

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2019, eingelangt am 18. Dezember 2019, gegen den Haftungsbescheid des ***FA*** vom 28. November 2019 zu Steuernummer ***2***, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaftender Abgabenschuldigkeiten der Firma ***G*** GmbH (FN ***1***) im Ausmaß von 22.389,09 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/2011	17.10.2011	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/2011	15.11.2011	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/2011	15.12.2011	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/2011	16.01.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/2012	15.02.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/2012	15.03.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/2012	16.04.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/2012	15.05.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/2012	15.06.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/2012	16.07.2012	120,51

Dienstgeberbeitrag (DB)	07/2012	16.08.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/2012	17.09.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/2012	15.10.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/2012	15.11.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/2012	17.12.2012	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/2012	15.01.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/2013	15.02.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/2013	15.03.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/2013	15.04.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/2013	15.05.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/2013	17.06.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	06/2013	15.07.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	07/2013	16.08.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	08/2013	16.09.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	09/2013	15.10.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	10/2013	15.11.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	11/2013	16.12.2013	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	12/2013	15.01.2014	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	01/2014	17.02.2014	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	02/2014	17.03.2014	120,51
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/2014	15.04.2014	120,51
Zuschlag zum DB	09/2011	17.10.2011	10,71
Zuschlag zum DB	10/2011	15.11.2011	10,71

Zuschlag zum DB	11/2011	15.12.2011	10,71
Zuschlag zum DB	12/2011	16.01.2012	10,71
Zuschlag zum DB	01/2012	15.02.2012	10,71
Zuschlag zum DB	02/2012	15.03.2012	10,71
Zuschlag zum DB	03/2012	16.04.2012	10,71
Zuschlag zum DB	04/2012	15.05.2012	10,71
Zuschlag zum DB	05/2012	15.06.2012	10,71
Zuschlag zum DB	06/2012	16.07.2012	10,71
Zuschlag zum DB	07/2012	16.08.2012	10,71
Zuschlag zum DB	08/2012	17.09.2012	10,71
Zuschlag zum DB	09/2012	15.10.2012	10,71
Zuschlag zum DB	10/2012	15.11.2012	10,71
Zuschlag zum DB	11/2012	17.12.2012	10,71
Zuschlag zum DB	12/2012	15.01.2013	10,71
Zuschlag zum DB	01/2013	15.02.2013	10,71
Zuschlag zum DB	02/2013	15.03.2013	10,71
Zuschlag zum DB	03/2013	15.04.2013	10,71
Zuschlag zum DB	04/2013	15.05.2013	10,71
Zuschlag zum DB	05/2013	17.06.2013	10,71
Zuschlag zum DB	06/2013	15.07.2013	10,71
Zuschlag zum DB	07/2013	16.08.2013	10,71
Zuschlag zum DB	08/2013	16.09.2013	10,71
Zuschlag zum DB	09/2013	15.10.2013	10,71

Zuschlag zum DB	10/2013	15.11.2013	10,71
Zuschlag zum DB	11/2013	16.12.2013	10,71
Zuschlag zum DB	12/2013	15.01.2014	10,71
Zuschlag zum DB	01/2014	17.02.2014	10,71
Zuschlag zum DB	02/2014	17.03.2014	10,71
Zuschlag zum DB	03/2014	15.04.2014	10,71
Summe			4.067,82

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In einem **Vorhalt vom 10.9.2019** wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass am Abgabenkonto der ***G*** GmbH (Primärschuldnerin) näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 22.389,16 € aushaften würden. Laut Firmenbuchauszug sei der Beschwerdeführer ab 30.8.2011 als Vertreter der Gesellschaft bestellt gewesen. Auf Grund seiner Funktion sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft obliegen. Da die Abgabensbeträge während seiner Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet worden wären, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass er der ihm aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sei. Die genannten Beträge seien bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen. Dies ergäbe sich zweifelsfrei daraus, dass über das Vermögen der Gesellschaft Konkurs eröffnet worden sei und mit einer Quote von maximal 33,05 Prozent auf die Konkursforderungen gerechnet werden könne, die bei den angeführten Beträgen vorläufig bereits in Abzug gebracht worden sei. Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabensfälligkeiten 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. Es steht ihm 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 einwandfrei bekannt zu geben. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege ihm als Vertreter, Nachweise dafür zu erbringen, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Gesellschaft Befriedigung erlangten. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass er der ihm obliegenden 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 er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (z.B. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114). Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die Abgabebeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten (z.B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge (z.B. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen ihn im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

