

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1*** als Insolvenzverwalter des ***2***, ***3***, über die Beschwerde vom 2. November 2017 gegen den Haftungsbescheid des ***FA*** vom 4. Oktober 2017, Steuernummer ***4***, am 8. September 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit **Haftungsbescheid vom 4.10.2017** wurde ***Bf2*** als ehemaliger Geschäftsführer der ***5*** (Primärschuldnerin) als Haftungspflichtiger gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für nachstehende aushaftende Abgabenschulden der ***5*** im Ausmaß von 447.065,08 € in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag 100 %	Betrag 92,5 %
Lohnsteuer	2012	174.881,19	161.765,10
Dienstgeberbeitrag	2012	60.901,66	56.334,04
Lohnsteuer	01-08/2013	141.241,35	130.648,25
Dienstgeberbeitrag	01-08/2013	74.164,07	68.601,76
Lohnsteuer	07/2013	25.646,18	23.722,72

Dienstgeberbeitrag	07/2013	6.479,15	5.993,21
Summe		483.313,60	447.065,08

Die im Spruch angeführten Abgabenschulden seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, da diese nach Konkursaufhebung vom 10.3.2017 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Im Konkursverfahren sei eine Verteilungsquote von 7,5 % ausgeschüttet worden.

Das Finanzamt verwies auf die gesetzlichen Bestimmungen der [§§ 9, 80 BAO](#) sowie darauf, dass es zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre, insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden.

Vertreter hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Ausschlaggebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden. Bei ordnungsgemäßer Führung der Aufzeichnungen wäre es zu keiner Nachversteuerung und eines in der Folge uneinbringlichen Abgabenrückstandes gekommen.

Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben resultierten aus dem Betriebsübergang der mittlerweile in Insolvenz befindlichen Firmen ***6*** und ***7*** auf die ***5***. In der Sachverhaltsdarstellung auf Seite drei der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Lohnsteuerprüfung vom 5.11.2013 bei der Firma ***12*** habe die Prüferin folgendes ausgeführt:

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass bereits vor Konkurseröffnung über die Unternehmen ***6*** und ***7*** ein Betriebsübergang auf das prüfungsgegenständliche Unternehmen ***11*** stattgefunden habe.

Ein Betriebsübergang iSd AVRAG liege vor, wenn ein Unternehmen, Unternehmensteil, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber übergehe.

In Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer der Firma ***6*** (seit 1991) und Gesellschafter bzw. Aufsichtsrat der Firma ***7*** sei der Haftungsschuldner mit der Gestaltung der Firmenabläufe vertraut gewesen. Er habe somit mit einer Nachverrechnung auch bei der Primärschuldnerin rechnen müssen, da diese die Geschäftsbetriebe der ***6*** und der ***7*** übernommen habe (siehe auch 1. Bericht des Masseverwalters ***8*** vom 30.10.2013).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 95/15/0145) sei es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung

angenommen werden dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft Sorge zu tragen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit gewesen sei. Nicht die Abgabenbehörde habe das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Reichten die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, habe der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, andernfalls hafte der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft.

Da aus der Bestimmung des [§ 78 EStG 1988](#) eindeutig hervorgehe, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten darstelle, seien die im Spruch angeführten Lohnabgaben der Haftung zu unterziehen gewesen.

Aus der Bestimmung des [§ 78 EStG 1988](#) ergebe sich, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) darstelle (vgl. VwGH 13.3.1991, [90/13/0143](#)). Es hätte daher nur ein solcher Betrag an Löhnen zur Auszahlung gelangen dürfen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt hätte. Da dies unterlassen worden sei, sei die Haftung für die nicht ordnungsgemäß abgeführten Lohnsteuern auszusprechen gewesen.

Die im Spruch angeführten Abgaben aus dem Betriebsübergang sämtlicher Dienstverhältnisse der ***6*** und der ***7*** auf die Primärschuldnerin seien mit Bescheiden vom 11.11.2013 festgesetzt und vom Masseverwalter der Primärschuldnerin, ***8***, beeinsprucht worden. Sämtliche Beschwerden seien mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2016 erledigt worden. Die Abänderungen seien in den oben angeführten Beträgen bereits berücksichtigt.

Hinweis: Die mit (neuem) Haftungsbescheid vom 31.8.2017 vorgeschriebenen Abgaben für das Jahr 2012 seien im gegenständlichen Haftungsbescheid nicht enthalten.

Abschließend verwies das Finanzamt auf den dem Haftungsbescheid beigelegten Bericht über die Außenprüfung vom 11.11.2013 und die beigelegten Bescheide vom 11.11.2013.

Mit Schreiben vom 2.11.2017 erhob der Masseverwalter (= Beschwerdeführer = Bf) im Konkursverfahren über das Vermögen des ehemaligen Geschäftsführers der Primärschuldnerin (= Schuldner) **Beschwerde** gegen den Haftungsbescheid und stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In Punkt „1.1. Sachverhalt“ führte der Bf aus, dass über das Vermögen des Schuldners mit Beschluss des ***9*** vom 13.8.2014 das Konkursverfahren eröffnet und der Bf zum Masseverwalter bestellt worden sei.

Die Primärschuldnerin sei am 26.7.2012 gegründet worden. Deren Geschäftszweig sei laut Firmenbuch die „Beteiligung an Unternehmen“ gewesen. Alleingesellschafterin sei ***10***, die Tochter des Schuldners, gewesen. Der Schuldner sei seit Gründung der Gesellschaft deren allein vertretungsbefugter Geschäftsführer gewesen.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin sei mit Beschluss des ***9*** vom 19.8.2013 der Konkurs eröffnet und ***8*** zum Masseverwalter bestellt worden.

Nach der Konkursaufhebung vom 10.3.2017 sei die Primärschuldnerin im Firmenbuch gelöscht worden. Im Zuge des Konkursverfahrens sei eine Verteilungsquote von 7,5 % ausgeschüttet worden.

Die Primärschuldnerin habe vor Konkurseröffnung die Geschäfte der ***6*** und der ***7*** übernommen. Der Schuldner sei Geschäftsführer der ***6*** und Gesellschafter bzw. Aufsichtsrat der ***7*** gewesen.

Im Konkursverfahren der Primärschuldnerin habe die belangte Behörde eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.6.2012 bis 19.8.2013 durchgeführt.

Auf Grund des Ergebnisses der Außenprüfung habe die belangte Behörde am 11.11.2013 gegenüber der Primärschuldnerin nachstehende Bescheide erlassen:

- Haftungsbescheid für das Jahr 2012 betreffend Lohnsteuer
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2012
- Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2012
- Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DZ
- Haftungsbescheid für den Zeitraum 1-8/2013 betreffend Lohnsteuer
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für den Zeitraum 1-8/2013
- Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1-8/2013
- Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DZ.

Gegen diese Bescheide habe der Masseverwalter der Primärschuldnerin am 18.11.2013 Berufung erhoben und die o.a. Bescheide teilweise bekämpft. Unangefochten geblieben seien u.a. Lohnsteuer 2012 (125.174,34 €) und Dienstgeberbeitrag 2012 (30.376,35 €).

Am 2.7.2014 habe die belangte Behörde den Schuldner von der beabsichtigten Geltendmachung der Vertreterhaftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO informiert und um ergänzende Informationen ersucht.

Diesem Ersuchen sei der Schuldner mit Schreiben vom 25.7.2014 nachgekommen. Er habe gegenüber der belangten Behörde dargelegt, dass bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin sämtliche Abgaben fristgerecht und vollständig beglichen und die dargestellten Forderungen erst nach der Konkurseröffnung festgestellt worden seien.

Mit Haftungsbescheid vom 25.9.2014 sei der Schuldner als ehemaliger Geschäftsführer der Primärschuldnerin gemäß § 9 iVm [§§ 80 ff BAO](#), vertreten durch den Bf als Insolvenzverwalter, für die aushaftenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Ausmaß von 155.550,69 € in Anspruch genommen worden. Dabei habe es sich um die vom Masseverwalter der Primärschuldnerin nicht bekämpften Positionen Lohnsteuer 2012 und Dienstgeberbeitrag 2012 gehandelt.

Gegen diesen Bescheid habe der Bf ebenfalls Beschwerde erhoben, welche teilweise erfolgreich gewesen sei. Der angefochtene Haftungsbescheid vom 25.9.2014 sei mit Bescheid vom 31.8.2017 gemäß [§ 300 BAO](#) aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Haftungsbescheid erlassen worden.

