

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Ing. AB, Adresse, vertreten durch MMag. V, Rechtsanwalt, Adresse1, über die Beschwerde vom 12.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 13.10.2016 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschulden der Fa. D GmbH, St.Nr. 000/0000, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 13.10.2016 sowie die Beschwerdeverentscheidung vom 25.01.2017 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die im November 1998 gegründete GmbH wurde nach mehrfacher Änderung der Firma in D GmbH umbenannt. Der Beschwerdeführer (Bf) war seit 27.11.1998 als selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und seit 25.03.2016 als deren Liquidator im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 02.12.2014 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 25.03.2016 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma am 14.10.2016 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Mit **Vorhalt** vom 15.07.2016 teilte das Finanzamt dem Bf mit, dass es beabsichtige, ihn für die aushaftenden Abgabenschulden der D GmbH im Ausmaß von 6.513,76 € in Anspruch zu nehmen. Es wies den Bf darauf hin, dass er seit 27.11.1998 Geschäftsführer der nunmehr in Konkurs befindlichen Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen sei. Im Zuge der Erstellung der Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren sei festgestellt worden, dass die vor Eröffnung dieses Verfahrens im Vorhalt detailliert aufgeschlüsselten, bereits fällig

gewesenen Abgabenschulden im Gesamtbetrag von 6.513,76 € nicht entrichtet worden seien.

Diese Abgabenschulden seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Der Bf möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass diese Abgaben entrichtet worden seien (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Der Bf wurde weiters ersucht, anhand des beiliegenden Fragebogens seine derzeitigen persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In einer **Stellungnahme** dazu brachte der Bf vor, dass nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der D am 02.12.2014 eine Prüfung der Lohnabgaben durchgeführt worden sei. Im Prüfbericht vom 17.03.2015 sei ausgeführt, dass mangels geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit ausbezahlter Reisekostenvergütungen nicht bzw. nur teilweise anerkannt werde. Demzufolge habe das Finanzamt die hier verfahrensgegenständlichen Abgaben festgesetzt. Davon, dass diese Abgaben festgesetzt und im Konkursverfahren angemeldet worden seien, habe er keine Kenntnis gehabt. Er sei weder über die Prüfung informiert worden, noch sei ihm mitgeteilt worden, dass Unterlagen fehlten bzw. nicht auffindbar seien.

Dass keine geeigneten Aufzeichnungen geführt worden sein sollen, sei ihm bis dato unbekannt gewesen und könne nicht richtig sein. Mit der Lohnverrechnung sei seit jeher ein externes Lohnverrechnungsbüro, zuletzt die E GmbH in G, beauftragt gewesen. Eine Beanstandung des jeweils zuständigen Sachbearbeiters, dass keine geeigneten Aufzeichnungen vorlägen, sei niemals erfolgt. Demnach müssten den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Aufzeichnungen geführt worden sein, andernfalls die Steuerfreiheit nicht in Anspruch genommen worden wäre und eine entsprechend andere Lohnabrechnung erfolgt wäre. Diese Ansicht sei im konkreten Fall jedenfalls zutreffend, da ohne die im genannten Prüfverfahren nicht vorliegenden Reiseunterlagen die Beträge gar nicht gebucht werden hätten können.

Da die Lohnverrechnung durch eine kompetente externe Stelle vorgenommen worden sei, gehe der Bf davon aus, dass diese die von der D zur Verfügung gestellten Unterlagen und Aufzeichnungen auch geprüft habe. Jedem Lohnverrechner sei die Notwendigkeit des Vorliegens dieser Unterlagen zweifellos bekannt. Der Bf als verantwortlicher Geschäftsführer könne bestätigen, dass Reisen tatsächlich erfolgt seien; dies ergebe sich schon auf Grund der ehemaligen Geschäftstätigkeit der D. Auch habe er stichprobenweise die vom zuständigen Steuerberatungsbüro durchgeführte Berechnung der Lohnabgaben überprüft und habe keine Auffälligkeiten, soweit dies für einen nicht als Lohnverrechner ausgebildeten, aber gewissenhaft arbeitenden Geschäftsführer möglich sei, feststellen

können. Der Bf sei während der gesamten Zeit seiner Geschäftsführungstätigkeit darauf bedacht gewesen, dass alle fälligen Abgaben fristgerecht entrichtet würden.

In diesem Zusammenhang könne er auch darauf hinweisen, dass er selbst nach Konkurseröffnung noch offene Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzverwaltung mit privaten Geldmitteln beglichen habe. Daraus sollte doch klar erkennbar sein, dass er die Finanzverwaltung keinesfalls schlechter gestellt habe als andere Gläubiger. Er ersuche, auch diesen Umstand entsprechend zu würdigen.

