

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 16.10.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 17.09.2018 betreffend Haftung gemäß § 224 in Verbindung mit §§ 9 und 80 BAO (Primärschuldnerin Primärschuldnerin) zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Die Haftung wird auf die Lohnsteuer für März 2016 (Fälligkeit 15.04.2016) in Höhe von 6.012,74 Euro eingeschränkt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO wurde der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO als Geschäftsführer der Primärschuldnerin (in der Folge: Primärschuldnerin) zur Haftung im Ausmaß von 18.454,35 Euro herangezogen.

Dieser Betrag setzt sich nach dem Spruch des angefochtenen Bescheides aus folgenden Positionen zusammen:

- Umsatzsteuer 02/16: 10.119,09 Euro
- Lohnsteuer 03/16: 6.012,93 Euro
- Dienstgeberbeitrag 03/16: 2.132,93 Euro
- Dienstgeberbeitrag 03/16: 189,59 Euro

Gemeinsam mit dem angefochtenen Bescheid wurden folgende an die Primärschuldnerin ergangenen Bescheide (Ablichtungen) übermittelt:

1. Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG für Lohnsteuer 01-04/2016 vom 25.05.2016
2. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs.1 BAO vom 23.05.2016

Bei den übrigen Abgaben handle es sich um selbst gemeldete Selbstbemessungsabgaben. Durch die Selbstbemessung sei die Rechtswirkung der Abgabefestsetzung geschaffen worden.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin sei Konkurs eröffnet worden. Die Masseverwalterin habe angegeben, dass mit einer Quote von maxmail 7% zu rechnen sei. Im Rahmen einer Ermessenentscheidung gehe die belangte Behörde davon aus, dass 90% der offenen Abgaben nicht einbringlich seien, woraus sich die oben genannten uneinbringlichen Beträge ergäben.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. mit Schriftsatz vom 16.10.2018 Beschwerde ein. Im Wesentlichen brachte der Bf. dabei vor, dass die Haftungsinanspruchnahme unzulässig sei, weil es am Verschulden fehle.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.10.2018 als unbegründet ab. Hinsichtlich der Lohnsteuer wies sie darauf hin, dass der Bf. auch dann hafte, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Steuer nicht vorhanden waren. Für die übrigen Abgaben habe der Bf. den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht.

Die Haftungsinanspruchnahme sei im Rahmen des gesetzlichen Ermessens erfolgt, da das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben schwerer wiege als Billigkeitserwägungen zu Gunsten des Bf.

Mit Schreiben vom 23.11.2018 beehrte des Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht. Gleichzeitig übermittelte der Bf. Bankbelege und Berechnungen, aus denen er die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gläubigern der Primärschuldnerin ableitete.

Mit Schreiben vom 11.12.2018 legte die belangten Behörde die Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 23.10.2019 forderte das Verwaltungsgericht die belangte Behörde zur Stellungnahme hinsichtlich der vom Bf. vorgelegten Berechnungen zur Gläubigergleichbehandlung im Vorlageantrag auf.

Mit Schreiben vom 24.10.2019 bestätigte die belangte Behörde, die Ansicht des Bf. insoweit, als auch sie nach den vorgelegten Unterlagen davon ausgehe, dass hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben (mit Ausnahme der Lohnsteuer) eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht vorliege. Es wurde beantragt der Beschwerde insoweit stattzugeben.

Sachverhalt

Der Bf. war vom Datum2 bis zu deren Auflösung Geschäftsführer der Primärschuldnerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Mit Beschluss des Gerichts wurde das Sanierungsverfahren eröffnet. In weiterer Folge wurde die Bezeichnung dieses Verfahrens mit Beschluss vom Datum1 auf Konkursverfahren abgeändert.

Bei der Primärschuldnerin hafteten zum Beginn des Insolvenzverfahrens Abgabenschuldigkeiten aus, und zwar:

- Umsatzsteuer Februar 2016: 11.243,43 Euro
- Lohnsteuer März 2016: 6.680,82 Euro
- Dienstgeberbeitrag März 2016: 2.369,92 Euro
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag März 2016: 210,66 Euro

Von diesen aushaftenden Abgaben ist im Rahmen des Insolvenzverfahrens mit einer Einbringlichkeit von höchstens 7% zu rechnen.

Der Bf. hat in seiner Eigenschaft als Vertreter der Primärschuldnerin hinsichtlich der oben genannten Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag den Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt, als andere Gläubiger.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem verwaltungsgerichtlichen Akt. Dass der Bf. Vertreter der Primärschuldnerin war, ist dem Firmenbuch (Auszug vom 17.10.2019) zu entnehmen.

