auszugehen ist, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist.

Als schuldhaft im Sinne der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit.

Im gegenständlichen Fall war Herr Gf. seit 17.05.2011 Geschäftsführer der Firma S-GmbH, über welche mit 19.09.2017 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. In dieser Funktion hätte Herr Gf bis zur Insolvenzeröffnung dafür sorgen müssen, dass die Abgaben der Gesellschaft spätestens zur Fälligkeit entrichtet werden. Für eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers Herrn Gf. spricht auch die Festsetzung der Lohnabgaben für die Kalenderjahre 2011 - 2014 mittels Haftungsbescheid vom 23.10.2017.“

Die Haftungsschuld wurde im Insolvenzverfahren des Gf angemeldet und vom Masseverwalter bestritten.

Ferner wurde vom Masseverwalter gegen den Haftungsbescheid mit Schriftsatz vom **27.3.2018** hinsichtlich jener Abgaben **Beschwerde** erhoben, die mit Bescheiden vom 23.10.2017 festgesetzt worden waren (Lohnabgaben für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014). In der Beschwerdebegründung wurde die Begründung jener Beschwerde zitiert, die vom ehemaligen Masseverwalter der Primärschuldnerin gegen die Bescheide vom 23.10.2017 eingebracht worden war. Darin wurde die Frage der Nichtigkeit dieser Bescheide aufgeworfen, da nicht ersichtlich sei, wer diese Bescheide erlassen habe. In der oben zitierten Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.10.2017 werde als Leiter der Amtshandlung F angeführt, tatsächlich habe die Amtshandlung aber A geleitet. Es erhebe sich daher „die Frage, ob nicht Nichtigkeit vorliegt, weil ein unzuständiges Organ auftrat“. Ferner wurden Verfahrensmängel gerügt und schließlich mit näherer Begründung in Abrede gestellt, dass von der Primärschuldnerin Dienstverhältnisse verschleiert worden wären. Auch scheine die bei der Prüfung angewendete Grobschätzung zur Ermittlung der durchschnittlichen Lohnsteuersätze zu pauschal. Anschließend an diese Begründung des Masseverwalters Dr. S im Festsetzungsverfahren führte der Masseverwalter des Gf zu den haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten noch aus, „dass zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten die Abgabenbehörde auch im Falle der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger keine höhere Quote erhalten hätte als die Verteilungsquote von 4,9 % im Konkursverfahren GZ des LG Steyr über das Vermögen der S-GmbH. Eine allfällige Haftung des nunmehrigen Schuldners Gf würde sich auf die Differenz zwischen der tatsächlichen und einer fiktiv höheren Quote reduzieren. Wie bereits ausgeführt, wären aber an den Fälligkeitszeitpunkten keine höheren fiktiven Quoten zugunsten der Abgabenbehörde zu erreichen gewesen.“

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17.5.2018** ab und begründete dies wie folgt: „In Ihrer Beschwerde führen Sie als Begründung an, dass gegen div. taxativ aufgezählte Positionen von Seiten des Masseverwalters im Konkursverfahren über das Vermögen der S-GmbH Beschwerde erhoben wurde und demnach der Haftungsbescheid hinsichtlich dieser Positionen jedenfalls ersatzlos aufzuheben ist. Gem. § 252 Abs. 2 BAO kann der Haftungsbescheid vom 27.02.2018 nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in den zugrundeliegenden Bescheiden getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Da

der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu entrichten gewesen wäre, nicht erbracht wurde, muss das Finanzamt auch weiterhin von einer Ungleichbehandlung und in weiterer Folge von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers ausgehen. Bei der Lohnsteuer kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Aus § 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, ergibt sich nämlich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt.“

Im **Vorlageantrag vom 11.7.2018** wurde lediglich auf das Beschwerdevorbringen verwiesen; weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Am 19.12.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Rechtslage

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

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO).