In einer Beilage zu diesem Vorhalt wurden die Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 22.389,16 € wie folgt aufgegliedert (L=Lohnsteuer, DB=Dienstgeberbeitrag, DZ=Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag):

Abgabe	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Quote (33,05%)	Haftung
L	2010	17.01.2011	156,55	51,74	104,81
L	2011	16.01.2012	29,89	9,88	20,01
L	2012	15.01.2013	2.206,14	729,13	1.477,01
L	2013	14.01.2014	907,78	300,02	607,76
L	01-03/2014	15.1.-16.3.2015	14.270,00	4.716,24	9.553,77
DB	09/2011	17.10.2011	180,00	59,49	120,51
DB	10/2011	15.11.2011	180,00	59,49	120,51

DB	11/2011	15.12.2011	180,00	59,49	120,51
DB	12/2011	16.01.2012	180,00	59,49	120,51
DB	01/2012	15.02.2012	180,00	59,49	120,51
DB	02/2012	15.03.2012	180,00	59,49	120,51
DB	03/2012	16.04.2012	180,00	59,49	120,51
DB	04/2012	15.05.2012	180,00	59,49	120,51
DB	05/2012	15.06.2012	180,00	59,49	120,51
DB	06/2012	16.07.2012	180,00	59,49	120,51
DB	07/2012	16.08.2012	180,00	59,49	120,51
DB	08/2012	17.09.2012	180,00	59,49	120,51
DB	09/2012	15.10.2012	180,00	59,49	120,51
DB	10/2012	15.11.2012	180,00	59,49	120,51
DB	11/2012	17.12.2012	180,00	59,49	120,51
DB	12/2012	15.01.2013	180,00	59,49	120,51
DB	01/2013	15.02.2013	205,15	67,80	137,35
DB	02/2013	15.03.2013	205,15	67,80	137,35
DB	03/2013	15.04.2013	205,16	67,81	137,35
DB	04/2013	15.05.2013	205,16	67,81	137,35
DB	05/2013	17.06.2013	205,16	67,81	137,35
DB	06/2013	15.07.2013	205,15	67,80	137,35
DB	07/2013	16.08.2013	205,16	67,81	137,35
DB	08/2013	16.09.2013	205,16	67,81	137,35
DB	09/2013	15.10.2013	205,16	67,81	137,35

DB	10/2013	15.11.2013	205,16	67,81	137,35
DB	11/2013	16.12.2013	205,16	67,81	137,35
DB	12/2013	15.01.2014	205,16	67,81	137,35
DB	01/2014	17.02.2014	3.073,00	1.015,63	2.057,37
DB	02/2014	17.03.2014	3.073,00	1.015,63	2.057,37
DB	03/2014	15.04.2014	3.073,00	1.015,63	2.057,37
DZ	09/2011	17.10.2011	16,00	5,29	10,71
DZ	10/2011	15.11.2011	16,00	5,29	10,71
DZ	11/2011	15.12.2011	16,00	5,29	10,71
DZ	12/2011	16.01.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	01/2012	15.02.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	02/2012	15.03.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	03/2012	16.04.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	04/2012	15.05.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	05/2012	15.06.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	06/2012	16.07.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	07/2012	16.08.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	08/2012	17.09.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	09/2012	15.10.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	10/2012	15.11.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	11/2012	17.12.2012	16,00	5,29	10,71
DZ	12/2012	15.01.2013	16,00	5,29	10,71
DZ	01/2013	15.02.2013	19,31	6,38	12,93

DZ	02/2013	15.03.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	03/2013	15.04.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	04/2013	15.05.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	05/2013	17.06.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	06/2013	15.07.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	07/2013	16.08.2013	19,31	6,38	12,93
DZ	08/2013	16.09.2013	19,32	6,39	12,93
DZ	09/2013	15.10.2013	19,32	6,39	12,93
DZ	10/2013	15.11.2013	19,32	6,39	12,93
DZ	11/2013	16.12.2013	19,32	6,39	12,93
DZ	12/2013	15.01.2014	19,32	6,39	12,93
DZ	01/2014	17.02.2014	274,20	90,62	183,58
DZ	02/2014	17.03.2014	274,20	90,62	183,58
DZ	03/2014	15.04.2014	274,20	90,62	183,58
Summen	(korrigiert)		33.441,62	11.052,54	22.389,09