Der Masseverwalter der ***6*** habe die Haftung für Abgabenschulden ebenso bekämpft. Die Haftung habe er mit der Begründung abgelehnt, dass die ***6*** kein pflichtwidriges Verhalten treffe. Über die strittigen Abgabenschulden sei ein Vergleich geschlossen worden, wobei die Abgabenschulden reduziert worden seien.

Mit Haftungsbescheid vom 4.10.2017 sei nunmehr der Bf als Insolvenzverwalter des ehemaligen Geschäftsführers der ***11*** gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO für aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin im Ausmaß von 447.065,08 € in Anspruch genommen worden. Dabei handle es sich um die vom Masseverwalter der Primärschuldnerin anerkannten Positionen Lohnsteuer 2012, 1-8/2013, 7/2013 und Dienstgeberbeitrag 2012, 1-8/2013, 7/2013.

Gegen diesen Haftungsbescheid richte sich die nunmehrige Beschwerde.

Zur „1.2. Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit“ brachte der Bf vor, dass die Beschwerde jedenfalls zulässig sei. Der Bf habe ein subjektives Recht darauf, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorlägen. Dieses subjektive Recht sei verletzt worden.

Die Beschwerde sei auch rechtzeitig. Der nunmehr bekämpfte Bescheid sei dem Bf am 5.10.2017 zugestellt worden.

In der „1.3. Beschwerdeerklärung“ machte der Bf geltend, dass der Haftungsbescheid seinem gesamten Inhalt nach angefochten und seine ersatzlose Aufhebung begehrt werde.

Als Beschwerdegründe führte der Bf die Mangelhaftigkeit des Bescheides infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie inhaltliche Rechtswidrigkeit auf Grund unrichtiger rechtlicher Beurteilung an.

In der „1.4. Begründung“ brachte der Bf zur „1.4.1. behaupteten schuldhaften Pflichtverletzung“ vor, dass Voraussetzung für eine Inanspruchnahme eines Vertreters gemäß [§ 9 BAO](#) sei, dass Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Die belangte Behörde habe sich mit diesem Tatbestandselement überhaupt nicht auseinandergesetzt. Sie habe zwar die Voraussetzung einer Haftung im Sinne eines schuldhaften Handelns durch bloße Wiedergabe der Gesetzesbestimmung zitiert, in weiterer Folge fehle es jedoch an Feststellungen zum Vorliegen eines schuldhaften und rechtswidrigen Handelns.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung sei es zwar die Aufgabe des Vertreters (iSd BAO) darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Es handle sich um eine besondere Behauptungs- und Beweislast. Diese sei jedoch nicht so aufzufassen, dass dadurch die Abgabenbehörde von jeglicher Pflicht entbunden sei, entsprechende Feststellungen zu treffen (vgl. RIS-Justiz: VwGH: 2009/16/0104).

Die belangte Behörde habe zu diesem Tatbestandselement überhaupt keine Feststellungen getroffen. Sie habe sich lediglich auf allgemeine Ausführungen zu den Bestimmungen des [§ 78 EStG 1988](#) berufen.

Nachvollziehbare Feststellungen zu einem rechtswidrigen und schuldhaften Verhalten des Schuldners fehlten.

Der bekämpfte Bescheid leide somit an unvollständigen Feststellungen und mangelhafter Begründung. Der Bescheid sei auf Grund der Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig.

Darüber hinaus sei auf Grund der Stellungnahme des Schuldners vom 25.7.2014 davon auszugehen, dass tatsächlich weder ein schuldhaftes noch rechtswidriges Verhalten des Schuldners vorliege. Dieser habe dargetan, weshalb er für die Entrichtung der Abgaben nicht Sorge tragen konnte. Es liege daher kein Tatbestand vor, der im Sinne eines Verschuldens vorwerfbar sei.

Die verfahrensgegenständlichen Abgaben stünden im Zusammenhang mit einer Nachverrechnung durch die OÖ GKK und seien erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin festgestellt worden.

Der Schuldner habe mit diesen Nachverrechnungen durch die OÖ GKK nicht gerechnet. Er sei davon ausgegangen, dass ihn in Österreich keine Abgabepflicht treffe, da die Abgaben für die Beschäftigungsverhältnisse bei den ausländischen Gesellschaften im Ausland abzuführen seien.

Der Schuldner habe bereits in seiner Stellungnahme vom 25.7.2014 ausführlich und nachvollziehbar dargestellt, dass er bis zur durchgeführten Nachverrechnung durch die OÖ GKK davon ausgegangen sei, dass sämtliche Abgabenverbindlichkeiten beglichen seien. Mit der Nachverrechnung habe der Schuldner nicht rechnen müssen.

Der Schuldner habe bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin für die rechtzeitige und vollständige Begleichung der ihm bekannten Abgabenschulden gesorgt.

Tatsächlich seien dem bekämpften Bescheid keine Feststellungen zu entnehmen, aus denen sich ein konkretes schuldhaftes Verhalten ableiten lasse.

Ohne diese Nachverrechnungen wäre es jedoch auch nicht zu den nunmehr verfahrensgegenständlichen Abgabenrückständen gekommen. Es könne von niemandem erwartet werden, dass er Abgaben berechne und abführe, die zum Zeitpunkt seiner Geschäftsführertätigkeit nicht bestünden.

Die Ausführungen der belangten Behörde, wonach aus der Bestimmung des § 78 EStG eindeutig hervorgehe, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten darstelle, seien mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang zu bringen. § 78 EStG normiere lediglich die Pflicht des Arbeitsgebers, bei Bezahlung von nur einem Teil des vereinbarten Lohnes, die Abgaben von diesem Teil zu berechnen und abzuführen. Eine Aussage, wonach eine Verletzung dieser Pflicht per se eine schuldhafte Pflichtverletzung darstelle, sei dieser Bestimmung nicht zu entnehmen.

Der Haftungsanspruch sei nicht festgestellt. Im Verfahren, welches gegen die ***6*** geführt worden sei, sei es nach den Informationen des Bf zu einem Vergleich gekommen, da offensichtlich die Abgabenansprüche strittig gewesen seien. In die Vergleichsgespräche sei der Schuldner nicht eingebunden gewesen. Daher könnten aus einem Vergleich abgeleitete Abgabenschulden nicht dem Schuldner zugeordnet werden. Ein pflichtwidriges Verhalten des Schuldners liege daher nicht vor und könne auch nicht festgestellt werden.

Wenn der Masseverwalter der Primärschuldnerin einen Teil der Abgabenschulden anerkannt habe, leite sich daraus keine Haftung für den Schuldner ab. Der Vergleich sowie das Anerkenntnis seien ohne Einbeziehung des Schuldners erfolgt und seien diese gegenüber dem Schuldner nicht haftungsbegründend.

Der bekämpfte Bescheid sei daher auch inhaltlich aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung rechtswidrig.

Zu Punkt „1.4.2. Verletzung der Ermittlungspflicht“ monierte der Bf, dass die belangte Behörde den bekämpften Bescheid mit einem wesentlichen und erheblichen Verfahrensmangel belastet habe, indem sie überhaupt keine eigenen geeigneten Ermittlungsmaßnahmen gesetzt habe.

Die belangte Behörde habe bloß behauptet, dass die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aus dem Betriebsübergang der mittlerweile in Insolvenz befindlichen Firmen ***6*** und ***7*** auf die Primärschuldnerin resultierten.

Darüber hinaus sei die Stellungnahme des Schuldners vom 25.7.2014, worin dieser nachvollziehbar ausgeführt habe, dass bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin sämtliche Abgaben fristgerecht und vollständig beglichen worden seien, völlig außer Acht gelassen worden.

Weiters habe der Schuldner zu diesen Abgaben mitgeteilt, dass sie erst nach der Insolvenzeröffnung festgestellt worden seien und wahrscheinlich mit Nachverrechnungen der OÖ GKK in Zusammenhang stünden.

Die belangte Behörde habe sich mit diesem Vorbringen nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt. Sie habe den nunmehr bekämpften Bescheid erlassen, ohne weitere erforderliche Ermittlungsmaßnahmen zu setzen, um den relevanten Sachverhalt abschließend zu klären. Dadurch habe sie den Bescheid mit einem erheblichen Verfahrensmangel belastet.

Zu Punkt „1.4.3. Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung“ verwies der Bf auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Danach müsse die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar sei (vgl. RIS-Justiz: [VwGH 2009/16/0104](#)).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides sei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser sei nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen gemeint, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides habe in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung sei die Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde, nach welcher sie die Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachte (vgl. RIS-Justiz: [VwGH 2009/16/0104](#)).