Die Feststellungen zur Insolvenz der Primärschuldnerin ergeben sich aus der Insolvenzdatei. Das Ausmaß der zu erwartenden Einbringlichkeit ergibt sich aus den Ausführungen der Masseverwalterin der Primärschuldnerin im Schreiben vom 17.09.2018.

Die Höhe der offenen Abgabenverbindlichkeiten ergeben sich aus elektronischen Veranlagungsakt der Primärschuldnerin sowie aus den dem Bf. übermittelten Haftungsbescheid vom 25.05.2016 und Betriebsprüfungsbericht der Primärschuldnerin. Dies ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig (siehe Beschwerde vom 16.10.2018).

Eine Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer in einzelne Monate (und daher auch für den haftungsgegenständlichen März 2016) ist in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO der Primärschuldnerin vom 23.05.2016, auf die im angefochtenen Bescheid verwiesen wird, enthalten.

Dass der Bf. in seiner Eigenschaft als Vertreter der Primärschuldnerin den Abgabengläubiger nicht schlechter gestellt hat, als andere Gläubiger, ist den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und Berechnungen zu entnehmen und überdies zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Rechtslage

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

(1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen 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.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

(1) 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.

Erwägungen

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.

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.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Nach dem festgestellten Sachverhalt liegen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin im oben genannten Ausmaß vor.

Von Uneinbringlichkeit ist im Haftungsverfahren auszugehen, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Die Primärschuldnerin ist insolvent. Es ist zu erwarten, dass eine Tilgung der offenen Abgabenverbindlichkeiten höchstens im Ausmaß von 7% erfolgen wird.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft im Ausmaß von wenigstens 93% nicht mehr möglich und sind diesbezüglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben gegeben.

Der Bf. war laut Firmenbuch ab Datum² handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Damit steht dessen Stellung als Vertreter der Primärschuldnerin ebenfalls fest.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer war der Bf. im Zeitraum seiner Geschäftsführung verpflichtet, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen. Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa

auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von richtigen Abgabenerklärungen.

Zur Frage, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes auszuführen:

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die z.B. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259).

Dem Vertreter obliegt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen (vgl. z.B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Ad Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

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).

Auf dem Vertreter lastet die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen.

Es steht fest und ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig, dass der Bf. den Abgabengläubiger hinsichtlich Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht schlechter als die anderen Gläubiger der Primärschuldnerin gestellt hat. Hinsichtlich dieser Abgaben ist dem Bf. daher kein haftungsbegründendes Verschulden vorwerfbar und war der im angefochtenen Bescheid festgesetzte Haftungsbetrag soweit er diese Abgaben betrifft, einzuschränken.

Zur Lohnsteuer März 2016:

Die Frage, ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid (nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnsteuer oder nach § 95 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer) vorangegangen ist (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074). Der Einwand des Bf. es habe keine Lohnzahlungen für März 2016 gegeben, der über die Behauptung hinaus nicht näher nachgewiesen wurde, geht hinsichtlich der Lohnsteuer 2016 wegen Vorliegens eines entsprechenden Haftungsbescheid vom 25.05.2016 ins Leere. Der genannte Haftungsbescheid entfaltet Bindungswirkung für das gegenständliche Verfahren.

Es steht daher fest, dass die Lohnsteuerforderung in der genannten Höhe besteht und dass diese zu mindestens 93% uneinbringlich ist.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann jedoch die Annahme eines Verschuldens ausschließen (VwGH 29.01.2015, 2011/16/0136, vgl. auch VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142). Zwar hat der Bf. in der Beschwerde angegeben, er habe auf ausdrücklichen Rechtsrat gehandelt, als er keine laufenden Forderungen mehr beglichen habe. Dass ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wird aber mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Geschäftsführers nicht dargetan (vgl. auch VwGH 22.04.2015, 2013/16/0208), das gleiche gilt für den undifferenzierten Hinweis auf eine Rechtsauskunft von ungenannter Quelle.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. 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 (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Sonstige, das Verschulden des Bf. ausschließende Gründe, hat der Bf. weder dargetan noch sind solche im verwaltungsgerichtlichen Verfahren hervorgetreten.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (vgl. z.B. VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142).

Nach dem festgestellten Sachverhalt ist - mangels gegenteiliger Nachweise des Bf.

- davon auszugehen, dass die schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. kausal für den Abgabenausfall gewesen ist.

Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20

BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte 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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Berechtigte Interessen des Bf., die dem Interesse an der Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls und einer Inanspruchnahme im Haftungswege entgegenstehen würden, wurden im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Haftung für die Lohnsteuer für März 2016 unter Berücksichtigung der zu erwartenden Insolvenzquote mit 90% der aushaftenden Summe festzulegen.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten reichhaltigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 29. Jänner 2020