Ein weiterer Grund, dass er von der völligen Ordnungsmäßigkeit der von einem professionell arbeitenden Steuerberatungsbüro durchgeführten Lohnverrechnung ausgehen habe können sei der Umstand, dass es weder bei der D noch beim Vorgängerunternehmen, der DD, bei den mehrmals erfolgten Lohnabgabenprüfungen nennenswerte Feststellungen gegeben habe. Insbesondere habe es bei keinem dieser Prüfungsverfahren Beanstandungen dahingehend gegeben, dass Grundaufzeichnungen (Aufzeichnungen über Reisen bzw. Dienstreisen) gefehlt hätten oder solche in erheblichem Ausmaß rechtlich falsch erfasst worden wären. Bei all diesen Prüfungen habe es keine oder keine nennenswerten Nachforderungen gegeben.

Bis dato sei es ihm nicht möglich gewesen zu erheben, welche Aufzeichnungen dem damaligen Prüfer vorgelegen seien und ob ihm möglicherweise Aufzeichnungen nicht zur Verfügung gestanden seien. Kurz nach Eröffnung des Konkursverfahrens sei das Unternehmen geschlossen worden (Beschluss vom 15.12.2014) und hätten alle Dienstnehmer das Dienstverhältnis kurz darauf beendet, sodass auch dem Bf diese Aufzeichnungen nicht mehr zur Verfügung gestanden seien bzw. nicht mehr zur Verfügung stünden. Insbesondere stünden ihm die Mitarbeiter der Verwaltung der D nicht mehr zur Verfügung. Als Folge der Räumung des Geschäftslokales und der Sicherstellung der Geschäftsunterlagen könne er heute auch nicht mit Sicherheit sagen, wo sich die fraglichen Unterlagen befänden.

Er habe jedoch mittlerweile mit dem zuständigen Masseverwalter Kontakt aufgenommen, um den Verbleib dieser Unterlagen zu klären. Da davon auszugehen sei, dass diese dem Masseverwalter bekannt seien, hoffe er, auf diese Aufzeichnungen bald zugreifen zu können. Er werde dann die fehlenden Unterlagen suchen und natürlich der Abgabenbehörde vorlegen.

Auch wenn dies klarerweise verspätet erfolgen werde, hoffe er doch, dass diese Unterlagen dann noch gewürdigt würden.

Dies wäre der effektivste Weg, die ordnungsmäßige Lohnverrechnung zu überprüfen. Er hoffe, dies liege auch im Interesse der Finanzverwaltung.

Während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der D sei er immer bemüht gewesen, Abgabenverbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten zu bezahlen. Er habe zuletzt bei Eröffnung des Konkursverfahrens aus eigenen privaten Mitteln Geldbeträge in die D einbezahlt, damit diese Abgabenverbindlichkeiten, insbesondere auch Lohnabgaben, zahlen habe können.

Zusammenfassend weise der Bf nochmals darauf hin, dass er trotz der angewendeten Sorgfalt bei seiner Geschäftsführungstätigkeit mögliche Fehler bei der Lohnverrechnung nicht erkennen habe können und er die Finanzverwaltung im Vergleich zu anderen Gläubigern keinesfalls benachteiligt habe:

Ihm sei bekannt gewesen, dass Reisen bzw. Dienstreisen zweifellos stattgefunden hätten; ein im Unternehmen damit befasster Mitarbeiter habe die Unterlagen gesammelt und an die zuständige Steuerberatungskanzlei weitergeleitet;

trotz einer einschlägigen Ausbildung und längerer Berufserfahrung habe es von diesem Mitarbeiter keine Rückmeldungen gegeben, dass Unterlagen fehlten oder fehlerhaft seien; die Berechnung der Abgaben sei durch eine professionelle Steuerberatungskanzlei erfolgt; auch von dieser habe es niemals Rückmeldungen über fehlende oder mangelhafte Unterlagen gegeben;

bei seinen routinemäßig durchgeführten stichprobeweisen Überprüfungen der vom Steuerberater ermittelten Zahlen habe es keine für ihn als Geschäftsführer erkennbaren Auffälligkeiten gegeben;

er sei immer darauf bedacht gewesen, fällige Abgaben, auch die vom Steuerberater gemeldeten zu zahlenden Lohnabgaben, fristgerecht zu entrichten;

bei den in der Vergangenheit mehrmals stattgefundenen Prüfungen der Lohnabgaben habe es keine bzw. keine nennenswerten Feststellungen im Hinblick auf fehlende oder mangelhaft vorhandene Unterlagen allgemein oder über Reisen speziell gegeben.

Bei Konkurseröffnung habe er noch aus privaten Mitteln Abgaben an die Finanzverwaltung überwiesen. Er sei also auch zu diesem Zeitpunkt darauf bedacht gewesen, dass trotz der Eröffnung des Konkursverfahrens keine Abgabenverbindlichkeiten offengeblieben seien. Auch aus diesem Umstand sei erkennbar, dass die Finanzverwaltung nicht benachteiligt worden sei.