Die textlich nur aus einer A4-Seite bestehende Begründung des angefochtenen Bescheides entspreche nicht den beschriebenen Anforderungen. Statt einer zusammenhängenden

Sachverhaltsdarstellung enthalte der angefochtene Bescheid nur vereinzelt im Text verstreute Feststellungen, die noch dazu unvollständig seien.

Aus dem angefochtenen Bescheid gehe nicht hervor, wie sich die geltend gemachten Beträge zusammensetzten und seien diese nicht nachvollziehbar. Es seien lediglich Pauschalsummen genannt worden.

Eine Beweiswürdigung fehle zur Gänze.

Ebenso fehle die Feststellung eines Sachverhaltes, welche eine abschließende rechtliche Würdigung ermöglichen würde.

Auch die von der belangten Behörde vorgenommene Ermessensübung sei nicht begründet.

Es handle sich bei der Feststellung der schuldhaften Pflichtverletzung, die zum Abgabenausfall geführt habe, um eine Voraussetzung, die erfüllt sein müsse, um eine Person überhaupt als Haftenden iSd [§ 9 Abs. 1 BAO](#) in Betracht ziehen zu können. Deren tatsächliche Inanspruchnahme bleibe der sich daran anschließenden Ermessensentscheidung vorbehalten (vgl. RIS-Justiz: VwGH [2009/16/0104](#)).

Ermessensentscheidungen seien von der Behörde insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordere (vgl. RIS-Justiz: VwGH [2009/16/0104](#)).

Der Bescheid sei daher auf Grund der Verletzung dieser Verfahrensvorschriften ebenfalls rechtswidrig.

Unter Hinweis auf obiges Vorbringen werde sohin der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge eine mündliche Verhandlung durchführen sowie der Beschwerde stattgeben und den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.11.2017** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Im Punkt „schuldhafte Pflichtverletzung“ hielt die Abgabenbehörde den Beschwerdeaussführungen des Bf entgegen, dass der Schuldner in Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer der Firma ***6*** (seit 1991) und Gesellschafter bzw. Aufsichtsrat der Firma ***7*** mit der Gestaltung der Firmenabläufe vertraut gewesen sei. Er habe um die Problematik der „ausländischen Fahrer“ Bescheid gewusst und habe somit mit einer Nachverrechnung auch bei der Primärschuldnerin rechnen müssen, da diese die Geschäftsbetriebe der ***6*** und der ***7*** übernommen habe (siehe auch 1. Bericht des Masseverwalters ***8*** vom 30.10.2013).

In einem vorangegangenen Haftungsverfahren betreffend Lohnsteuer 2012 und Dienstgeberbeitrag 2012 (Haftungsbescheid vom 25.9.2014 über 155.550,59 €) sei das Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzgericht (BFG) mittlerweile abgeschlossen. In einem Vorhalt des Richters werde zur schuldhaften Pflichtverletzung ausgeführt, dass die Problematik der „Nachverrechnung der Lohnabgaben für ausländische Kraftfahrer in Anlehnung an die

Vorprüfung der Fa. ***6***" sehr wohl bekannt gewesen sei. Auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.11.2011 werde verwiesen. Der Masseverwalter der Primärschuldnerin habe in Kenntnis der Sach- und Rechtslage die festgesetzten Abgaben nicht bestritten. Dieses Beschwerdeverfahren sei zwischenzeitig erledigt (Aufhebung gemäß [§ 300 BAO](#) und neuer Haftungsbescheid mit um die Konkursquote von 7,5 % verringerten Haftungsbeträgen).

Der nunmehrige Bf habe auch keine Beschwerde gemäß [§ 248 BAO](#) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eingebracht.

Zur schuldhaften Pflichtverletzung habe der Richter des BFG in seinem Vorhalt an den Bf dessen Ansicht zu [§ 78 EStG 1988](#) nicht geteilt. Demnach sei für die Haftung nach [§ 9 BAO](#) nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung.

Eine solche Pflichtverletzung liege bereits bei einem Verstoß gegen [§ 78 EStG 1988](#) vor (Ritz, BAO⁵, § 9, Tz 11 und dort zitierte Rechtsprechung des VwGH, sowie Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 9, E 150a/E 4a, wonach der Vertreter zur Abfuhr der Lohnsteuer für ausbezahlte Löhne abgabenrechtlich verpflichtet sei und die Verletzung dieser Verpflichtung unabhängig von wirtschaftlichen Schwierigkeiten schuldhaft sei). Nach Lage der Akten seien die Löhne ausbezahlt, die Lohnsteuern hingegen nicht abgeführt worden. Die belangte Behörde sehe die im Haftungsbescheid vom 4.10.2017 behauptete schuldhafte Pflichtverletzung durch die Argumentation des BFG bestätigt.

Dass sich aus der Anerkennung durch den Masseverwalter der Primärschuldnerin keine Haftung für den Schuldner ableite, könne ebenfalls entkräftet werden. Auch vom nunmehrigen Beschwerdeführer sei keine Beschwerde gemäß [§ 248 BAO](#) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eingebracht worden, was einer Anerkennung der Bemessungsgrundlage gleichkomme.

Zur eingewendeten „Verletzung der Ermittlungspflicht“ führte die Abgabenbehörde aus, dass die Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend Lohnsteuerprüfung vom 5.11.2013 und der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Zeitraum 1.6.2012 - 19.8.2013) vom 11.11.2013 integrierte Bestandteile des Haftungsbescheides darstellten. In diesen Dokumenten seien der genaue Sachverhalt und die Berechnungen dargestellt. Da es sich beim Betriebsübergang von den mittlerweile in Insolvenz befindlichen Firmen ***6*** und ***7*** auf die Primärschuldnerin um eine zweifelsfreie Tatsache handle, habe die belangte Behörde keine weiteren Ermittlungsschritte mehr zu veranlassen gehabt. Die Ausbezahlung der Löhne an die Fahrer sei ebenfalls eine unbestrittene Tatsache, die keiner weiteren Ermittlungen bedürfe.

Zur vorgebrachten „Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung“ verwies das Finanzamt darauf, dass im Haftungsbescheid vom 4.10.2017 auf Seite 2 klar dargelegt worden sei, dass bei Auszahlung von Löhnen die dafür anfallenden Lohnabgaben abzuführen seien. Sollten die dafür

notwendigen Geldmittel nicht vorhanden sein, dürften die Löhne nur so weit anteilig ausbezahlt werden, dass die Möglichkeit einer Abfuhr der Lohnabgaben erhalten bleibe.

Die Höhe der ausbezahlten Löhne sei unbestritten.

Der gesamte haftungsrelevante Sachverhalt sei im Zuge der Lohnsteuerprüfung bei der Primärschuldnerin erhoben und in dem dem Haftungsbescheid beigeschlossenen Bericht über die Außenprüfung vom 11.11.2013 beziehungsweise der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.11.2013 ausführlich dargestellt.

Die im Haftungsbescheid vom 4.10.2017 dargestellten Abgaben seien nach der Außenprüfung bei der Primärschuldnerin mit Haftungsbescheiden vom 11.11.2013 festgesetzt worden. Diese Haftungsbescheide seien an ***8*** als Masseverwalter der Primärschuldnerin ergangen, welcher dagegen Beschwerde eingebracht habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.10.2016 sei der Beschwerde teilweise stattgegeben und seien die Abgaben jeweils um 1/3 gekürzt worden. Nach Zahlung der Verteilungsquote in Höhe von 7,5 % im Konkursverfahren der Primärschuldnerin seien die in der nachstehenden Tabelle ersichtlichen Lohnabgaben unentrichtet geblieben.

Die im bekämpften Haftungsbescheid vom 4.10.2017 ebenfalls enthaltenen Lohnabgaben 7/2013 habe die Primärschuldnerin selbst berechnet und an das Finanzamt elektronisch gemeldet. Die elektronische Meldung liege der Beschwerdeverentscheidung bei.

Berechnung der Beträge im Haftungsbescheid:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag lt. Prüfbericht (bzw. bekannt gegeben)	Nach BVE vom 6.10.2016	Nach Quotenzahlung noch offen
Lohnsteuer	2012	262.977,29	175.318,19	161.765,10
DB	2012	143.442,16	95.628,11	56.334,04
Lohnsteuer	1-8/2013	211.862,03	141.241,35	130.648,25
DB	1-8/2013	111.246,11	74.164,07	68.601,76
Lohnsteuer	7/2013	25.646,18		23.722,72
DB	7/2013	6.479,15		5.993,21
Summe				447.065,08

Mit Schreiben vom 21.12.2017 stellte der Bf einen **Vorlageantrag**.