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden gemäß § 224 Abs. 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Erwägungen

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

1) Abgabenanspruch gegen die Primärschuldnerin

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabenanspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN). Sind dagegen Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (Judikaturnachweise bei Ellinger u.a., BAO, § 248, E 12, E 14 bis E 21). Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren besteht unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hat oder nicht (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109). Die Bindungswirkung umfasst zwar nur den Inhalt des Spruches des Bescheides über den Abgabenanspruch, es ist aber auch auf die tatsächlichen Feststellungen Bedacht zu nehmen, auf denen der Spruch beruht. Ein Bescheidspruch kann niemals von den ihn tragenden und begründenden Sachverhaltsfeststellungen völlig losgelöst betrachtet werden. Insofern handelt es sich dabei aber nicht mehr um eine Bindung im Rechtssinne, zumal wenn sich die entsprechenden Feststellungen nicht im Spruch finden, sondern (nur) die Grundlage des Spruches bilden (vgl. dazu Stoll, BAO, 1331 f). Bringt der zur Haftung Herangezogene nur eine Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein, so ist Gegenstand des Verfahrens nur diese Heranziehung zur Haftung. Einwendungen gegen die Richtigkeit des Abgabenanspruches können in diesem Haftungsverfahren im weiteren Verlauf des Verfahrens (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) nicht erhoben werden und dürfen von der Abgabenbehörde sachlich nicht geprüft werden (Stoll, BAO, 2548). Auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; BFG 9.6.2016, RV/5101218/2012).

Aus der wörtlichen Wiedergabe der Beschwerde des ehemaligen Masseverwalters der Primärschuldnerin gegen die Bescheide vom 23.10.2017 (Lohnsteuer-Haftungsbescheide und die Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen betreffend die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014) ist daher für das gegenständliche Haftungsverfahren nichts zu gewinnen. Diese Einwendungen hätte der Beschwerdeführer nur in einer Beschwerde gegen die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenansprüche gemäß § 248 BAO vortragen können; eine solche Beschwerde findet sich in den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen jedoch nicht.

Zu prüfen war lediglich die in der zitierten Beschwerde der Primärschuldnerin aufgeworfene Frage, ob die Bescheide vom 23.10.2017 deswegen nichtig wären, weil nicht ersichtlich sei, wer diese Bescheide erlassen hat (in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.10.2017 wurde als Leiter der Amtshandlung F angeführt;

nach dem Vorbringen des Masseverwalters hatte die Amtshandlung tatsächlich aber A geleitet). Lügen hier tatsächlich Nichtbescheide vor, wäre nach der oben aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob und in welchem Umfang ein Abgabensanspruch gegeben ist, als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten gewesen. Dies ist aber aus folgenden Gründen nicht der Fall:

Die Inhaltserfordernisse eines Bescheides sind in § 93 Abs. 2 bis 6 BAO näher geregelt, die Angabe des den Bescheid veranlassenden Organwalters zählt nicht dazu.

§ 96 BAO normiert:

(1) Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

(2) Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.

Die Bescheide vom 23.10.2017 wurden im Bundesrechenzentrum erstellt (siehe dazu den Hinweis am unteren Seitenrand: „Gedruckt im Bundesrechenzentrum am 24.10.2017“). Sie zählen daher zu den mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheiden (Ritz, BAO, § 96 Tz 8), die weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen. Sie gelten gemäß § 96 Abs. 2 BAO als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde, im gegenständlichen Fall somit durch den Leiter des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, genehmigt.

Es liegen daher wirksame Bescheide über den Abgabensanspruch vom 23.10.2017 vor, gegen deren Richtigkeit im Haftungsverfahren keine Einwendungen erhoben werden können. Sollte sich aus der derzeit noch offenen Beschwerde der Primärschuldnerin gegen die haftungsgegenständlichen Abgabensprüche eine Verminderung derselben ergeben, wäre dies vom Finanzamt bei der Durchsetzung des Haftungsbescheides zu berücksichtigen (VwGH 29.3.2007, 2005/15/0059).

2) Stellung des Gf als Vertreter

Gf war seit Errichtung der Gesellschaft im Jahr 2011 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen dieser Gesellschaft am 19.9.2017 deren

alleiniger Geschäftsführer. Es oblag ihm daher die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten der Gesellschaft.

Nach der Rechtsprechung ist der Insolvenzverwalter (Masseverwalter) hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners (Ritz, BAO, § 80 Tz 3 mit Judikaturnachweisen). Da über das Vermögen des Gf am 12.12.2017 das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, ihm die Eigenverwaltung entzogen und Mag. Dr. RA als Masseverwalter bestellt wurde, wurde der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid zutreffend an diesen als gesetzlicher Vertreter des Gf gerichtet (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; Grundrechtssatz VwGH 17.12.2008, 2006/13/0082, RS 1).

3) Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben. Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Hauptschuldner liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO, § 9 Tz 5). Die Einbringung einer möglichen Konkursquote vom Primärschuldner ist zu berücksichtigen (Ritz, BAO, § 9 Tz 6 mit Hinweis auf VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071).