Leider habe er erst durch das Schreiben des Finanzamtes Mitte Juli von den vor über einem Jahr getroffenen Beanstandungen erfahren; vorher sei er, wie oben ausgeführt, darüber von keiner Seite informiert worden.

Seither sei er darum bemüht, einerseits den Sachverhalt aufzuklären und andererseits zu belegen, dass er keinesfalls schuldhaft gehandelt habe.

Deshalb sei er nun, nachdem ihm erst vor kurzem der konkrete Inhalt der Niederschrift der durchgeführten Lohnabgabenprüfung zur Kenntnis gebracht worden sei, bemüht, die bisher fehlenden Unterlagen ausfindig zu machen. Er ersuche, ihm die dafür notwendige Zeit zu geben. Letztlich könne er nur dadurch tatsächlich belegen, dass die erfolgte Lohnverrechnung korrekt erfolgt sei. Ohne diese Unterlagen könne er nur auf die oben dargestellten Vorgänge verweisen.

Mit **Haftungsbescheid vom 13.10.2016** nahm das Finanzamt den Bf gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschulden der Fa. D GmbH in Höhe von 6.513,76 € in Anspruch.

Die Abgabenschulden wurden wie folgt aufgegliedert:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2010	1.507,97
Lohnsteuer	2011	704,23
Lohnsteuer	2013	913,37
Lohnsteuer	10/2014	872,39
Dienstgeberbeitrag	2010	205,63
Dienstgeberbeitrag	2011	96,03
Dienstgeberbeitrag	2013	124,55
Dienstgeberbeitrag	10/2014	1.903,23
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	16,45
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	7,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	9,96
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/2014	152,27
Summe		6.513,76

In der Bescheidebegründung wurde eingangs auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO verwiesen.

Die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgaben bei der Gesellschaft sei nicht strittig. In einem solchen Fall sei es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen habe, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe (VwGH 18.11.1991, 90/15/0176).

Der Bf habe die ihm im Vorhalt vom 15.07.2016 vorgeworfenen Pflichtverletzungen nicht entkräften können.

Innerhalb antragsgemäß verlängerter Beschwerdefrist erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung **Beschwerde** gegen den Haftungsbescheid und Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide (Haftungsbescheide nach § 82 EStG für die Jahre 2010, 2011, 2013, 2014, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2010, 2011, 2013, 2014 und Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010, 2011, 2013, 2014).

Darüber hinaus stellte der Bf einen Antrag auf Akteneinsicht.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid sei der Bf für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2010 in Höhe von 1.730,05 €, für 2011 in Höhe

von 807,94 €, für 2013 in Höhe von 1.047,88 € und für 10/2014 in Höhe von 2.927,89 €, sohin im Gesamtbetrag von 6.513,76 €, in Anspruch genommen worden.

Mit den angefochtenen Grundlagenbescheiden seien Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2010 in Höhe von 1.730,05 €, für 2011 in Höhe von 807,94 €, für 2013 in Höhe von 1.047,88 € und für 2014 in Höhe von 1.227,73 €, sohin im Gesamtbetrag von 4.813,60 €, festgesetzt worden, welche Forderung im Konkursverfahren zur Anmeldung gebracht worden sei.

In dem den Grundlagenbescheiden zugrundeliegenden Prüfbericht sei ausgeführt, dass für eben diese Jahre mangels geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen nicht bzw. nur teilweise anerkannt würden.

Der Bf stelle den Antrag auf Aufhebung der Grundlagenbescheide und des Haftungsbescheides.

Folgende Einwendungen würden gegen die Heranziehung zur Haftung vorgebracht:

Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liege nicht vor, insbesondere sei die Pflicht zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht verletzt worden;

dem Geschäftsführer sei kein Verschulden an der Verletzung der Pflicht zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben vorwerfbar, insbesondere, weil der GmbH keine oder keine ausreichenden liquiden Mittel zur Abgabentrückstellung zur Verfügung gestanden seien;

die Richtigkeit des Abgabeananspruches in den Grundlagenbescheiden werde bestritten.

Die Anträge würden im Einzelnen wie folgt begründet:

1) Die hier angefochtenen Bescheide über den Abgabeananspruch (für die Jahre 2010, 2011, 2013 und 2014, Grundlagenbescheide) und über die Haftung des Bf (Haftungsbescheid) seien auf Basis der Prüfung lohnabhängiger Abgaben während des Konkursverfahrens im Jahr 2015 ergangen. Anlässlich der Prüfung seien mangelnde Aufzeichnungen ausbezahlter Reisekostenvergütungen der Jahre 2010, 2011, 2013 und 2014 beanstandet worden, sodass diese laut Prüfbericht nicht bzw. nur teilweise anerkannt worden seien.

Nachfolgend seien während des Konkursverfahrens die Haftungsbescheide und die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die hier verfahrensgegenständlichen Jahre erlassen worden. Im Zeitpunkt der Erlassung der Grundlagenbescheide und des Haftungsbescheides seien der Schuldnerin als Folge der Konkurseröffnung (Beschluss vom 02.12.2014) keinerlei liquide Mittel zur Bezahlung der vorgeschriebenen Abgaben zur Verfügung gestanden.