Die Begründung in der Beschwerde vom 2.11.2017 werde aufrechterhalten und angesichts der Argumentation in der Beschwerdeentscheidung wie folgt ergänzt:

1.1. Schuldhafte Pflichtverletzung:

Entgegen der Ausführung der belangten Behörde liege diese Voraussetzung für die Erlassung des Haftungsbescheides nicht vor. Wie bereits in der Beschwerde ausführlich dargestellt, könne von niemandem erwartet werden, Abgaben zu berechnen und abzuführen, von deren Existenz er nichts gewusst habe und auch nichts habe wissen können.

Der Schuldner habe in seiner Stellungnahme von 25.7.2014 ausführlich und nachvollziehbar dargestellt, dass er bis zur Nachverrechnung durch die OÖ GKK davon ausgegangen sei, dass sämtliche Abgabenverbindlichkeiten beglichen seien. Mit der Nachversteuerung habe der Schuldner nicht rechnen müssen.

Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde habe der Schuldner trotz Vertrautheit mit der Gestaltung der Firmenabläufe nicht mit einer Nachverrechnung bei der Primärschuldnerin rechnen müssen.

Die Stellungnahme des Schuldners vom 25.7.2014 werde von der belangten Behörde völlig außer Acht gelassen. In dieser Stellungnahme habe der Schuldner nachvollziehbar dargelegt, weshalb er für die Entrichtung der Abgaben nicht habe Sorge tragen können.

Der Schuldner habe bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin für die rechtzeitige und vollständige Begleichung der ihm bekannten Abgabenschulden gesorgt. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, dass er mit der Nachverrechnung nicht habe rechnen müssen.

Tatsächlich seien weder dem bekämpften Bescheid noch der Beschwerdeentscheidung Feststellungen zu entnehmen, aus denen sich ein konkretes schuldhaftes Verhalten ableiten lasse. Die belangte Behörde begnüge sich erneut damit, pauschal auszuführen, dass der Schuldner mit der Nachverrechnung bei der Primärschuldnerin hätte rechnen müssen. Sie nehme nicht einmal ansatzweise auf die Ausführungen des Schuldners Bedacht, wonach dieser erklärt habe, dass er die ihm bekannten Abgabenverbindlichkeiten immer und vollständig beglichen habe.

Auch die diesbezüglichen Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung genügten den Anforderungen eines gesetzeskonformen und nachvollziehbaren Haftungsbescheides nicht. Auch wenn die Begründungspflicht in Haftungsfragen gemäß [§ 9 BAO](#) zugunsten der Behörde aufgeweicht sei, befreie sie dies nicht gänzlich davon, nachvollziehbare Feststellungen zu treffen und diese zu begründen. Dieser Begründungspflicht sei die belangte Behörde wiederum nicht nachgekommen.

Die Ausführungen der belangten Behörde, wonach aus der Bestimmung des § 78 EStG eindeutig hervorgehe, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine

schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten darstelle, seien mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang zu bringen.

§ 78 EStG normiere lediglich die Pflicht des Arbeitgebers, bei Bezahlung von nur einem Teil des vereinbarten Lohnes die Abgaben von diesem Teil zu berechnen und abzuführen. Eine Aussage, wonach eine Verletzung dieser Pflicht per se eine schuldhafte Pflichtverletzung darstelle, sei dieser Bestimmung nicht zu entnehmen.

Tatsächlich habe der Schuldner klar dargestellt, weshalb ihm keine schuldhafte Pflichtverletzung vorzuwerfen sei. Die belangte Behörde übergehe jedoch diese Ausführungen.

Die belangte Behörde lasse völlig außer Acht, dass lediglich der Masseverwalter der Primärschuldnerin einen Teil der Abgabenschulden anerkannt habe und sich daraus keine Haftung für den Schuldner ableiten lasse.

Der Vergleich sowie das Anerkenntnis seien ohne Einbeziehung des Schuldners erfolgt, weshalb diese gegenüber dem Schuldner nicht haftungsbegründend seien.

Unrichtig führe die belangte Behörde aus, dass das Nichteinbringen einer Beschwerde einer Anerkennung der Bemessungsgrundlage gleichkomme.

Auch die Beschwerdevorentscheidung leide somit an unvollständigen Feststellungen, mangelhafter Begründung sowie inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

1.2. Arbeitgebereigenschaft:

Die belangte Behörde übersehe, dass für den Einbehalt und die Abfuhr der Lohnsteuer ausschließlich der Arbeitgeber im Sinne des § 47 EStG herangezogen werden könne.

Voraussetzung für diese Verpflichtung sei, dass der Arbeitgeber die betreffende Zuwendung an den Arbeitnehmer veranlasse. Eine von einem Dritten gewährte Zuwendung sei hingegen selbst dann nicht im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens zu berücksichtigen, wenn die Zuwendung durch ein verbundenes Unternehmen erfolge bzw. wenn der Arbeitgeber von der Zuwendung wisse und sie befürworte (vgl. z.B. VwGH 28.5.1998, [96/15/0215](#); 24.7.2007, [2007/14/0028](#)).

Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG sei, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG auszahle. Da der Arbeitgeberbegriff nach der Rechtsprechung und der Literatur im Zusammenhang mit der Regelung des Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG zu sehen sei, sei nach Maßgabe des § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG entscheidend, wem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schulde und auf wessen Rechnung und Risiko die Auszahlung der Arbeitslöhne gehe, wer also letztlich den mit der Beschäftigung verbundenen Aufwand zu tragen habe. Die bloß manipulative Bezugsauszahlung sei nicht maßgeblich (vgl. z.B. VwGH 27.6.1961, [2271/58](#); 26.1.1994, [92/13/0148](#)).

Die Frage der Arbeitgebereigenschaft stelle sich in der Praxis insbesondere bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung. Diesbezüglich hätten Judikatur und Finanzverwaltung betont, dass primär entscheidend sei, wem die maßgeblichen

Arbeitgeberrechte und -pflichten zukämen. Die belangte Behörde habe sich mit der Frage der Arbeitgeberberei genschaft gar nicht auseinandergesetzt.

Tatsächlich seien die Arbeitgeberrechte und -pflichten den ausländischen Gesellschaften zugekommen. Die Bezüge der ausländischen Fahrer seien von den ausländischen Gesellschaften der Besteuerung unterworfen worden.

1.3. Inländische Steuerpflicht:

Nur für unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige ergebe sich in Österreich eine Einkommensteuerpflicht und damit auch eine Lohnsteuerhaftung.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht bestehe, wenn eine Person einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland habe. Die betreffenden ausländischen Fahrer hätten weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügt. Die Voraussetzungen einer unbeschränkten Steuerpflicht lägen daher nicht vor.

Eine beschränkte Steuerpflicht könne für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für im Inland ausgeübte Tätigkeiten bestehen. Eine Inlandsverwertung liege vor, wenn der wirtschaftliche Erfolg einer Tätigkeit unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt sei (VwGH 20.10.1982, [81/13/0083](#)).

Die betreffenden Frachtverkehrsumsätze seien aber den ausländischen Gesellschaften zugeflossen. Es liege daher keine unmittelbare Inlandsverwertung vor, somit bestehe auch keine beschränkte Steuerpflicht.

1.4. Doppelbesteuerungsabkommen:

Selbst wenn entgegen dem vertretenen Standpunkt von einer Steuerpflicht im Inland auszugehen wäre, übersehe die belangte Behörde, dass ein Besteuerungsrecht durch die Vorgaben der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werde.

Demnach dürfe der Ansässigkeitsstaat Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuern, wenn die Arbeit nicht im anderen Staat ausgeübt werde.

Das Besteuerungsrecht des ausländischen Tätigkeitsstaates bestehe nicht, wenn die Voraussetzungen für die sogenannte Monteurklausel erfüllt seien. Diese seien erfüllt, wenn sich der Arbeitnehmer im ausländischen Tätigkeitsstaat innerhalb eines bestimmten Rahmenzeitraums nicht länger als 183 Tage aufhalte und weder der Arbeitgeber im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig sei, noch der Arbeitnehmer für eine im Tätigkeitsstaat befindliche Betriebsstätte seines Arbeitgebers tätig werde.

Österreich komme als Nichtansässigkeitsstaat nach Maßgabe der Doppelbesteuerungsabkommen für den nicht auf das Inland entfallenden Tätigkeitsanteil kein Besteuerungsrecht zu.

Im Übrigen wäre der exakte Sachverhalt für jeden einzelnen ausländischen Fahrer zu prüfen.

