

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***7***, den Richter ***5*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***8*** und ***9*** in der Beschwerdesache Ing. [...], [...], vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. Februar 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Jänner 2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Mai 2020 in Anwesenheit des Beschwerdeführers, seines Vertreters ***11***, des Amtsvertreters ***12*** und der Schriftführerin ***10*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 26.01.2015 nahm die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die nachstehenden aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***1***, Firmenbuchnummer ***2***, ***3***, im Ausmaß von € 41.215,69 in Anspruch.

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Lohnsteuer	2001	15.01.02	5.629,48
Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.02	3.679,85
Zuschlag z. Dienstgeberbeitrag	2001	15.01.02	416,67
Lohnsteuer	2002	15.01.03	7.435,92
Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.03	969,73

Zuschlag z. Dienstgeberbeitrag	2002	15.01.03	94,77
Lohnsteuer	2003	15.01.04	7.435,92
Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.04	1.277,55
Zuschlag z. Dienstgeberbeitrag	2003	15.01.04	119,20
Lohnsteuer	2004	17.01.05	11.536,08
Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.05	2.406,57
Zuschlag z. Dienstgeberbeitrag	2004	17.01.05	213,95

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Gem. § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Gem. § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Sie waren somit als Geschäftsführer der Firma ***1*** auch verpflichtet, die Abgaben aus Mitteln der Firma zu bezahlen.

Am 3.6.2010 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch gem. § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht, die Uneinbringlichkeit ist daher durch Untergang der Primärschuldnerin festgestellt.

Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben sind nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt. Die Bescheide der im Abgabenrückstand enthaltenen bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben wurden Ihnen zwar bereits im Haftungsverfahren zur Kenntnis gebracht, werden aber nochmals zu Ihrer Kenntnisnahme beigelegt:

Haftungs- und Abgabenbescheid 2001 vom 22.9.2006

Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 vom 22.9.2006

Haftungs- und Abgabenbescheid 2003 vom 22.9.2006

Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 vom 22.9.2006

Der o.a. Abgabenrückstand besteht infolge Nichtentrichtung der im Zeitraum vom 15.1.2002 bis 17.1.2005 fällig gewordenen Abgaben. Sie waren vom 13.10.1994 bis 3.6.2010 zum Geschäftsführer der Fa. ***1*** bestellt und daher gem. § 18 GmbHG zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Gem. 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen

Personen insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Lohnabgaben ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag abzuführen. Gleiches gilt auch für den Dienstgeberbeitrag und den Dienstgeberzuschlag.

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des voll vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Wird in einem solchen Fall die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen (vgl. E VwGH vom 18.12.2001, ZI. 2001/15/0187).

Mit Schreiben vom 21.10.2014, St.Nr. ****4****, wurden Sie aufgefordert darzulegen, dass Sie ohne Ihr Verschulden gehindert waren, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu sorgen. Sie sind dieser Aufforderung - sohin Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu Ihrer Entlastung darzutun - nicht nachgekommen.

Die höchstgerichtliche Judikatur geht davon aus, dass der Vertreter, der auf Grund gesetzlicher Bestimmungen abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, diesen ihm obliegenden Pflichten aber nicht nachkommt, einer besonderen Darlegungspflicht unterliegt. Es trifft ihn die Beweislast, nämlich die besondere Verpflichtung darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, er wäre seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen (vgl. VwGH v. 23.4.1998, 95/15/0145 und 19.3.2003, 2002/16/0168). Sie haben keine Nachweise für das Fehlen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung erbracht.

Es steht somit fest, dass Sie der Verpflichtung, als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft für die Entrichtung der die Gesellschaft betreffenden Abgaben zu sorgen, zumindest leicht fahrlässig und damit schuldhaft im Sinne des § 9 BAO nicht nachgekommen sind.