Das Konkursverfahren der Primärschuldnerin wurde bereits beendet. Die Konkursgläubiger erhalten eine Quote von 4,9041 %. Diese Quote wurde von den haftungsgegenständlichen Abgaben aliquot in Abzug gebracht, wodurch sich die Haftungssumme auf 261.672,14 € vermindert. Die aliquote Verrechnung der Konkursquote entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der eine Verrechnung der Konkursquote etwa auf den ältesten Rückstand gemäß § 214 Abs. 1 BAO als verfehlt erachtet (BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011 mit Hinweis auf VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

4) Schuldhafte Pflichtverletzung

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist dabei nicht gefordert, insbesondere setzt die Haftungsinanspruchnahme keine vorsätzliche Pflichtverletzung voraus, sondern es genügt auch (leichte) Fahrlässigkeit (Ritz, BAO, § 9 Tz 18 mit Judikaturnachweisen). Das tatbestandsmäßige Verschulden kann somit in einem vorsätzlichen oder in einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Schuldhaft die Verpflichtung, für die Abgabentrachtung Sorge zu tragen, vernachlässigt zu haben, wird angenommen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, wonach ihm die Erfüllung unmöglich war (z.B. VwGH 29.3.2007, 2005/15/0059). Nach Stoll (BAO, 127) ist die schuldhafte Pflichtverletzung nach den Maßstäben des bürgerlichen Rechts zu beurteilen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen

ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. 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, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Wenngleich im Haftungsverfahren die den Vertreter treffende besondere Behauptungs- und Beweispflicht einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem (potentiell) Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufzustellen. Die bloße Behauptung, Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechtergestellt zu haben, stellt ein derartiges Vorbringen nicht dar (VwGH 20.4.1999, 94/14/0147) und löst keine (weitere) Ermittlungspflicht der Behörde aus (vgl. auch VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114; UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08; UFS 26.1.2010, RV/0026-L/09; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10; BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011).

Das Vorbringen in der Beschwerde zur Frage der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers erschöpft sich in einer solchen bloßen Behauptung, die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter behandelt zu haben, da lediglich ausgeführt wird, „dass zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten die Abgabenbehörde auch im Falle der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger keine höhere Quote erhalten hätte als die Verteilungsquote von 4,9 % im Konkursverfahren GZ des LG Steyr über das Vermögen der S-GmbH“. Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass (damit) kein Nachweis der Gleichbehandlung des Abgabengläubigers erbracht wurde. Ungeachtet dessen wurde im Vorlageantrag kein weiteres Sachvorbringen zur bloß behaupteten Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes erstattet.

Bei dieser Sachlage durfte das Finanzamt von einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes und damit vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgehen.

Zutreffend wies das Finanzamt ferner darauf hin, dass bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. 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, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt. Die einbehaltene Lohnsteuer ist zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden und unterliegt (auch) bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Somit trifft den Vertreter nach § 80 BAO die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097 mwN).

Es wurde bereits oben unter Punkt 1 darauf hingewiesen, dass auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; BFG 9.6.2016, RV/5101218/2012).

Insgesamt gesehen durfte daher das Finanzamt vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgehen.

4) Kausalität

Die Haftungsinanspruchnahme setzt auch eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (VwGH 23.1.1997, 95/15/0163). Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann diese bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (Fälligkeitstermin der Abgaben). Die später eingetretene Insolvenz der Gesellschaft erweist sich daher insofern lediglich als eine weitere Ursache für den eingetretenen Abgabenausfall, als dadurch eine Entrichtung der Abgaben aufgrund der bescheidmäßigen Festsetzungen erst nach Konkurseröffnung zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO (lange nach Fälligkeit der Abgaben) nicht mehr möglich war. An der Kausalität der dem Geschäftsführer vorzuwerfenden

Pflichtverletzungen, die sich bei den Selbstbemessungsabgaben immer auf deren Fälligkeitstermin beziehen, ändert dies nichts (UFS 19.3.2009, RV/0586-L/08).

5) Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Billigkeitsgründe wurden im gegenständlichen Fall nicht vorgebracht. Im Schuldenregulierungsverfahren des Gf wurde ein Zahlungsplanvorschlag erstattet, demzufolge die Insolvenzgläubiger eine Quote von 4,04 % erhalten sollen. Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig, um damit einen Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einbringlich zu machen. Der Umstand, dass eine Haftungsschuld letztlich nur zum Teil eingebracht werden kann, steht aber deren (ungekürzten) Geltendmachung nicht entgegen (BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 7. Jänner 2020