Der Prüfer habe bei den damals lohnverrechnenden Stellen (zu Beginn 2010: F, nachfolgend E GmbH) Reisekostenaufzeichnungen angefordert. Diese hätten aber nicht zur Verfügung gestellt werden können. Den Bf als damaligen Geschäftsführer der Schuldnerin habe der Prüfer nicht kontaktiert.

Wären die Schuldnerin bzw. der Bf beigezogen worden, hätten diese Reisekostenaufzeichnungen vorgelegt werden können.

Die Reisekostenaufzeichnungen wie auch die Geschäftsunterlagen der Schuldnerin, welche damals (während des Konkursverfahrens) im Zuge der Räumung des Geschäftslokales eingelagert worden seien, seien jetzt im Zuge des Haftungsverfahrens im Lager wieder vorgefunden worden. Ebenso seien die im Zuge des Konkursverfahrens elektronisch gesicherten Reisekostenaufzeichnungen wiederum in lesbare Form gebracht worden. Diese Reisekostenaufzeichnungen, deren Fehlen der Prüfer beanstandet habe, würden nunmehr zur Vorlage gebracht.

Beweis: Konvolut an Reisekostenaufzeichnungen; PV; Zeuge IJ, Adresse2.

Weitere Beweise würden vorbehalten.

2) Im Besonderen sei hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 10/2014 auszuführen, dass eine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben zu Unrecht erfolgt sei, zumal eine Auszahlung der jeweiligen Löhne und Gehälter und auch Reisekosten vor Eröffnung des Konkursverfahrens am 02.12.2014 für die Monate Oktober und nachfolgend nicht mehr erfolgt sei. Forderungen auf Löhne und Gehälter sowie Reisekosten seien seitens der Dienstnehmer im Konkursverfahren angemeldet und beim IEF geltend gemacht worden. Eine Auszahlung durch die Schuldnerin sei demnach vor Eröffnung des Konkursverfahrens nicht erfolgt, sodass für diese Abgaben von vornherein keine Haftung bestehen könne.

Der Schuldnerin seien auch keine liquiden Mittel zur Zahlung der festgesetzten Abgabenschuld zur Verfügung gestanden. Mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 02.12.2014 sei über das Vermögen der Schuldnerin das Konkursverfahren eröffnet worden. Ursächlich für die materielle Insolvenz und damit für das Konkursverfahren seien mangelnde liquide Mittel gewesen. Die Kreditlinien der Hauptgläubigerin und Hausbank der Schuldnerin seien per 31.08.2014 ausgelaufen, die dann bereits fälligen Bankverbindlichkeiten von mehr als 2 Mio. Euro seien gestundet gewesen, um eine Umschuldung zu ermöglichen, welche allerdings nachfolgend nicht mehr zustande gekommen sei. In den Monaten Oktober und November 2014 seien der Schuldnerin keinerlei liquide Mittel - insbesondere zur Zahlung von Löhnen und Gehältern und lohnabhängigen Abgaben - zur Verfügung gestanden. Insoweit für die hier verfahrensgegenständlichen Reisekostenvergütungen für 2014, insbesondere Oktober 2014, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit Fälligkeit 15.11.2016 (richtig 15.01.2016) festgesetzt worden seien, habe es bereits an liquiden Mitteln gemangelt, diese zu bezahlen.

Beweis: Konvolut an Forderungsanmeldungen; Konkursakt, dessen Beischaffung beantragt werde, insbesondere Konkursantrag; PV.

Weitere Beweise würden vorbehalten.

3) Da Reisekostenaufzeichnungen von Beginn an genauestens geführt worden und auch vorhanden gewesen seien, im Zeitpunkt der Prüfung aber - aus welchen Gründen immer - nicht vorgelegt werden konnten, habe der Bf keine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt. Die Schuldnerin habe die Lohnverrechnung jeweils monatlich vorbereitet und die jeweiligen Aufzeichnungen den externen Lohnverrechnern übermittelt, welche die Lohnverrechnung im Auftrag und auf Rechnung der Schuldnerin vorgenommen hätten. Der Bf habe zu keinem Zeitpunkt feststellen können, dass die Lohnverrechnung bzw. die Reiskostenabrechnungen nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden seien. Dies sei schon dadurch bekundet, dass die externen Lohnverrechner die Lohnverrechnung auf Basis der Lohnunterlagen der Schuldnerin durchgeführt hätten. Hätten damals Unterlagen, insbesondere die hier relevanten Reiskostenaufzeichnungen, gefehlt, hätten die externen Lohnverrechner dies gegenüber dem Bf beanstanden müssen. Der Bf habe sich jeweils davon überzeugt, dass alle relevanten Aufzeichnungen geführt und die Unterlagen dem Lohnverrechner übermittelt worden seien. Es habe niemals Beanstandungen gegeben. Sämtliche so bemessenen Abgaben seien auch jeweils bei Fälligkeit bezahlt worden. Insoweit mangle es dem Bf auch an einem relevanten Verschulden. Mangels schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten hafte der Bf nicht.