In der dazu abgegebenen **Stellungnahme vom 17.9.2019** wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers bestätigt, dass der Beschwerdeführer bis zur Konkurseröffnung am 11.7.2014 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen. sei. Auch wäre das Betriebsprüfungsverfahren, welches ursächlich für die gegenständliche Heranziehung zur Haftung sei, noch vor Eröffnung des Konkursverfahrens eingeleitet worden. Wie jedoch dem Bericht über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO zu entnehmen wäre, sei Adressat des Prüfberichts sowie auch der Niederschrift zum Prüfbericht der Masseverwalter *****MV*****. Das Ergebnis der Betriebsprüfung sei dem Beschwerdeführer erstmalig mit dem Vorhalt des Finanzamtes vom 10.9.2019 zur Kenntnis gelangt. Es sei dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen - selbst bei Kenntnis über die offenen Abgaben - eine Überweisung an das Finanzamt zu veranlassen, da dieser mit Bestellung des Masseverwalters keine Verfügungsmacht mehr über die Vermögenswerte der Gesellschaft gehabt hätte. Darüber hinaus wäre zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaft auch nicht fähig gewesen, ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, da dies die Ursache für die Eröffnung des Konkursverfahrens war. Aus der

dem Vorhalt beigelegten Aufstellung der aushaftenden Beträge sei ersichtlich, dass der für den Zeitraum 01 bis 03/2014 angeführte Haftungsbetrag in der Zeit vom 15. Jänner bis 16. März 2015 fällig gewesen wäre. Diese Fälligkeit liege sohin jedenfalls im Tätigkeitszeitraum des Masseverwalters. Zu den in den Zeiträumen 2010 bis 2013 angeführten offenen Haftungsbeträgen sei auszuführen, dass deren Fälligkeit in die Geschäftsführungszeit des Beschwerdeführers fallen möge, dieser in diesem Zeitraum jedoch jedenfalls alle Abgaben fristgerecht, vollumfänglich und nach bestem Wissen und Gewissen entrichtet habe. Die Nachforderung sei sohin ausschließlich auf Erkenntnisse zurückzuführen, welche in der Zeit nach seiner Geschäftsführertätigkeit gelegen seien. Die Rückstandsaufgliederung werde zur Kenntnis genommen. Auch die Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers für die Primärschuldnerin sei unstrittig. Der Betrag i.H.v. Euro 9.553,77 (Lohnsteuer 01-03/2014) sei zu einem Zeitpunkt (laut Vorhalt 15.2. bis 16.3.2015) fällig gestellt worden, zu dem der Beschwerdeführer nicht mehr über das Vermögen der Primärschuldnerin Verfügungsberechtigt gewesen sei. Auch sei die Kenntniserlangung über die Fälligkeit der Abgabebeträge für die Zeit von 2010 bis 2013 zu dem vorgenannten Zeitpunkt erfolgt. Hätte der Prüfer die Außenprüfung für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2012 zeitnah zum Abschluss gebracht und eine Bescheiderlassung vor Konkurseröffnung veranlasst, so wäre eine Entrichtung der Abgabebeträge durch den Geschäftsführer in der Zeit vor Konkurseröffnung möglich gewesen. Es sei ihm somit nicht mehr möglich gewesen, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen als Vertreter nachzukommen. Diese wären vielmehr beim Masseverwalter gelegen. Die mangelnde Einbringlichkeit der Abgabebeträge wäre dadurch verursacht worden, dass es sich um Ergebnisse einer Außenprüfung nach Konkurseröffnung handelte. Die damit verbundene teilweise Uneinbringlichkeit dieser Beträge - eine Quote von 33,05 % sei ja bezahlt worden - sei jedenfalls nicht einem Fehlverhalten oder vorschriftswidrigen Verhalten des Beschwerdeführers anzulasten. Auch könne dies nicht dazu führen, dass der nicht bezahlte Teil der Masseforderung zur Haftung des Geschäftsführers führe. Die Fälligkeit der Abgaben für den Zeitraum 01 bis 03/2014 liege außerhalb der Geschäftsführerzeit des Beschwerdeführers. Für die Nachforderungen betreffend den Zeitraum 2010 bis 2013 möge die Fälligkeit zwar in dessen Geschäftsführerzeit gelegen sein, jedoch habe dieser zu keinem Zeitpunkt Kenntnis darüber gehabt, dass diese zu entrichten wären. Zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung wäre es ihm jedoch nicht mehr möglich gewesen, diesen Abgabenverpflichtungen nachzukommen. Weiters würden die Ergebnisse der Ausprüfung fehlerhafte Feststellungen enthalten, die im Falle einer Beschwerde zu Gunsten des Abgabepflichtigen aufgehoben worden wären. Insbesondere werde auf die fälschliche Unterwerfung der DB und DZ -Pflicht von Geschäftsführerbezügen hingewiesen. Die Einleitung eines Beschwerdeverfahrens sei lediglich vom Masseverwalter unterlassen worden. Dem Beschwerdeführer könne kein schuldhaftes Verhalten im Hinblick auf die Entrichtung bzw. Nichtentrichtung von Abgaben vorgeworfen werden. Dieser habe zu keinem Zeitpunkt seiner Geschäftsführertätigkeit grob oder leicht fahrlässig gehandelt. Es werde daher beantragt, von der Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 i.V.m. § 80 BAO Abstand zu nehmen.