1.5. Verletzung der Ermittlungspflicht:

Die belangte Behörde habe in der Vorabentscheidung nicht einmal ansatzweise versucht, die Argumentation des Bf zu Punkt 1.4.2. der Beschwerde zu widerlegen. Sie habe selbst eingeräumt, sich nach der Außenprüfung zu keinen weiteren Ermittlungsschritten veranlasst gesehen zu haben.

Dies, obwohl sie - wie in der Beschwerde dargestellt - trotz der qualifizierten Mitwirkungspflicht des Schuldners verpflichtet gewesen wäre, Präzisierungen und weitere Beweise anzufordern.

Da die belangte Behörde dies unterlassen habe, habe sie den Bescheid mit einem erheblichen Verfahrensmangel belastet.

1.6. Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung:

Die belangte Behörde habe in der Beschwerde vorentscheidung lediglich versucht zu erklären, dass der Haftungsbescheid vom 4.10.2017 hinreichend begründet sei. Dies ändere jedoch nichts daran, dass der bekämpfte Bescheid faktisch unbegründet gewesen sei. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde auf das diesbezügliche Vorbringen in der Bescheidbeschwerde verwiesen.

Die nunmehrige Begründung der Beschwerde vorentscheidung sei ebenso mangelhaft und unvollständig wie die des bekämpften Bescheides.

1.7. Unter Hinweis auf obiges Vorbringen werde daher erneut der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge

1.7.1. eine mündliche Verhandlung durchführen, sowie

1.7.2. der Beschwerde stattgeben und den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufheben.

Bereits in einem dem gegenständlichen Haftungsverfahren vorangegangenen Haftungsverfahren zur Geschäftszahl des Bundesfinanzgerichts [RV/5100506/2015](#), erledigt durch einen auf [§ 300 BAO](#) gestützten Beschluss, hatte das Finanzamt dem Schuldner mit **Schreiben vom 2.7.2014** mitgeteilt, dass es beabsichtige, die Vertreterhaftung gemäß §§ 9, 80 BAO für die dort angeführten Abgaben (nämlich Umsatzsteuer 2012: 3.182,70 €, Umsatzsteuer 6/2013: 63.597,72 €; Lohnsteuer 2012: 125.174,34 €; Lohnsteuer 7/2013: 25.646,18 €; DB 2012: 30.376,35 €; DB 7/2013: 6.479,15 €) geltend zu machen. Diese Abgaben seien bei der Primärschuldnerin, über deren Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei, uneinbringlich.

Sofern die Primärschuldnerin bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Schuldner ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen

(Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Dem Schuldner stehe frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf andere Art und Weise bekannt zu geben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege es dem Schuldner als Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wieviel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger noch Befriedigung erlangt hätten. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Schuldner die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall sei. Unter diesen Umständen hafte der Schuldner für die uneinbringlichen Abgabenschulden in vollem Ausmaß.

Abschließend verwies das Finanzamt auf das ihm eingeräumte Ermessen bei Geltendmachung der Haftung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, sehe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen den Schuldner geltend zu machen.

Mit **Schreiben vom 25.7.2014** nahm der Schuldner zu diesem Ersuchen des Finanzamtes Stellung. Er verwies darauf, alle Abgaben bis zur Insolvenzanmeldung und -eröffnung fristgerecht bezahlt zu haben. Jene Beträge, welche das Finanzamt anführe, seien alle nach Insolvenzeröffnung festgesetzt worden und zur Zahlung fällig gewesen.

Dem Abgabenkonto sei zu entnehmen, dass alle Abgaben bis zur Insolvenzeröffnung fristgerecht bezahlt worden seien. Der Saldo am Abgabenkonto habe vor Insolvenzeröffnung daher Null betragen.

Weiter sei anzunehmen, dass die Vorschreibungen der Lohnsteuer 2012 und des Dienstgeberbeitrages 2012 im Zusammenhang mit einer Nachverrechnung der OÖ GKK stünden. Dies habe der Schuldner nicht überprüfen können, da ihm hier keine Unterlagen vorlägen.

Der Masseverwalter ***8*** habe gegen diese Vorschreibungen sicher Einspruch erhoben. Er gehe daher davon aus, dass diese bis dato nicht rechtsgültig seien. Wie bereits erwähnt, habe er diesbezüglich keine Überprüfung vornehmen können, da ihm sämtliche Unterlagen nicht zur Verfügung gestanden seien.

Die Vorschreibungen seien erst nach Insolvenzeröffnung festgestellt worden und lägen somit außerhalb seines Einflussbereiches.

Mit **Schreiben vom 14.7.2020** ersuchte die RichterIn den Bf, zu nachstehendem Sachverhalt Stellung zu nehmen:

„Mit Haftungsbescheid vom 4.10.2017 wurden Sie als Insolvenzverwalter des ***2*** als ehemaliger Geschäftsführer der ***5*** als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff BAO für aushaftende Abgabenschulden dieser Gesellschaft in Höhe von 447.065,08 € in Anspruch genommen.

Eine der Haftungsvoraussetzungen ist, dass dem Vertreter der Gesellschaft eine schuldhaft Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorwerfbar ist, die ursächlich für die Uneinbringlichkeit der Abgaben ist.

Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, weshalb leicht fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters ausreichen (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 18).

In der Beschwerde wurde das Nichtvorliegen von Verschulden damit gerechtfertigt, dass ***2*** bis zur Konkurseröffnung über das Vermögen der Gesellschaft für die rechtzeitige und vollständige Begleichung der ihm bekannten Abgabenschulden gesorgt und mit einer Nachverrechnung von Abgaben nicht gerechnet habe. Er sei davon ausgegangen, dass ihn in Österreich keine Abgabenschuld treffe, da die Abgaben für die Beschäftigungsverhältnisse bei den ausländischen Gesellschaften im Ausland abzuführen gewesen seien.

Im Beschwerdefall resultierten die Lohnabgabennachforderungen aus der Feststellung der Prüferin, dass bereits vor Konkurseröffnung über die ***6*** und die ***7*** ein Betriebsübergang auf das Unternehmen der ***11*** stattgefunden hatte. Die Nachverrechnung der Lohnabgaben für ausländische Kraftfahrer erfolge in Anlehnung an die Vorprüfung der ***6***.

Da ***2*** auch Geschäftsführer der ***6*** war, war ihm der damalige Bericht vom 4.11.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung (Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009) persönlich zugestellt worden.

Die Problematik von bei ausländischen Firmen gemeldeten Kraftfahrern und deren Zurechnung zur ***6*** (bzw. nunmehr zur ***11***) war ***2*** daher hinlänglich bekannt, weshalb er sich diesbezüglich nicht mit Erfolg auf einen Rechtsirrtum oder Unkenntnis der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und damit nicht auf fehlendes Verschulden berufen kann.

Darüber hinaus wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 20.6.2011, [2011/09/0039](#), eine Beschwerde des ***2*** betreffend Bestrafung wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes als unbegründet abgewiesen. Auch in diesem Erkenntnis wurde die Thematik der Zurechnung ausländischer Arbeitskräfte ausführlich erörtert und festgestellt, dass der Umstand der Entlohnung einer Arbeitskraft durch eine andere als die von ***2*** vertretene Firma nichts an der Beschäftigung dieser Arbeitskraft durch die von ihm vertretene GmbH änderte.

Diese Lohnabgaben wären bei ordnungsgemäßer Entrichtung während der Geschäftsführerbestellung des ***2*** abzuführen gewesen. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10).

Nach [§ 248 BAO](#) kann der Haftungspflichtige innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerde erheben.

Von dieser Möglichkeit wurde im vorliegenden Beschwerdeverfahren kein Gebrauch gemacht.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können aber, solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung und deren Höhe nicht mit Erfolg erhoben werden (Ritz, BAO⁶, § 248 Tz 14).

Im Hinblick auf [§ 248 BAO](#) kommt den den Abgabeananspruch betreffenden Ausführungen (Arbeitgebereigenschaft, inländische Steuerpflicht, Doppelbesteuerungsabkommen) keine Relevanz zu.

Dem weiteren Einwand, dem Gesetzeswortlaut des [§ 78 EStG 1988](#) könne nicht entnommen werden, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhaft Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle, ist die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegen zu halten. Erst jüngst (VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#)) bekräftigte der VwGH, 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 schuldhaft Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) darstelle.

Zum Einwand, die Haftungsbeträge seien nicht nachvollziehbar und lediglich in einer Pauschalsumme genannt, ist darauf zu verweisen, dass sich die Haftungsbeträge aus der Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.6.2012 bis 19.8.2013 (= Konkurseröffnung) ergeben. Der diesbezügliche Bericht vom 11.11.2013, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.11.2013, die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 11.11.2013 betreffend das Jahr 2012 und den Zeitraum 01-08/2013 sowie die Bescheide vom 11.11.2013 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2012 und den Zeitraum 01-08/2013 wurden dem angefochtenen Haftungsbescheid beigelegt.