Beweis: Konvolut an Reisekostenaufzeichnungen; PV; Zeuge IJ, w.o.

Weitere Beweise würden vorbehalten.

4) Im Zuge der Beendigung des Konkursverfahrens sei auf die verfahrensgegenständliche Forderung von 4.813,60 €, welche im Konkursverfahren zu ON 62 angemeldet worden und für welche nun ein Haftungsbescheid erlassen worden sei, eine Quote von rund 3,3 % ausbezahlt worden, welche im Haftungsbescheid zu Unrecht nicht berücksichtigt worden sei.

Beweis: Konkursakt; PV.

5) Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im konkreten Fall sei eine Haftungsinanspruchnahme aus den oben dargestellten Gründen unzweckmäßig und unbillig; dies auch in Anbetracht der lange verstrichenen Zeit. Der Haftungsbescheid umfasse lohnabhängige Abgaben aus den Jahren 2010 bis 2014. Weiters sei im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens (Beschluss 02.12.2014), spätestens aber mit Unternehmensschließung (Ende 2014/Anfang 2015) ein Ausfall der Insolvenzgläubiger festgestanden, die Haftungsinanspruchnahme sei erst im Oktober 2016 erfolgt. Insoweit aufgrund des gegebenen Sachverhaltes überhaupt eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten angenommen werden könne, was hier bestritten werde, sei eine Haftungsinanspruchnahme aufgrund der gegebenen Verhältnisse unbillig.

Sollte die Abgabenbehörde dieser Beschwerde im eigenen Wirkungskreis wider Erwarten nicht entsprechen, werde bereits jetzt gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO der Antrag auf Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes gestellt.

Des Weiteren werde gemäß § 274 Abs. 1 BAO der Antrag gestellt, über diese Beschwerde eine mündliche Beschwerdeverhandlung anzuberaumen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.01.2017** gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und schränkte den Haftungsbetrag von bisher 6.513,76 € auf 6.298,81 € ein.

Der Bf habe rechtzeitig Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 13.10.2016 unter anderem mit der Begründung erhoben, dass keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und kein Verschulden des Bf an der Verletzung der Pflicht zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben vorliege, weil der GmbH keine oder keine ausreichenden liquiden Mittel zur Abgabentrachtung zur Verfügung gestanden seien.

Die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen habe nicht bzw. nur teilweise anerkannt werden können, da es zum Zeitpunkt der GPLA-Prüfung im Jahr 2015 an geeigneten Aufzeichnungen gemangelt habe. Diese seien daher im Zuge der Prüfung geschätzt und nachversteuert worden.

Die Lohnabgaben für nicht ausbezahlte Löhne, Beendigungsansprüche, Urlaubsansprüche und Sonderzahlungsansprüche der Dienstnehmer seien im Wege der Abgabensicherung zur Konkursanmeldung (bedingte Forderung) gebracht worden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten 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 könnten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe (VwGH 22.02.1993, 91/15/0123).

Dem Einwand, der Abgabepflichtigen seien zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides als Folge der Konkurseröffnung am 02.12.2014 keinerlei liquide Mittel zur Zahlung der vorgeschriebenen Abgaben zur Verfügung gestanden, sei entgegen zu halten, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die Abgabepflichtige die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, sich danach bestimme, 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, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden (vgl. Ritz, BAO³, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Aus diesem Grund habe das Finanzamt im Vorhalt vom 15.07.2016 zutreffend die Fälligkeitstermine der Abgaben und nicht die durch die Bescheide vom 16.03.2015 ausgelösten Zahlungsfristen im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO angeführt.

Die schuldhafte Verletzung der Pflicht, Selbstbemessungsabgaben dem Finanzamt zum gesetzlichen Fälligkeitstermin bekannt zu geben und zu entrichten, werde nicht dadurch aufgehoben, dass in weiterer Folge im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgaben zu den Zahlungsterminen gemäß § 210 Abs. 4 BAO keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden seien. Dass die Gesellschaft schon zu den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben völlig mittellos gewesen wäre, habe der Bf nicht nachgewiesen.

Zudem führe die "Betrachtung eines Dritten mit den steuerlichen Agenden" (externe Lohnverrechnung) zu keiner Einschränkung der abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit des Geschäftsführers, der die betraute Person in Abständen zu überwachen habe.

Insgesamt gesehen seien keine überzeugenden Gründe genannt worden, warum der Bf das Entstehen der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den maßgebenden gesetzlichen Fälligkeitsterminen nicht hätte erkennen können, sodass im Sinne der erwähnten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen gewesen sei.