Für den vorliegenden Haftungsfall sind im Rahmen der Ermessensübung folgende Überlegungen maßgeblich:

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind - wie oben dargestellt - bei der Firma ****1**** uneinbringlich. Die Geltendmachung der Haftung stellt im vorliegenden Fall die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Wesentliches Ermessenskriterium für den Haftungsausspruch ist daher die Vermeidung eines endgültigen

Abgabenausfalles. Aus dem Gesetzeszweck der Haftungsinanspruchnahme (vgl. VwGH vom 23.2.1984, 82/16/140) ist abzuleiten, dass ein vorrangiges öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben jedenfalls dann besteht, wenn der Abgabengläubiger durch ein pflichtwidriges Verhalten eines Handelnden einer juristischen Person geschädigt wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. E VwGH vom 25.6.1990, 89/15/0067) ist die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Letzteres steht hier fest.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Eingabe vom 23.02.2015 legte der Bf durch seinen Vertreter gegen den Haftungsbescheid vom 25.1.2015 sowie gegen die der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheide Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2001 vom 4. Oktober 2007
Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2002 vom 4. Oktober 2007
Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2003 vom 4. Oktober 2007
Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004 vom 4. Oktober 2007
jeweils das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte wie folgt aus:

„Der guten Ordnung halber wird festgehalten, dass die von der Behörde in der Begründung genannten Abgabenbescheide vom 22.9.2006 mit 2. Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2007 aufgehoben wurden und dem entsprechend nicht mehr dem Rechtsbestand angehören (Begründungsmangel).

Die nunmehr bekämpften Abgabenbescheide haben die von der Behörde zitierten Bescheide ersetzt.

Diese Abgabenbescheide werden in den Punkten Festsetzung von Lohnsteuer, DB und DZ angefochten und wird beantragt, den Rechtsbestand vor Erlassung der Bescheide wieder herzustellen.

Der Haftungsbescheid vom 26.1.2015 wird dem Grunde nach angefochten und wird beantragt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Wir beantragen zu beiden Verfahren (Abgaben- und Haftungsverfahren): die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, die Abhandlung einer mündlichen Verhandlung und die Aussetzung der Einhebung der bekämpften Beträge zuzüglich Nebenansprüche.

Begründung:

1. Verweis auf offenes Rechtsmittelverfahren

Die tatsächlich haftungsgegenständlichen Grundlagenbescheide sind nicht rechtskräftig entschieden. Sie wurden mittels Berufung vom 17.10.2007 angefochten. Die Entscheidung wurde vom UFS Außenstelle Graz mit Bescheid vom 11.1.2012 nach §281 aF = §271 BAO in der

aktuellen Fassung zur Entscheidung ausgesetzt. Im Rahmen des offenen Rechtsmittelverfahrens wurde ausführlich begründet und Beweismittel vorgelegt, welche Argumente und Beweismittel wir allesamt hiermit auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren geltend machen. Wir gehen davon aus, dass sämtliche Schriftstücke bei Ihnen als Behörde lückenlos vorhanden sind.

2. Vertreterhaftung

Die Inanspruchnahme eines Vertreters erfordert insbesondere: zu entrichtende Abgaben, schuldhafte Verletzung von auferlegten Pflichten und Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben.

2.1. Voraussetzung: zu entrichtende Abgaben

Solche gibt es nicht. Die vermeintlich rückstandsverantwortlichen Bescheide wurden im Rahmen einer zweiten Berufungsvorentscheidung erlassen, welche rechtswirksam nur möglich ist, wenn sie dem Begehren Folge trägt. Diesen Umstand hat der UFS Graz erkannt und in vergleichbarer Sachverhaltslage bereits gegen die Behörde entschieden. Aus diesem Grund wurde die Entscheidung auch ausgesetzt.

2.2. Voraussetzung: schuldhafte Verletzung von auferlegten Pflichten

Hr. ***5*** hat keinerlei Pflichten verletzt. Er hat seine ihm als Geschäftsführer obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen auf Punkt und Beistrich ordnungsgemäß wahrgenommen. Insbesondere hat er keine Abgabenzahlungspflicht verletzt, weil die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Sachverhaltsfeststellungen nicht richtig sind. Je mehr Zeit die Abgabenbehörde verstreichen lässt - mittlerweile sind seit dem ersten stritten Jahr 2001 ca. 14 Jahre verstrichen - umso schwieriger wird es sein, den Sachverhalt richtig zu ermitteln. Dies wird aber in weiterer Folge nicht dem Steuerzahler anzulasten sein.