Tatsächlich handelt es sich bei den Nachverrechnungen „2012“ um solche von 1.7.2012 – 31.12.2012 und bei den Nachverrechnungen „1-8/2013“ um solche von 1.1.2013 bis 31.7.2013 (siehe Bericht vom 11.11.2013).

Der Beschwerdevorentscheidung vom 22.11.2017 sind die Beträge laut Prüfbericht bzw. die bekannt gegebenen Beträge betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 7/2013 zu entnehmen.

Im Zuge der Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2016 wurden die mit den Bescheiden vom 11.11.2013 festgesetzten Beträge pauschal um ein Drittel gekürzt.

*Nach Verbuchung der Konkursquote hafteten bei Erlassung des Haftungsbescheides am 4.10.2017 noch die im angefochtenen Bescheid angeführten Beträge in der Gesamtsumme von 447.065,08 € unentrichtet aus und waren diese Beträge bei der ***11*** nach Abschluss des Konkursverfahrens uneinbringlich.“*

In seiner schriftlichen **Stellungnahme vom 11.8.2020** verwies der Bf darauf, dass er trotz der Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes die Beschwerde vollinhaltlich aufrechterhalte und seiner Ansicht nach ein Haftungsanspruch nicht gegeben sei. Im Detail verweise er auf die bisherigen Ausführungen.

Das Bundesfinanzgericht bestätige ebenfalls, dass für einen Haftungsanspruch ein schuldhaftes Verhalten vorliegen müsse.

Im konkreten Fall resultiere der Haftungsanspruch aus einer angenommenen Nachfolgehaftung der ***11*** aufgrund eines angenommenen Betriebsübergangs nach der ***6***.

Sämtliche dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Prüfungsmaßnahmen und Feststellungsbescheide seien in Konkursverfahren ergangen, bei denen als steuerliche Vertreter Masseverwalter aufgetreten seien. Der Schuldner sei an diesem Verfahren nicht beteiligt gewesen und fehlten bis zum heutigen Tag Informationen zu den tatsächlichen Abwicklungen.

Die im Zuge des Konkursverfahrens zur ***6*** vorgenommenen Kürzungen seien offensichtlich im Rahmen einer vergleichsweisen Bereinigung der strittigen Abgabenansprüche erfolgt. Allein aus dieser Kürzung ergebe sich, dass die Abgabenansprüche fundiert strittig gewesen seien und daher auch ein Geschäftsführer davon habe ausgehen können, dass Abgabenansprüche nicht bestehen würden. Wenn der Masseverwalter berechtigt Abgabenansprüche bestreiten habe können, müsse dies auch für einen ehemaligen Geschäftsführer möglich sein, ohne dass daraus Haftungsansprüche entstehen würden.

Damit sei ein schuldhaftes Verhalten des Schuldners ausgeschlossen. Dies auch unabhängig davon, dass ein Abgabenanspruch festgestellt worden sei.

Trotz der vom Bundesfinanzgericht geäußerten Ansicht erscheine eine Erörterung der Angelegenheit im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zweckmäßig, weshalb der diesbezügliche Antrag aufrechterhalten werde.

Am 8.9.2020 wurde die **mündliche Verhandlung** in Anwesenheit des Bf und zweier Finanzamtsvertreter durchgeführt.

Die Amtspartei verwies im Wesentlichen auf gleichlautende Feststellungen der zuvor geprüften Fa. ***6***, deren Geschäftsführer ebenfalls der Schuldner war. Ein fehlendes Verschulden sei daher auszuschließen.

Der Bf überreichte der RichterIn eine neuerliche Stellungnahme. Zum fehlenden Verschulden des ehemaligen Geschäftsführers der Primärschuldnerin verwies der Bf darauf, dass sich die

Entrichtung der später festgesetzten Abgaben weder eindeutig aus den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen noch zweifelsfrei aus der bisherigen Rechtsprechung ergeben habe.

Bemängelt wurde darüber hinaus ein unvollständiges Ermittlungsverfahren, weil die Standpunkte der Masseverwalter, der steuerlichen Vertretungen, die Inhalte der Beschwerden und der getätigten Eingaben in dieses Verfahren bisher keinen Eingang gefunden hätten.

Die Strittigkeit der gegenständlichen Ansprüche ergebe sich auch aus der vergleichsweisen Bereinigung in den Konkursverfahren der Primärschuldnerin und der ***6***. Nach Information des Bf seien die Lohnabgaben im Bereich der unteren Hälfte der ursprünglich geltend gemachten Forderungen verglichen worden. Daraus ergebe sich, dass der vom Schuldner und den Masseverwaltern eingenommene ablehnende Standpunkt durchaus fundiert gewesen sei.

Zum Beweis beantragte der Bf daher

- die Einholung des Abgabenaktes der ***6***, insbesondere der Stellungnahmen der Schuldnerin und der Eingaben des Masseverwalters und deren bzw. dessen steuerlicher Vertretung;
- die Einholung des Abgabenaktes der Primärschuldnerin, insbesondere der Stellungnahmen der Schuldnerin und der Eingaben des Masseverwalters und deren bzw. dessen steuerlicher Vertretung;
- die Einvernahme des namentlich genannten Masseverwalters der ***6***);
- die Einvernahme der namentlich genannten steuerlichen Vertreterin der ***6*** während des Konkurses;
- die Einvernahme des namentlich genannten Masseverwalters der ***11*** und
- die Einvernahme des ehemaligen Geschäftsführers der Primärschuldnerin.

Der Bf vertrat darüber hinaus die Ansicht, dass das Erkenntnis des VwGH vom 20.06.2011, [2011/09/0039](#), zum Ausländerbeschäftigungsgesetz ergangen und daher nicht einschlägig sei, dass bisher zur Kausalität jegliche Ausführungen und Ermittlungsergebnisse fehlten und im Rahmen des Ermessens die Leistungsfähigkeit, der Grad eines etwaigen Verschuldens und die lange verstrichene Zeit zu berücksichtigen seien.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten sowie den oben angeführten Aktenteilen, dem Parteivortrag in der mündlichen Verhandlung, der Ediktsdatei, dem Firmenbuch und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Rechtslage:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach [§ 80 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.

Haftungsvoraussetzungen sind somit eine Abgabeforderung gegen die vertretene Gesellschaft, die Vertreterstellung, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, weshalb leicht fahrlässiges Handeln oder Unterlassen des Vertreters ausreichen (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 18).

Nach Abschluss des Konkurses ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist (VwGH 26.6.2000, [95/17/0613](#)).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0322](#) mwN).

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](#)).

Auch nach Stoll, BAO, 129, ist eine Verschuldensentkräftigung aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen: Wäre nämlich die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der (ohnedies) zur Verfügung stehenden Mittel ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die vertretene Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben (z.B. Lohnsteuer) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; entscheidend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10, sowie die dort zitierte Judikatur).

Werden im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die für die Gesellschaft handelnde Vertretung zuvor ihren abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)).

In einem solchen Fall obliegt es dem potenziell Haftungspflichtigen, Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert hätten, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, nämlich die Lohnabgaben im vollen Umfang offen zu legen und gesetzmäßig zu entrichten (VwGH 23.1.2003, [2001/16/0291](#)). Der Geschäftsführer müsste überzeugende Gründe dafür nennen, weshalb er zu den Fälligkeitsterminen das Entstehen der Lohnabgaben nicht erkennen konnte und daran gehindert war, die Lohnabgaben in vollem Umfang offen zu legen und zu entrichten (VwGH 30.10.2001, [2001/14/0087](#)).

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist. Eine schuldhafter Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen wäre.

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Werden schuldhaft nicht entrichtete Abgaben in der Folge uneinbringlich, wird die Verursachung des Abgabenausfalls durch die Pflichtverletzung vermutet (VwGH 26.06.2000, [95/17/0613](#)).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen ([§ 20 BAO](#)) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die

Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Einbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel selbst dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Haftungsschuldner aktuell uneinbringlich ist.