Der Bf wende noch ein, die Inanspruchnahme als Haftender sei wegen des langen Zuwartens der Behörde unbillig. Der endgültige Abgabenausfall sei jedoch erst mit Verteilung der Quote und Beendigung des Insolvenzverfahrens (21.04.2016) festgestanden. Der Vorhalt betreffend Haftungsinanspruchnahme datiere mit 15.07.2016, der Haftungsbescheid sei am 13.10.2016 ergangen. Eine Unbilligkeit könne in dieser zeitlichen Abfolge nicht erblickt werden.

Die im Haftungsbescheid konkret angeführten Abgabenschulden in der Gesamthöhe von 6.513,76 € seien jedoch aufgrund der Quotenzahlung von 3,3 % alle entsprechend zu kürzen, sodass der haftungsgegenständliche Betrag nur noch 6.298,81 € betrage.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid sei daher insoweit teilweise stattzugeben gewesen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholte der Bf eingangs seine Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Das Beschwerdebegehren, das zur Gänze aufrechterhalten werde, sei wie folgt zu ergänzen:

1) Die belangte Behörde habe sich mit dem Vorbringen und den Beweisanboten des Bf nicht auseinandergesetzt. Im Besonderen habe die belangte Behörde nur pauschal ausgeführt, dass nicht nachgewiesen worden sei, dass die Schuldnerin schon zu den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben mittellos gewesen sei. Dazu werde nochmals darauf verwiesen, dass die Kreditlinien der Hauptgläubigerin und Hausbank der Schuldnerin per 31.08.2014 ausgelaufen seien

und fällige Bankverbindlichkeiten von damals mehr als 2 Mio. Euro gestundet worden seien und eine Umschuldung nicht erreicht werden konnte. Aus diesem Grund seien der späteren Schuldnerin (Eröffnung des Konkursverfahrens am 02.12.2014) keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden, sodass insbesondere auch Löhne und Gehälter und lohnabhängige Abgaben für Oktober und November 2014 nicht mehr ausbezahlt worden seien. Insoweit sei die belangte Behörde nicht schlechter gestellt worden. Als Beweis dazu habe der Bf Urkunden vorgelegt, die die belangte Behörde nicht gewürdigt habe.

Bei richtiger Würdigung hätte demnach die belangte Behörde schon aus diesen Gründen von einer Haftungsinanspruchnahme für lohnabhängige Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 2014 im Betrag von gesamt 2.927,89 € absehen müssen.

2) Bis dato habe die belangte Behörde jene lohnabhängigen Abgaben, hinsichtlich welcher der Bf zur Haftung herangezogen werde, nur in Jahresbeträgen bekannt gegeben, ohne diese weiter monatlich aufzugliedern. Gerade zu den lohnabhängigen Abgaben 2014 im Betrag von gesamt 2.927,89 € existiere auch nur teilweise ein Grundlagenbescheid (im Betrag von gesamt 1.227,73 €), sodass die belangte Behörde hinsichtlich des Differenzbetrages detaillierte Feststellungen dem Grunde und der Höhe nach und hinsichtlich der jeweiligen Fälligkeiten zu treffen gehabt hätte.

Auch aus diesem Grund hätte die belangte Behörde von einer Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 im Betrag von gesamt 2.927,89 € absehen müssen.

3) Gänzlich unberücksichtigt gelassen habe die belangte Behörde den Einwand mangelnden Verschuldens und der mangelnden Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Bf.

Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass gerade dann, wenn eine Fehlberechnung lohnabhängiger Abgaben (im Zeitpunkt der Auszahlung) vorliege und den zur Haftung Herangezogenen daran kein Verschulden treffe, dieser auch nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe, insbesondere dann nicht, wenn im Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgaben im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung keine liquiden Mittel mehr vorhanden gewesen seien (Fischerlehner in Althuber, Geschäftsführer- und Vorstandshaftung², Seite 120; VwGH 96/14/0080; VwGH 96/15/0224).

Im konkreten Fall liege nicht einmal eine Fehlberechnung vor.

Die Grundlagenbescheide und der Haftungsbescheid seien nur damit begründet worden, dass mangels geeigneter Aufzeichnungen die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen nicht bzw. nur teilweise anerkannt würden. Diese Aufzeichnungen hätten im Zeitpunkt der Prüfung - aus welchen Gründen immer - nicht vorgelegt werden können, was nunmehr im Zuge der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid aber nachgeholt worden sei. Insoweit liege hier nicht einmal der Fall

einer Fehlberechnung vor, sondern sei nur das Fehlen von Aufzeichnungen beanstandet worden. Diese Aufzeichnungen seien aber (auch im Prüfungszeitpunkt) vorhanden gewesen und würden nun zur Vorlage gebracht, weshalb es schon von vornherein an einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Bf mangle. Die Prüfung sei nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt, sodass der Schuldnerin auch keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden seien.

Schon aus diesem Grund hätte die belangte Behörde zur Gänze von einer Haftungsinanspruchnahme absehen müssen.