Das Finanzamt nahm den Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO mit **Haftungsbescheid vom 28.11.2019** für die oben dargestellten Abgabensforderungen gegenüber der Primärschuldnerin in Anspruch, die vom Finanzamt unter Berücksichtigung der im Insolvenzverfahren der Gesellschaft erzielten Konkursquote in diesem Bescheid nun zutreffend mit insgesamt 22.389,09 € ermittelt worden waren (in der Beilage zum Vorhalt waren Excel-bedingte Rundungsdifferenzen unberücksichtigt geblieben). Die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin gegeben. Die Quote in Höhe von „30,05 %“ (richtig: 33,05 %) sei bei den bekanntgegebenen Abgabenschuldigkeiten bereits in Abzug gebracht worden. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat, die Abgabenschuld daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Es sei kein entsprechender Nachweis vorgelegt worden. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer wäre festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hätte. Es wäre daher seine Pflicht als Geschäftsführer gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet wäre, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung wäre jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 17.9.2019 sei vorgebracht worden, dass das Betriebsprüfungsverfahren, welches ursächlich für die gegenständliche Heranziehung zur Haftung sei, zwar noch vor Eröffnung des Konkursverfahrens eingeleitet worden wäre, der Adressat des Prüfberichtes sowie auch der Niederschrift zum Prüfbericht aber der Masseverwalter sei und der Beschwerdeführer somit erstmalig mit Schreiben vom 10.9.2019 davon Kenntnis erlangt habe. Selbst bei Kenntnis wäre eine Überweisung an das Finanzamt nicht möglich gewesen, da mit Insolvenzeröffnung und mit Bestellung des Masseverwalters keine Verfügungsmacht mehr über die Vermögenswerte der Gesellschaft bestanden hätte. Dazu werde festgehalten, dass bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend sei, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Ebenso sei in der Vorhaltsbeantwortung darauf hingewiesen worden, dass in der Aufstellung der aushaftenden Beträge Abgaben für den Zeitraum 1 bis 3/2014 enthalten sind, die den Fälligkeitszeitraum 15.1.-16.3.2015 aufweisen. Dieser Fälligkeitszeitraum liege im Tätigkeitszeitraum des

Masseverwalters. Dazu werde festgehalten, dass es sich bei diesen Abgaben um die Lohnsteuer für Jänner, Februar und März 2014 handelt – die Fälligkeitszeitpunkte seien somit der 15.2., 15.3. und der 15.4.2014 und würden somit in den Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fallen. Bei den im Vorhalteverfahren bekannt gegebenen Fälligkeitstagen handle es sich um einen irrtümlich eingeschlichenen Schreibfehler. Weiters sei vorgebracht worden, dass die Ergebnisse der Außenprüfung fehlerhafte Feststellungen enthalten würden, die im Falle einer Beschwerde zu Ihren Gunsten aufgehoben werden würden. Dazu werde festgehalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist.