Ein gesichertes und zeitnahes Abgabenaufkommen sowie die Einbringlichkeit der Abgaben-(Haftungs)schuld steht im öffentlichen Interesse (Ritz, BAO⁶, § 7 Tz 7, mit Verweis auf VwGH 17.5.2004, [2003/17/0132](#)).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schließt eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld beim Vertreter nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Es trifft daher keineswegs zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte (VwGH 29.6.1999, [99/14/0128](#), mit Verweis auf VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Bei der Ermessensübung ebenfalls zu würdigen sind Unbilligkeiten angesichts lange verstrichener Zeit (Ritz, BAO⁶, § 7 Tz 7, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Da das Ausmaß des Vertreterverschuldens zwar bei der Prüfung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nicht zu quantifizieren ist, da eine bestimmte Schuldform nicht gefordert wird und auch leichte Fahrlässigkeit genügt, kann im Rahmen der Ermessensübung auch das Ausmaß des Verschuldens Berücksichtigung finden (BFG 24.6.2020, [RV/5101146/2019](#)).

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

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können – solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden.

In der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid können etwa das Nichtvorliegen des betreffenden Haftungstatbestandes, der Eintritt der Einhebungsverjährung, das Erlöschen des

Abgabenanspruches (z.B. durch Entrichtung) oder eine unrichtige Ermessensübung geltend gemacht werden (Ritz, BAO⁶, § 248 Tz 14 f).

Nach [§ 183 Abs. 3 BAO](#) sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Erwägungen:

Laut Ediktsdatei wurde über das Vermögen der am 1.6.2012 errichteten ***11*** mit Beschluss vom 19.8.2013 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 15.2.2017 wurde dieser nach Schlussverteilung aufgehoben. An die Insolvenzgläubiger wurde eine Quote von 7,5 % ausgeschüttet.

Auch über das Vermögen des Schuldners wurde am 13.8.2014 der Konkurs eröffnet und der Bf als Masseverwalter bestellt. Mit Beschluss vom 13.5.2020 legte der Masseverwalter einen Zwischenverteilungsentwurf vor, dessen wesentlicher Inhalt die Ausschüttung einer Quote von 16,3 % an die Insolvenzgläubiger war. Mit Beschluss vom 28.5.2020 wurde der Zwischenverteilungsentwurf genehmigt.

Am 30.6.2020 langte der 12. Bericht des Masseverwalters ein, dessen wesentlicher Inhalt war, dass die voraussichtliche weitere Konkursdauer nicht vorhersehbar sei.

Das Finanzamt nahm den Bf als Masseverwalter im Konkursverfahren des Schuldners mit Haftungsbescheid vom 4.10.2017 für Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Anspruch.

Gegenstand der Haftung waren die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Nachforderungen sowie die elektronisch gemeldeten, aber nicht mehr entrichteten Lohnabgaben 7/2013.

Von der Lohnsteuer 2012 iHv 388.151,63 € laut Haftungsbescheid vom 11.11.2013 und dem DB 2012 iHv 173.818,50 € laut Bescheid vom 11.11.2013 wurden im o.a. Haftungsverfahren zur GZ. RV/5100506/2015 125.174,34 € an Lohnsteuer 2012 und 30.376,35 € an DB 2012, die der Masseverwalter nicht angefochten hatte, geltend gemacht.

Über die vom Masseverwalter der Primärschuldnerin eingebrachten Beschwerden gegen die verbleibenden Lohnabgabennachforderungen für 2012 und 2013 entschied das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2016 teilweise stattgebend.

Der Bf wäre - worauf in der Rechtsmittelbelehrung des bekämpften Haftungsbescheides hingewiesen wurde - nach [§ 248 BAO](#) ebenfalls zu einer Beschwerde gegen die Abgabenansprüche berechtigt gewesen, erhob gegen die dem Haftungsbescheid beigefügten Haftungs- und Festsetzungsbescheide vom 11.11.2013 jedoch keine Beschwerden.

Wegen der dem Bf eingeräumten Möglichkeit, innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche Bescheidbeschwerde einzubringen, war nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren nicht zu erörtern, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestanden oder nicht, sondern war vielmehr von der Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen auszugehen.

Aus diesem Grund waren die in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge, die zwar zum Punkt „Nichtvorliegen von Verschulden“ ergingen, tatsächlich aber die Gründe für die Herabsetzung der Abgabennachforderungen erhellen sollten, mit Beschluss abzulehnen.

Darüber hinaus stellte die Berufung auf Akten kein zulässiges Beweisanbot dar, wenn im Beweisantrag nicht dargestellt wird, aus welchen Bestandteilen des betroffenen Aktes sich welche konkreten Umstände ergeben sollten (VwGH 19.6.2002, [2000/15/0164](#)).

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Zur Klärung welcher konkreten Punkte und Tatsachen die Personen, deren Einvernahme der Bf beantragte, hätten beitragen sollen, ging aus den Beweisanträgen ebenfalls nicht hervor.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid war daher ausschließlich die Frage, ob der Bf als Masseverwalter des Schuldners, der Geschäftsführer der Primärschuldnerin war, zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden war.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft stand im Hinblick auf das abgeschlossene Konkursverfahren fest.

Dem Beschwerdeeinwand, die Haftungsbeträge seien nicht nachvollziehbar und lediglich in einer Pauschalsumme genannt worden, war zu entgegnen, dass sich die Haftungsbeträge aus der Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.6.2012 bis 19.8.2013 (= Konkurseröffnung) ergaben. Der diesbezügliche Bericht vom 11.11.2013, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.11.2013, die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 11.11.2013 betreffend das Jahr 2012 und den Zeitraum 01-08/2013 sowie die Bescheide vom 11.11.2013 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2012 und den Zeitraum 01-08/2013 wurden dem angefochtenen Haftungsbescheid beigefügt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2016 wurde der Beschwerde gegen die Bescheide vom 11.11.2013 betreffend Lohnsteuer, DB und DZ für die Jahre 2012 und 2013 teilweise

stattgegeben und wurden die durch die Außenprüfung festgesetzten Lohnabgaben pauschal um je ein Drittel reduziert (daher Lohnsteuer 2012: 175.318,19 €; Lohnsteuer 01-08/2013: 141.241,35 €; DB 2012: 95.628,11 €; DB 01-08/2013: 74.164,07€).

Da der Bf gegen diese Abgabenfestsetzungen keine auf [§ 248 BAO](#) gestützte Beschwerde einbrachte, war es ihm verwehrt, im Haftungsverfahren Einwendungen gegen die Richtigkeit und Höhe der Abgabenvorschreibungen geltend zu machen.

Die Ausführungen zur Arbeitgeberbereignschaft, zur inländischen Steuerpflicht oder zum Doppelbesteuerungsabkommen hätte der Bf daher in einer Beschwerde gegen die Abgabenfestsetzungen vorzubringen gehabt. Im Haftungsverfahren kam diesen Einwendungen keine Relevanz zu; vielmehr hatte auch die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzungen auszugehen (VwGH 26.8.2009, [2004/13/0024](#)).

Tatsächlich handelte es sich, wie dem Bericht vom 11.11.2013 zu entnehmen war, bei den Lohnabgaben „2013“ um die Lohnabgaben von 1.1.2013 bis 31.7.2013.

Die Verbuchung der an sich an jedem 15. der einzelnen Monate des Jahres 2012 und der an jedem 15. der einzelnen Monate zwischen 15.2.2013 und 16.8.2013 fällig gewesenen Lohnabgaben erfolgte lediglich aus verwaltungsökonomischen Gründen in einer Gesamtsumme (mit Fälligkeit 15.1.2013 bzw. 16.8.2013).

Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 7/2013 in Höhe von 25.646,18 € und 6.479,15 € wurden mit so genanntem „Nullerlagschein“ elektronisch gemeldet und am 16.8.2013 auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin verbucht.

Nach Verbuchung der Konkursquote hafteten bei Erlassung des Haftungsbescheides am 4.10.2017 noch die im angefochtenen Bescheid angeführten Beträge in der Gesamtsumme von 447.065,08 € unentrichtet aus und waren diese Beträge, wie o.a., nach Abschluss des Konkursverfahrens bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Zu den haftungsgegenständlichen, im Zuge einer Lohnsteuerprüfung festgesetzten Lohnabgaben (Lohnsteuer 2012, Dienstgeberbeitrag 2012, Lohnsteuer 1-8/2013 und Dienstgeberbeitrag 1-8/2013) war festzuhalten, dass der Festsetzung dieser Lohnabgaben erst nach Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit des Schuldners keine Bedeutung beizumessen war, weil, wie o.a., entscheidend war, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Dass die Gesellschaft zu den Fälligkeitsterminen nicht in der Lage gewesen wäre, diese Abgaben abzuführen, wurde nicht behauptet.

Die Vorschreibung von vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und während der Geschäftsführungstätigkeit des Schuldners fällig gewesenen Abgaben erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens und nach Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit des Schuldners

änderte nichts daran, dass diese nicht zum jeweiligen Fälligkeitstermin entrichteten Abgaben während seiner Geschäftsführungstätigkeit fällig und zu entrichten gewesen wären.