Der Bf wiederhole demnach seinen Antrag auf gänzliche Aufhebung des Haftungsbescheides.

Rechtslage

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 Abs. 1 BAO 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.

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 Pflicht nicht eingebracht werden können.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören (abgesehen von der Abgabentrachtung) vor allem die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 12).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den genannten Gesetzesstellen ist somit eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertreterstätigkeit fällt, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Beim kumulativen Vorliegen dieser Voraussetzungen ist überdies die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Die Haftung nach § 9 BAO ist subsidiär und akzessorisch. Eine Person darf demnach nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt. Sie darf erst zur Leistung herangezogen werden, wenn die Abgaben beim Hauptschuldner uneinbringlich sind (Subsidiarität).

Die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO setzt die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.09.1998, 98/16/0018). Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Die Haftung erstreckt sich daher auf all jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt.

Verfügt die vertretene Gesellschaft über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gelten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer.

Die Haftungsbestimmung des § 9 BAO normiert eine verschuldensabhängige Ausfallhaftung für die in §§ 80 ff BAO angeführten Personen, wenn diese die ihnen auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten schuldhaft verletzt und damit einen Abgabenausfall verursacht haben.

Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, sodass bereits bei leichter Fahrlässigkeit eine Haftungsanspruchnahme zulässig ist.

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft daher geschuldete Abgaben nicht ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der Uneinbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist.

Die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhandlers oder eines Lohnverrechnungsbüros mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter (z.B. den Geschäftsführer einer GmbH) nicht von vornherein von seinen Pflichten entbinden. Die Betrauung externer Spezialisten vermag den Geschäftsführer dann nicht zu exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt und verabsäumt, im Detail darzulegen, welcher konkrete Sachverhalt diesen Spezialisten mitgeteilt worden wäre und auf welcher Grundlage diese die Lohnabgaben berechnet oder bestimmte Beträge steuerfrei belassen hätten (VwGH 18.03.2013, 2012/16/0049).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 24, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach § 248 erster Satz BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können – solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074). Solche Einwendungen sind in dem die Abgabenfestsetzung selbst betreffenden Verfahren gemäß § 248 BAO und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220). Der Verwaltungsgerichtshof hat aber wiederholt darauf hingewiesen, dass der Haftungsschuldner Gründe aufzeigen kann, aus denen ihm ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Entrichtung der im Rahmen einer Außenprüfung nachgeforderten Abgaben nicht anzulasten sei (VwGH 25.01.2000, 96/14/0080; VwGH 28.02.2002, 96/15/0224). Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat aber von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024, mit Verweis auf VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerden ein, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (Ritz, BAO⁶, § 248 Tz 16). Das Beschwerderecht gegen einen Bescheid über den Abgabenanspruch steht dem Haftungspflichtigen auch dann zu, wenn der betreffende Bescheid bereits vom Erstschuldner angefochten wurde und diesbezüglich bereits eine Entscheidung ergangen ist (VwGH 21.09.2005, 2005/13/0113).

Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergibt sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung der Bescheide, aus denen die Haftungssumme resultiert, zu erfolgen.

Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt worden sind, liegt infolge unvollständiger Information ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145; VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165).

Eine solche Bekanntmachung ist auch erforderlich, wenn der Haftungspflichtige vom Abgabeananspruch Kenntnis haben muss, z.B., weil ihm als gemäß § 9 haftendem Geschäftsführer einer GmbH die betreffenden Bescheide zugestellt worden sind (Ritz, BAO⁶, § 248 Tz 8 f mit Verweis auf VwGH 28.05.1993, 93/17/0049).

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens darf ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss für das Finanzamt jederzeit leicht nachprüfbar und vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Erforderlich ist zumindest die Angabe des Datums, der exakten Dauer, des Ziels und des Zwecks der einzelnen Dienstreise (VwGH 28.05.08, 2006/15/0280). Die betreffende Leistung des Arbeitgebers ist Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise, also der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck. Eine solche Konkretisierung hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen. Nicht begünstigt ist daher die Gewährung eines monatlichen Pauschalbetrages nicht aus Anlass konkreter Dienstreisen (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026 mwN; Jakom/Lenneis EStG 2019, § 26 Rz 8).

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Sachentscheidungskompetenz des Bundesfinanzgerichtes ist somit nicht auf die geltend gemachten Prozessthemen beschränkt, sondern umfasst den gesamten Inhalt des angefochtenen Bescheides. Das Bundesfinanzgericht darf daher die Richtigkeit des abgabenbehördlichen Bescheides auch über die beantragten Änderungen hinaus prüfen.

Erwägungen

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 10.09.2018 wegen der lange andauernden Erkrankung der zuständigen Richterin neu zugeteilt.

Im vorliegenden Fall war unbestritten, dass der Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum als Alleingeschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählte, der für die Abgaben der Primärschuldnerin herangezogen werden konnte.