Konkret fehlt also noch immer jedweder Nachweis hierüber, welche Pflichten konkret verletzt wurden. Die Ausführungen in der Berufung des Jahres 2007 und der Folgeschrift an das Finanzamt beweisen eindeutig, dass der ermittelte Sachverhalt falsch ist und keine abgabenpflichtigen Umstände unberücksichtigt blieben.

2.3. Voraussetzung: schuldhafte Verletzung von auferlegten Pflichten

Selbst wenn eine Pflichtverletzung vorgelegen wäre, dann stellt sich die Frage, ob Ing. ***5*** schuldhaft gehandelt hat. Wäre die Pflichtverletzung vorwerfbar gewesen? Die von Ing. ***5*** gewählte Handhabung (unentgeltliche Entgegennahme einer Arbeitsleistung eines Familienmitgliedes) entspricht der damaligen und heute noch immer aktuellen Auslegung der Abgabengesetze durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 Randzahl 2605: „Bei Nutzungseinlagen überlässt der Gesellschafter sein Vermögen oder seine Arbeitskraft der

Körperschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Nutzung, wodurch der Körperschaft in Höhe des nicht verrechneten Aufwands ein Vorteil zukommt. Nutzungseinlagen durch unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung der Arbeitskraft, von Geld oder Wirtschaftsgütern des Anteilsinhabers an die Körperschaft lösen keine steuerlichen Einlagenwirkungen aus. Auf der Ebene der Körperschaft sind weder bilanziell ein Aktivum anzusetzen noch fiktive Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen, ebenso liegen beim Einlegenden keine fiktiven Einnahmen vor (etwa bei unentgeltlicher Geschäftsführertätigkeit oder bei unentgeltlichen Werbemaßnahmen). “

Es wird festgehalten, dass die vor der GPLA durchgeführte Außenprüfung die Leistungen genauso qualifiziert hat.

2.4.Voraussetzung: Kausalität der schuldhaften Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben

Nachdem Ing. ***5*** weder Pflichten verletzt hat und selbst in eventu eine solche Pflichtverletzung nicht schuldhaft war, können diese (fehlenden) Pflichtverletzungen und das (fehlende) schuldhafte Verhalten auch nicht kausal für die Uneinbringlichkeit der Abgaben verantwortlich sein.

Abschließend halten wir der guten Ordnung halber fest, dass die Behörde entgegen Ihrer Behauptung auf Seite 2 von 3 zweiter Absatz von unten Hrn. ***5*** nach seinen Angaben nicht mit Schreiben vom 21.10.2014 zur Darlegung von Entlastungsgründen aufgefordert hat.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.03.2019 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 23.02.2015 als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„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 insofern 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 Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Bf1 war Geschäftsführer der ***1*** im Zeitraum 13.10.1994 bis 03.06.2010. Die Abgabenschuld wurde während des Zeitraums seiner Vertretungsfunktion fällig, (s. FB-Auszug vom 12.12.2018, FN ***2***)

Über die in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid geltend gemachten Gründe wird abgesprochen wie folgt:

Vorweg wird festgehalten, dass dem Beschwerdeführer eine weitere Möglichkeit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs gegeben wurde, indem er mit Ergänzungsersuchen vom 08.03.2018 auf einige offene Fragen hingewiesen wurde. Weil das Ersuchen seitens des Beschwerdeführers bis dato (11 Monate) unbeantwortet blieb, war nun nach Aktenlage zu entscheiden.

Im gegenständlichen Verfahren wurden dem Beschwerdeführer als Haftenden die noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***1*** vorgeschrieben. Dabei handelt es sich um die lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2001 bis 2004, welche der Primärschuldnerin mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom 22.09.2006 rechtswirksam vorgeschrieben wurden. Zwar hatte die ***1*** zur Zeit vor ihrem Untergang das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben, nach zwischenzeitlicher Aussetzung gem. § 271 BAO wurde dieses Beschwerdeverfahren jedoch durch Beschluss des Bundesfinanzgerichts (Außenstelle Graz) mit der GZ. RV/2100915/2007 vom 25.09.2014 eingestellt. Diese Entscheidung wurde mit der inzwischen vollzogenen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch am 03.06.2010 gem. § 40 Abs. 1 Firmenbuchgesetz (FBG) begründet.