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung seien in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabeverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen. Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Der Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden der handelsrechtliche Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen und somit als Haftender im Sinn des § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO in Betracht gekommen. Die Abgabenschulden könnten bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftender keine Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblicken hätte können. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes müsse vom Vorliegen einer Schuldhaftigkeit seitens des Beschwerdeführers ausgegangen werden.

Dem Haftungsbescheid waren die Berichte vom 31.7.2014 und 27.8.2014 über die durchgeführten Lohnsteuerprüfungen einschließlich der aufgrund derselben ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide angeschlossen.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die **Beschwerde vom 12.12.2019**, in der gleichzeitig auch eine Beschwerde gemäß § 248 BAO gegen die zugrundeliegenden Bescheide über die Abgabensprüche erhoben wurde. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass die Konkurseröffnung bei der Primärschuldnerin am 11.7.2014 erfolgt sei. Unmittelbar im Anschluss daran sei der Masseverwalter bestellt worden. Die Niederschriften, welche die Grundlage für die Erlassung des gegenständlichen Haftungsbescheids darstellen, wären dem Masseverwalter übergeben worden und datierten vom 27.8.2014 bzw. 31.7.2014. Zu diesem Zeitpunkt sei der Beschwerdeführer nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Schuldner der Abgaben sei die Primärschuldnerin. Daran ändere auch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nichts. Da die offenen Forderungen der Abgabenbehörde, welche sich aus einer Außenprüfung ergeben haben, erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden wären und daher im Insolvenzabwicklungszeitraum bekannt gegeben worden wären, sei Gesamtschuldner die Primärschuldnerin. Für die Entrichtung dieser Abgabenschuld sei sohin

grundsätzlich der Masseverwalter zuständig. Da eine quotenmäßige Befriedigung stattgefunden habe, sei jedenfalls sichergestellt, dass keine Schlechterstellung der Abgabenbehörde hinsichtlich dieser Abgabenansprüche bestanden habe. Der üblicherweise in diesem Zusammenhang erhobene Einwand, dass es sich bei den gegenständlichen Abgaben um Selbstbemessungsabgaben handle, für deren ordnungsgemäße Selbstberechnung und Abführung der Geschäftsführer letztendlich verantwortlich sei, gehe insofern ins Leere, als diese Abgaben - hier insbesondere die Lohnsteuer - ordnungsgemäß ermittelt worden seien. Der Umstand, der zur Festsetzung geführt habe, liegt vielmehr darin, dass im Rahmen der Außenprüfung das Parteiengehör nicht ausreichend gewahrt worden sei, da, wäre dies der Fall gewesen, der Prüfer zur Erkenntnis gelangt wäre, dass die Lohnsteuer seitens des Geschäftsführers bzw. der Gesellschaft ordnungsgemäß ermittelt und entrichtet worden seien. Die Bücher der Gesellschaft wären stets ordnungsmäßig im Sinne des § 163 BAO gewesen und von der Abgabenbehörde zu keiner Zeit beanstandet worden. Es sei daher von der Ordnungsmäßigkeit der Selbstberechnung und Abführung der Abgaben auszugehen. Maßgeblich für den Zeitpunkt der Fälligkeit sei daher der Zeitpunkt der Feststellung durch den Abgabenprüfer und Vorschreibung der Ergebnisse der Außenprüfung mit Haftungsbescheid unter Beachtung der gesetzlichen Beschwerdefrist. Der Umstand, dass die Niederschriften seitens des Masseverwalters akzeptiert und keine Beschwerde gegen die Bescheide erhoben wurde, ändere nichts an dem Umstand, dass das Parteiengehör nicht gewahrt wurde, was ursächlich für die erlassenen Haftungsbescheide sei. Insbesondere zur Festsetzung der Lohnsteuer sowie des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag für die Monate Jänner bis März 2014 sei festzuhalten, dass diese jeglicher Grundlage entbehrten. Es würden hier die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers von monatlich 4.000,00 € für den Zeitraum „1.1.2013-30.6.2014“ der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen, obwohl „die Bezüge an die personalgestellende GmbH entrichtet“ worden wären und dort, wo der Geschäftsführer entlohnt worden sei, vollumfänglich die notwendigen Lohnabgaben entrichtet worden wären. Eine nochmalige Vorschreibung dieser Abgaben würde sohin eine Doppelbelastung ungerechtfertigter Art darstellen. Der Geschäftsführer sei im Zeitraum 1.1.2013-31.3.2014 bei der personalgestellenden Gesellschaft ***A*** GmbH mit einem Gehaltsbezug in Höhe der Höchstbemessungsgrundlage beschäftigt und sozialversichert gewesen. Die personalgestellende Gesellschaft habe sämtliche Abgaben und Steuern aus diesem Dienstverhältnis an die dafür zuständigen Steuer- und Abgabenbehörden korrekt überwiesen. Sohin sei die Tatsache, dass für diesen Zeitraum eine zusätzliche Bemessungsgrundlage in Höhe von 4.000,00 € pro Monat gemäß den Feststellungen im Bericht der Außenprüfung angesetzt worden sei, „völlig aus der Luft gegriffen“ und sachlich wie rechtlich als falsch zu beurteilen. Der Umstand, dass der Geschäftsführer über eine personalgestellende Gesellschaft voll pflichtversichert angestellt sei und somit keine Abgaben- bzw. Steuerverkürzung stattgefunden habe, sei dem Prüfer für den Zeitraum 2010 bis 2012 bekannt gewesen und auch entsprechend gewürdigt worden. Für den Zeitraum „1-3/2014“ würden – unter Berücksichtigung der