Der Bf stellte auch nicht in Abrede, dass der durch die Konkursquote nicht gedeckte Teil der Abgabeforderungen bei der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden konnte.

Der Bf bestritt jedoch den Vorwurf einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten.

Im März 2015 fand bei der Primärschuldnerin eine den Zeitraum 01.01.2010 bis 02.12.2014 umfassende Prüfung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag statt. Der Prüfer traf die Feststellung, dass die Steuerfreiheit (richtig: Nichtsteuerbarkeit) der ausbezahlten Reisekostenvergütungen mangels geeigneter Aufzeichnungen nicht bzw. nur teilweise anzuerkennen sei. Die in der Folge am 16.03.2015 erlassenen Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2010, 2011, 2013 und 2014 sowie die mit gleichem Datum erlassenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010, 2011, 2013 und 2014 wurden dem Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin zugestellt.

Im Bericht vom 16.03.2015 hielt der Prüfer fest, dass die Nachverrechnungen für den Zeitraum 2014 tatsächlich den Zeitraum 01.01.2014 bis 30.09.2014 betrafen.

In der Niederschrift vom 05.03.2015 fand sich die weitere Feststellung, dass die Löhne bis September 2014 ausbezahlt worden waren.

Im Beschwerdefall enthielt der Haftungsbescheid keinerlei Hinweis, dass die Bescheide vom 16.03.2015 über die Abgabenansprüche dem Haftungsbescheid beigelegt und damit dem Bf zu Kenntnis gebracht worden wären.

Nach der Aktenlage war daher davon auszugehen, dass dem Bf die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide nicht übermittelt wurden. Damit belastete die Abgabenbehörde das Verfahren infolge unvollständiger Information mit einem Mangel, der im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht mehr saniert werden konnte.

In Anbetracht dieser Rechtslage und unter Bedachtnahme auf die durch den VwGH vorgegebene Rechtsansicht waren der Haftungsbescheid und die Beschwerdevorentscheidung gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Durch die Aufhebung trat das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte (§ 278 Abs. 2 BAO).

Darüber hinaus war Folgendes festzustellen:

Die Frage, ob ein – wenn auch im Schätzungsweg ermittelter - Abgabensanspruch gegeben ist, ist grundsätzlich nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem Verfahren nach § 248 BAO geltend zu machen, wenn ein eine Bindungswirkung auslösender Abgabensbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988) hinsichtlich der Lohnsteuer vorangegangen sind.

Dennoch war unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Haftung im Sinne des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht, zu prüfen, ob dem Bf die bei der GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) festgestellten Versäumnisse subjektiv vorwerfbar waren.

Das Finanzamt setzte sich mit den Einwendungen des Bf zum fehlenden Verschulden nicht ausreichend auseinander und ging auf dessen nachstehende Vorbringen nicht ein. Dem externen Lohnverrechnungsbüro seien stets geeignete Aufzeichnungen vorgelegt worden. Es habe niemals Beanstandungen von Seiten dieses Spezialisten gegeben. Hätte das Lohnverrechnungsbüro nicht über die erforderlichen Unterlagen verfügt, hätte es die fehlenden Aufzeichnungen entweder eingefordert oder bei nur mangelhaften Belegen die ausbezahlten Reisekostenvergütungen nicht steuerfrei belassen. Im Ergebnis hätten die für die Steuerfreiheit der Reisekostenvergütungen zu führenden Aufzeichnungen stets den maßgeblichen Anforderungen entsprochen. Der Bf habe weder von der GPLA noch von der Anforderung von Unterlagen gewusst, weshalb ihm die Nichtvorlage nicht zum Vorwurf gemacht werden könne.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet bereits das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen die Schätzungsberechtigung (VwGH 27.02.2014, 2009/15/0212).

Ob dem Bf an der Nichtvorlage der erforderlichen Unterlagen ein Verschulden anzulasten war, obwohl er wegen der Eröffnung des Konkursverfahrens zum Zeitpunkt der Prüfung nicht mehr Vertreter der Gesellschaft war und daher seinen Angaben zufolge vom Prüfer nicht beigezogen bzw. kontaktiert wurde, stellte das Finanzamt nicht fest.

Wäre die Schätzung nur infolge eines Fehlverhaltens, nämlich des Unterlassens der Vorlage dieser Aufzeichnungen, erfolgt, das dem Bf nicht (mehr) zugerechnet werden konnte, weil er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Vertreter der Gesellschaft war, hätte er die Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen nicht verschuldet.

Der Geschäftsführer haftet aber nur für Abgabennachforderungen bei der Gesellschaft, wenn ihm ein Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten zugerechnet werden kann, die die Schätzung begründet haben.

Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aufgrund der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO abgesehen werden.

Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wurde mit Schreiben vom 10.01.2020 zurückgenommen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im Zusammenhang mit der unterlassenen Bekanntmachung der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Abgabenbescheide folgt das Bundesfinanzgericht der höchstgerichtlichen Judikatur.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Linz, am 13. Jänner 2020