Gemäß § 40 Abs. 1 FBG kann eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung oder der Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden; mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt. Sofern das Vorhandensein von Vermögen nicht offenkundig ist, gilt eine Kapitalgesellschaft bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als vermögenslos, wenn sie trotz Aufforderung durch das Gericht die Jahresabschlüsse und gegebenenfalls die Lageberichte (§§ 277 ff. UGB) von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht vollständig vorlegt.

Die Löschung gem. § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gem. § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung gelten zwar nur als deklarativ und führen grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft (vgl. dazu auch OGH vom 12.07.2005, 5 Ob 58/05y). Jedoch ist mit der nur deklarativ wirkenden Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch nach der Rechtsprechung des OGH konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden (vgl. OGH vom 20.05.1999, 6 Ob 330/98t; OGH vom 28.06.2007, 3 Ob 113/07z), sodass in diesem Fall an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam erlassen werden können. Eine Zustellung etwa an den früheren Geschäftsführer wäre unwirksam (vgl. OGH vom 28.06.2007, 3 Ob 113/07z).

Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO erfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation (§ 89 GmbHG) stattgefunden hat. Nicht erfasst sind Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft gem. § 40 Abs. 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird oder eine

Gesellschaft gem. § 39 Abs. 1 FBG bei Konkursabweisung mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten ausreichenden Vermögens (§ 71b IO) als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist.

Eine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gem. § 82 Abs. 1 BAO liegt ebenfalls nicht vor, da die Sache weder „wichtig“ iSd. Bestimmung ist, noch die gelöschte vermögenslose Gesellschaft die Kosten eines Kurators tragen wird können. Weil Personen oder Zustellbevollmächtigte, denen eine Entscheidung in diesem Beschwerdeverfahren zugestellt werden kann, soweit ersichtlich, nicht bekannt sind, kann eine Beschwerdeerledigung durch das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren nicht mehr wirksam zugestellt werden. Das Beschwerdeverfahren war daher einzustellen.

Unabhängig davon wurde aber der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid rechtswirksam zugestellt. Gem. § 248 BAO steht es dem mittels Geschäftsführerhaftung in Anspruch genommenen zu, wohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die dem Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde zu erheben. Dies ist auch nach Aktenlage mit Eingabe vom 23.02.2015 rechtzeitig erfolgt.

Zur Höhe der Abgabenschuld ist vorerst zu bemerken, dass die verfahrensgegenständlichen Beträge am 22.09.2006 vorgeschrieben, mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.10.2007 abgeschrieben und am 04.10.2007 in unveränderter Höhe neuerlich vorgeschrieben wurden. An der Höhe des Rückstands hat sich bis dato nichts verändert.

In Bezug auf die Fälligkeit der Abgabenschuld ist auszuführen, dass die Geschäftsführertätigkeit des Abgabenschuldners von 13.10.1994 bis 03.06.2010 dauerte und somit die Fälligkeit der Abgabenschuld in den Zeitraum der Vertretungsfunktion fällt. Der maßgebliche Zeitpunkt für das Vorhandensein der für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel bestimmt sich danach, zu welchem Zeitpunkt die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Für Abgaben, die der Vertretene als Abfuhrverpflichteter nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (z.B.: Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer, Steuerabzugsbeträge) haftet der Vertreter in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben nicht oder nicht in ausreichendem Maß vorhanden waren, (vgl. VwGH vom 05.04.2011, 2009/16/0106)

Gemäß § 78 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gem. § 79 Abs. 1 EStG hat der Beschwerdeführer die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen. Ebenso hat der Steuerpflichtige den Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag zum Dienstgeberbeitrag gem. § 43 FLAG für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Betreffend die Haftungsheranziehung für die rückständigen Lohnsteuerbeträge ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist. Reichen die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die bezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gem. § 78 Abs. 3 EStG nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden kann. Die Nichtabfuhr von Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden. Hätte der Geschäftsführer die Lohnsteuer bei der Ausbezahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

Wird dagegen die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Primärschuldners - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (vgl. VwGH vom 25.02.2003, 97/14/0164, Ritz, BAO⁶ § 9 Tz 11) In concreto wurde die aufgrund der ausbezahlten Löhne abzuführende Lohnsteuer für die Beitragszeiträume 2001 bis 2004 nicht zur Gänze an das Finanzamt abgeführt. Auch die beigebrachten Unterlagen geben darüber keinen Aufschluss.