Konkursquote – Lohnabgaben laut Haftungsbescheid in Höhe von insgesamt 16.276,62 € geltend gemacht. Bei einem unterstellten Geschäftsführerbezug von 4.000,00 € wäre die Lohnsteuerquote 193,91 %. Im Zeitraum ab dem 1.4.2014 bis zur Insolvenzeröffnung sei der Geschäftsführer ein Angestellter mit einem monatlichen Bruttogehalt von 10.000,00 € gewesen. Auch hier zeige sich eine völlig falsche Beurteilung der Lage. Die Primärschuldnerin habe die Abgaben und Steuern für die Zeiträume April und Mai ordnungsgemäß abgerechnet und vollständig bezahlt. Die Löhne und Gehälter Juni 2014 sowie für den Zeitraum 1.7. bis 11.7.2014 wären nicht ausbezahlt worden und somit seien auch die anteiligen Lohn- und Sozialversicherungsbeiträge nicht abzuführen gewesen. Diese Löhne und Gehälter wären letztendlich vom Insolvenzentgeltsicherungsfonds im Zuge der Insolvenzabwicklung übernommen und bei der Masse angemeldet worden.

Der Beschwerde war eine Auskunft der OÖ GKK angeschlossen, derzufolge der Beschwerdeführer von 2.11.2011 bis 31.3.2014 bei der ***A*** GmbH vollbeschäftigt war.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21.1.2020** im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend sei, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Der Beschwerdeführer sei im Zeitraum der Fälligkeit der aushaftenden Abgaben als Geschäftsführer der Primärschuldnerin bestellt gewesen. Der Masseverwalter sei lediglich für die Entrichtung der offenen Masseforderungen zuständig. Da es sich bei den ausständigen Abgaben jedoch um Konkursforderungen handle, habe der Masseverwalter diese lediglich im Ausmaß der Verteilungsquote von 33,05 % befriedigen können. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Geschäftsführers das eventuelle Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bei Gleichbehandlung aller Gläubiger konkret zu behaupten und nachzuweisen. Es sei kein entsprechender Nachweis vorgelegt worden. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide über den Abgabenspruch gemäß § 248 BAO werde darauf hingewiesen, dass zunächst über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden sei, da sich erst aus dieser Entscheidung ergäbe, ob eine Legitimation zur Beschwerde gegen den Abgabenspruch überhaupt bestehe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Für die Erlassung des Haftungsbescheides sei einzig und allein die Frage ausschlaggebend, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen werde oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestünden oder nicht.