Im Beschwerdefall resultierten die Lohnabgabennachforderungen aus der Feststellung der Prüferin, dass bereits vor Konkurseröffnung über die ***6*** und die ***7*** ein Betriebsübergang auf das Unternehmen der Primärschuldnerin stattgefunden hatte. Die Nachverrechnung der Lohnabgaben für ausländische Kraftfahrer erfolge in Anlehnung an die Vorprüfung der ***6***.

Der Schuldner machte im Wesentlichen fehlendes Verschulden an den festgestellten Nachforderungen geltend. In Österreich habe ihn keine Abgabepflicht getroffen, da die Abgaben für die Beschäftigungsverhältnisse bei den ausländischen Gesellschaften im Ausland abzuführen gewesen seien. Er habe daher mit den Nachverrechnungen durch die Prüfung nicht rechnen müssen.

Der Schuldner hatte bereits in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 25.9.2014, GZ.51/00506/2015, den Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung bestritten.

In einem Schreiben vom 1.6.2017 führte der in jenem Verfahren zuständige Richter Nachstehendes aus:

„Was den Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung betrifft, so darf zunächst auf die in Kopie beiliegende Niederschrift vom 15.02.2013 verwiesen werden. Daraus geht hervor, weshalb es zur Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben gekommen ist. So wurde bereits für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 eine entsprechende Schätzung vorgenommen. Ebenso für den Zeitraum 01.01.2010 bis 14.12.2012, wobei für 2012 eine Zurechnung nur bis 30.06.2012 erfolgte, weil mit 1.7.2012 die Geschäftstätigkeit auf die neu gegründete Primärschuldnerin überging.

So findet sich im Bericht des MV der Primärschuldnerin die Feststellung, dass auf Grund des vollkommen unzweifelhaften Betriebsüberganges sämtliche Dienstverhältnisse der ***6***, aber auch der ***7*** auf die Primärschuldnerin übergegangen seien. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang in der Beschwerdevorentscheidung auf Ihre langjährige Funktion als Geschäftsführer der ***6*** verwiesen (seit 1991). Entgegen den Beschwerdeausführungen, bis zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung wären alle Abgaben entrichtet worden, war die Problematik der "Nachverrechnung der Lohnabgaben für ausländische Kraftfahrer in Anlehnung an die Vorprüfung der Fa. ***13***" sehr wohl bekannt (s. dazu den beiliegenden Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.11.2011). Der Masseverwalter der Primärschuldnerin hat in Kenntnis dieser Sach- und Rechtslage die festgesetzten haftungsgegenständlichen Abgaben nicht bestritten. Von Ihnen selbst wurde keine Beschwerde gem. [§ 248 BAO](#) gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eingebracht.“

Dieses Beschwerdeverfahren wurde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß [§ 300 BAO](#) und Erlassung eines neuen Haftungsbescheides am 31.8.2017, in welchem die ausgeschüttete Quote von 7,5 % angerechnet wurde, beendet.

Da der Schuldner auch Geschäftsführer der ***6*** war, war ihm der damalige Bericht vom 4.11.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung (Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009) persönlich zugestellt worden. Bereits damals hatte der Prüfer die Feststellung getroffen, dass es sich bei den bei ausländischen Firmen gemeldeten Kraftfahrern tatsächlich um Dienstnehmer der ***6*** handelte.

Die Problematik von bei ausländischen Firmen gemeldeten Kraftfahrern und deren Zurechnung zur ***6*** (bzw. nunmehr zur Gemeinschaftsdarlehnerin) war dem Schuldner daher bekannt, weshalb er sich diesbezüglich nicht mit Erfolg auf einen Rechtsirrtum oder Unkenntnis der Rechtsansicht der Abgabenbehörde und damit nicht auf fehlendes Verschulden berufen konnte.

Darüber hinaus wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 20.6.2011, [2011/09/0039](#), eine Beschwerde des Schuldners betreffend Bestrafung wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes als unbegründet abgewiesen. Auch in diesem Erkenntnis wurde die Thematik der Zurechnung ausländischer Arbeitskräfte ausführlich erörtert und festgestellt, dass der Umstand der Entlohnung einer Arbeitskraft durch eine andere als die vom Schuldner vertretene Firma nichts an der Beschäftigung dieser Arbeitskraft durch die vom Schuldner vertretene GmbH änderte.

Anlässlich der Konkursöffnung über das Vermögen der ***6*** fand bei dieser für den Zeitraum 1.1.2010 bis 14.12.2012 eine neuerliche Lohnsteuerprüfung statt. Im Rahmen dieser Prüfung wurde die bereits bei der Vorprüfung beanstandete Zurechnungspraxis betreffend ausländische Kraftfahrer abermals bemängelt und auf die o.a. Entscheidung des VwGH vom 20.6.2011 verwiesen (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.2.2013).

Obwohl dem Bf zuzustimmen war, dass das genannte Erkenntnis zum Ausländerbeschäftigungsgesetz ergangen ist, traf der VwGH dennoch so ausreichend allgemeine Feststellungen, welchem Unternehmen eine Arbeitskraft zuzurechnen ist (z.B. Abstellen auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, wer bestimmte die konkrete Arbeitstätigkeit des Arbeitnehmers, wer erteilte konkrete Anweisungen), dass sich der Schuldner nicht mit Erfolg auf fehlendes Verschulden berufen konnte, wenn er entgegen den Feststellungen der Prüfung und bei Kenntnis dieses VwGH-Erkenntnisses Lohnabgaben für ausländische Kraftfahrer weiterhin nicht in Österreich abführte.

Da der Schuldner entgegen dieser ihm bekannten Rechtsansicht gehandelt hatte, durfte das Finanzamt von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 BAO](#) ausgehen.

Dem weiteren Einwand im Vorlageantrag, dem Gesetzeswortlaut des § 78 EStG könne nicht entnommen werden, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine

schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstelle, war die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegen zu halten. Erst jüngst (VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#)) bekräftigte der VwGH, 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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall.

Aus den vorliegenden Unterlagen konnte nicht entnommen werden, dass die Gesellschaft zu den Fälligkeitszeitpunkten der Lohnabgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zu deren Entrichtung verfügt hätte. Wären die Abgaben fristgerecht entrichtet worden, wäre es zu keinem Abgabenausfall gekommen. Die erforderliche Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall war daher zu bejahen.

Die Geltendmachung der Haftung lag im Ermessen der Abgabenbehörde. Sie stellte die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe bei der Gesellschaft uneinbringlich ist. Der Bf war alleiniger Geschäftsführer der GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige.

Wie o.a., kann die Haftung selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit führen kann (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#)).

Aus dem Umstand, dass der nach Aufhebung des Konkurses der GmbH im Jahr 2017 erlassene Haftungsbescheid bereits in den Jahren 2012 und 2013 fällig gewordene Abgaben betraf, resultierte noch keine Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit, zumal ein Haftungsbescheid erst dann erlassen werden darf, wenn die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin feststeht.

Die Geltendmachung der Haftung am 4.10.2017 erfolgte zeitnah nach Konkursaufhebung am 10.3.2017, weshalb dem Schuldner der Unbilligkeitsgrund der lange verstrichenen Zeit nicht zugute kommen konnte.

War der Bf für die Beibehaltung der Abfuhr von Lohnabgaben für ausländische Fahrer entgegen den Feststellungen der Prüfung verantwortlich, konnte auch kein geringer Verschuldensgrad in die Ermessensübung einfließen.

Im Konkursverfahren des Schuldners legte der Bf als Masseverwalter einen Zwischenverteilungsentwurf vor, dessen wesentlicher Inhalt die Ausschüttung einer Quote von 16,3 % an die Insolvenzgläubiger war (Beschluss vom 13.5.2020).

Im Ergebnis war die Haftungsinanspruchnahme zweckmäßig, um damit einen Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch einbringlich zu machen.

Bei der Ermessensübung war dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung der Vorrang gegenüber dem Interesse des Bf, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, einzuräumen.

Da im Abgabungsverfahren unterlaufene Begründungsmängel betreffend Ermessensübung im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 16), bestanden keine Bedenken, die monierte fehlende Ermessensübung im Beschwerdeverfahren nachzuholen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Vielmehr war, ausgehend vom konkreten Sachverhalt, zu beurteilen ob dem ehemaligen Geschäftsführer ein Verschulden an der Nichtentrichtung der nachgeforderten Abgaben vorwerfbar war.

Linz, am 28. September 2020