Betreffend die Bekämpfung der Grundlagenbescheide, nämlich des Haftungs- und Abgabenbescheids 2001 vom 22.09.2006, des Haftungs- und Abgabenbescheids 2002 vom 22.09.2006, des Haftungs- und Abgabenbescheids 2003 vom 22.09.2006 und des Haftungs- und Abgabenbescheids 2004 vom 22.09.2006, ist auszuführen, dass grundsätzlich dem Abgabepflichtigen das Recht zusteht, gegen den Abgabenspruch mittels Beschwerde seine Rechte wahrzunehmen. Infolgedessen ist Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können daher in diesem Verfahren nicht erfolgreich erhoben werden. Die nach § 9 BAO im Haftungsverfahren erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH vom 26.04.2007, 2006/14/0039; VwGH vom 26.06.2010, 2010/16/0014; VwGH vom 26.01.1982, 81/14/0083; VwGH vom 29.06.1999, 81/14/0169). Dies ist erst mit der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid, welcher an den Abgabepflichtigen erlassen worden ist, möglich.

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den

Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Abgabeananspruch (Abgabenbescheid, § 198 BAO) mittels Beschwerde die Rechte geltend machen, die dem Abgabepflichtigen zustehen.

Die Beschwerde eines Haftungspflichtigen gegen die Heranziehung zur Haftung einerseits und gegen den Abgabeananspruch andererseits muss zwar nicht in zwei gesonderten Schriftsätzen erfolgen. Dennoch kann daraus nicht geschlossen werden, dass über beide Beschwerden in einem einheitlichen Rechtsmittelverfahren abzusprechen ist. Vielmehr ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung die Legitimation des Beschwerdeführers zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Abgabeananspruch ergibt; denn würde der Beschwerde des Haftenden gegen seine Heranziehung zur Haftung stattgegeben, so wäre seine gegen den Abgabeananspruch eingebrachte Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig zurückzuweisen, (vgl. BFG vom 18.05.2017, RV/7103895/2016).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden iSd. § 224 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensentscheidung gem. § 20 BAO ist innerhalb der Gesetzgeber gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute, mit denen die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls vermieden werden soll. Im vorliegenden Fall stellt die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabeanpruchs dar, besonders da der haftungsgegenständliche Rückstand bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden kann. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Abgabennorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. (vgl. VwGH vom 25.06.1990, 89/15/0067).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Vorlageantrag vom 28.03.2019 beantragte der Bf durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte im Wesentlichen wie folgt aus:

„Wir erlauben uns wie folgt anzumerken: Am 20. April 2018 wurde unsere Kanzlei infolge eines Ersuchens um Ergänzung vom 8.3.2018 bei Hrn. ***6*** des Finanzamtes persönlich vorstellig, um einen Erläuterungstermin durchzuführen. Konkret ging es insbesondere um den Umstand, dass trotz der langen Verfahrensdauer (L und LNA 2001 - 2004) noch immer keine rechtskräftig zugestellte Entscheidung im Abgabenverfahren zu verzeichnen ist (siehe auch Begründung in der Beschwerdeschrift). Dies führte in weiterer Folge zu einem Email vom 24.4.2018, in dem unser Aktenstand kurz zusammengefasst wurde. Hr. ***6*** versprach, den Akt zu untersuchen und sich danach bei unserer Kanzlei zu melden. Dies erfolgte nicht - anzunehmenderweise, weil die Ausführungen vollinhaltlich richtig sind.

Dem entsprechend geht die Bemerkung auf Seite 2 von 5 der BVE vollkommen ins Leere bzw. stellt sich vollkommen entgegengesetzt dar. Konkret liegt nach unserem Aktenstand keine rechtskräftig zugestellte Primärentscheidung vor, weshalb sämtliche Ausführungen in der BVE vollkommen ins Leere gehen.“

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

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.