Im **Vorlageantrag vom 5.2.2020** wurde zusammengefasst bemängelt, dass in der Beschwerdevorentscheidung das Beschwerdevorbringen nicht ausreichend gewürdigt worden

sei. Darüber hinaus werde auf die fehlende vertragliche Herleitbarkeit der Vorschreibung im Haftungsbescheid verwiesen.

Am **15.4.2020** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Das Finanzamt regte darin abschließend an, hinsichtlich der am 17.2.2011 fällig gewesenen Nachforderung an Lohnsteuer 2010 aufgrund der geringen Betragshöhe und in Ermangelung von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten im Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung durch den Beschwerdeführer (30.8.2011) von einer Haftungsinanspruchnahme Abstand zu nehmen. Im Übrigen wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Nachdem der für die Erledigung der Beschwerde zuständig gewesene Richter in den Ruhestand getreten war, wurde aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom **2.8.2022** die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters unter anderem zur Erledigung der gegenständlichen Beschwerde zuständig.

Das Finanzamt wurde vom Bundesfinanzgericht am **18.8.2022** aufgefordert, zur Klärung offener Sachverhaltsfragen Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der beiden verfahrensrelevanten Lohnsteuerprüfungen zu übermitteln, da im EDV-Verfahren BP 2000 das Bundesfinanzgericht keinen Zugriff an die im Archiv abgelegten Aktenteile habe, wenn die Prüfung nicht von einem Prüfer der Finanzverwaltung durchgeführt worden ist.

Das Finanzamt übermittelte dazu am **8.9.2022** folgende Stellungnahme des Prüfers:

*„Bei der Prüfung tauchte ein Werksvertrag von Hr. ***Bf1*** auf. Dieser wies einen Monatsbezug von € 4000,- aus.*

*Da Hr. ***Bf1*** die Geschäftsführungstätigkeiten der Firma ***G*** übernommen hatte (lt. Firmenbuch am 30.08.2011), mit sämtlichen damit verbundenen Aufgaben betraut wurde, jedoch keine Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum DG-Beitrag und Kommunalsteuer) bezahlte, wurde eine Nachrechnung in Höhe von € 4000,-/Monat in Form einer Feststellung erfasst. Da es sich, wie bereits erwähnt, um klassische Geschäftsführertätigkeiten handelte, wurde keine Lohnsteuer (oder Sozialversicherung nach ASVG) nachgerechnet.*

*Diese Vorgehensweise wurde zum Zeitpunkt der Prüfung (in der laufenden Prüfung; die Schlussbesprechung erfolgte mit dem MV Hr. ***MV***) genau mit Hr. ***Bf1*** besprochen und von diesem verstanden bzw. zur Kenntnis genommen. Da dies mündlich erfolgte und zu diesem Zeitpunkt kein Vertrag vorgelegt wurde, konnte dieser nicht in den Aktenstand übernommen werden.*

In der laufenden GPLA wurde dann die Firma insolvent und es wurden keine Unterlagen (betr. dieser Thematik) mehr vorgelegt. Die Schlussbesprechung erfolgte dann, wie schon erwähnt, über den Masseverwalter.

*Es erfolgte danach eine Anschlussprüfung in Form einer Insolvenzprüfung. Diese wurde zur Gänze mit dem Masseverwalter Hr. ***MV*** durchgeführt.*

Mangels vorgelegten Unterlagen (betr. GF), wurden die Erkenntnisse der Vorprüfung (also der GPLA für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2012) für den Zeitraum 01.01.2013 bis 11.07.2014 übernommen.

Dies wurde ebenso ausführlich mit dem Masseverwalter besprochen und zur Kenntnis genommen.

Die Abfuhrdifferenzen für Juni 2014:

Es wurden die übergebenen Lohnkonten mit den Werten in der Prüfsoftware abgeglichen. Die Differenzen (lt. LK wurde Juni 2014 noch bezahlt) wurden danach in einer Feststellung erfasst. Die Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer (IEF) begannen alle ab 1.7.2014 und wurden somit nicht in der Schlussbesprechung erwähnt. Es erfolgte für diese Werte eine Mitteilung an die Abgabensicherung betreffend der Lohnsteuer, DB und DZ welche sich aus den Forderungsanmeldungen errechneten.