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 13.10.1994 bis 3.6.2010 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabensforderungen bei der ***1*** stand spätestens mit der amtswegigen Löschung der Gesellschaft am 3.6.2010 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19.11.1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Dem Einwand des Bf, dass über die haftungsgegenständlichen Grundlagenbescheide nicht rechtskräftig entschieden worden sei, ist zu entgegnen, dass für die Inanspruchnahme zur Haftung die Rechtskraft des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides nicht erforderlich ist (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0095; 13.09.2006, 2003/13/0131; 29.03.2007, 2007/15/0005). Die haftungsgegenständlichen Abgaben wurden mit Bescheiden vom 21.09.2006 vorgeschrieben, mit Beschwerdeentscheidung vom 02.10.2007 abgeschrieben und am 04.10.2007 in unveränderter Höhe neuerlich vorgeschrieben und haften laut Kontoabfrage vom 22.05.2020 unberichtigt aus.

Sofern der Bf mit dem Vorbringen, dass die von ihm gewählte Handhabung einer unentgeltlichen Entgegennahme einer Arbeitsleistung eines Familienmitgliedes der Auslegung der Abgabengesetze durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 2605, entspreche, die Richtigkeit der Abgabenansprüche bestreitet, wurde dem Bf bereits mit Beschwerdeentscheidung ausführlich dargelegt, dass Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist, nicht jedoch, ob die dieser Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen.

Hinsichtlich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001, bis 2004 ist zu bemerken, dass diese in Jahresbeträgen ohne nähere Aufgliederung festgesetzt wurden. Auch im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung 2001 bis 2004 erfolgte die Berechnung ebenso wie in den vorliegenden Abgabenbescheiden nur in Jahresbeträgen ohne nähere Aufgliederung.

Gemäß § 79 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte bei jeder Lohnzahlung an den Arbeitnehmer einzubehaltende Lohnsteuer für einen Kalendermonat spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 ist der Dienstgeberbeitrag vom Dienstgeber für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Der Bf wurde damit von der Abgabenbehörde nicht in die Lage gesetzt, konkret vorzubringen, weshalb er welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet hat, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen, daher war der angefochtene Haftungsbescheid vom 26.01.2015 hinsichtlich dieser Abgabenbeträge wegen der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.01. 2014, Zl. 2013/16/0199, auf dessen Ausführungen im Übrigen verwiesen wird, dadurch festgestellten Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag 2001-2004 wurde der Bf durch die Bekanntgabe der Abgaben nicht in monatlichen Beträge sondern lediglich in Jahresbeträgen auch nicht in die Lage versetzt, die geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung zu erstellen und dabei die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (vgl. VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188).

Ob die vom Bf in Zweifel gezogene Pflichtverletzung vorgelegen ist und diese allfällige Pflichtverletzung in Hinblick auf die vorgebrachte Übereinstimmung mit den

Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 2605, vorwerfbar gewesen wäre, ist somit nicht mehr von Relevanz.

Zudem ist zufolge des Hinweises auf die lange Verfahrensdauer zur Ermessensübung der Abgabenbehörde zu bemerken, dass der Verwaltungsgerichtshof anlässlich der Abkehr vom Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung und Bekenntnis zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen mit Erkenntnis vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, auch ausgesprochen hat, dass es umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung bleibe, den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten.

Daher wurde der Obliegenheit, angesichts lange verstrichener Zeit resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, in der Folge auch in zahlreichen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFSL vom 06.05.2010, RV/0492-L/09; UFSW vom 20.09.2010, RV/1580-W/10; UFSW vom 23.09.2011, RV/1682-W/11; UFSL vom 26.02.2004, RV/0375-L/03; UFSW vom 25.11.2005, RV/0910-W/03) insofern Rechnung getragen, als die Haftung im Rahmen der Ermessensentscheidung aufgehoben wurde.

Aufgrund der beinahe vor 20 Jahren entstandenen Abgabenansprüche erschiene eine Berücksichtigung der angesichts lange verstrichener Zeit resultierenden Unbilligkeit somit zudem wohl als geboten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. Mai 2020

[...]