Beiliegend das DG-Lohnkonto für Jänner bis Juni (etwas LSt findet sich noch im Juli; bei dieser dürfte es sich um noch ausbezahlte Entgelte, mit damit verbundener LSt handeln), sowie die Forderungsanmeldungen Seitens des IEF.

Für die „normale“ Prüfung (2010 – 2012), liegt nur das ACL-Projekt vor, in dem alles erledigt wurde. Die Dateien, welche dafür benötigt werden, müsste ich neu anfordern/einspielen.

Den Widerspruch der Zeiträume im Bericht und Bescheid für 2014 kann ich mir nicht erklären. Ich habe mir meine Schlussbesprechung nochmals angesehen und die Abfuhrdifferenz wurde im Juni 2014 eingegeben betr. den bereits erläuterten Umständen. Lt. dem damals vorliegenden Datenbestand, wurde im Juni nichts gemeldet.“

Diese Stellungnahme des Prüfers wurde der beschwerdeführenden Partei mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 16.9.2022** zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

1) Lohnabgaben 1-3/2014

Im Bericht des Prüfers vom 27.8.2014 werden beträchtliche Abfuhrdifferenzen für das Jahr 2014 („6 Monate“ laut Bericht) ausgewiesen. Da der Lohnsteuer-Haftungsbescheid – aus welchen Gründen auch immer – im Spruch den Zeitraum „01-07/2014“ und damit sieben Monate umfasst, hat das Finanzamt die Lohnsteuer-Abfuhrdifferenz von 33.296,65 € aliquot auf den Zeitraum 01-03/2014 heruntergerechnet ($33.296,65 : 7 \times 3$), von diesen 14.270,00 € sodann die Konkursquote von 4.716,24 € abgezogen und so den Haftungsbetrag von 9.553,77 € ermittelt (richtig wären 9.553,76 € - offenbar liegt hier eine aus der Verwendung von Excel resultierende Rundungsdifferenz vor). Gleiches gilt für DB und DZ für den Zeitraum 01-03/2014.

Abgesehen davon, dass eine solche Aliquotierung von Abfuhrdifferenzen schon grundsätzlich verfehlt ist, betreffen diese vermeintlichen Abfuhrdifferenzen tatsächlich den nicht haftungsgegenständlichen Zeitraum 06/2014 (siehe beiliegende Stellungnahme des Prüfers) und liegen in Wahrheit gar keine Abfuhrdifferenzen 06/2014 vor. Sie haben in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass die Löhne und Gehälter für Juni 2014 nicht mehr ausbezahlt wurden. Das wird auch vom Masseverwalter in seinem Bericht vom 28.7.2014 in Punkt 1.b. ausdrücklich bestätigt. Der Prüfer ging dagegen aufgrund der für Juni 2014 weitergeführten Lohnkonten (zu Unrecht) davon aus, dass die Löhne ausbezahlt worden wären und daher aus diesem Grund Abfuhrdifferenzen vorlägen.

Eine Haftungsinanspruchnahme für die Lohnabgaben 01-03/2014 scheidet daher schon aus diesen Gründen aus.

2) Die in den Berichten des Prüfers vom 31.7.2014 und 27.8.2014 angeführten weiteren Abfuhrdifferenzen für die Jahre 2010 bis 2013 sind im Verhältnis zu den tatsächlich gemeldeten und auch an das Finanzamt abgeführten Lohnabgaben so gering, dass eine Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt erscheint. Zwar besteht bei Betrauung Dritter mit abgabenrechtlichen Pflichten eine entsprechende Überwachungspflicht des Geschäftsführers und führt eine Verletzung derselben zur Haftung (Ritz, BAO, § 9 Tz 13 mit Judikaturnachweisen). Die Sorgfaltspflichten eines Geschäftsführers würden aber überspannt, wenn man von diesem verlangen würde, die Lohnbuchhaltung stets auf „Heller und Pfennig“ zu kontrollieren. Der Prüfer hat auch keine näheren Feststellungen zu diesen Abfuhrdifferenzen getroffen.

3) DB- und DZ-Pflicht des Geschäftsführerbezuges im Zeitraum 1.9.2011 bis 31.3.2014

*Im Prüfbericht vom 31.7.2014 findet sich die lapidare Feststellung: „Hr. ***Bf1*** wurde durch einen Werksvertrag von einer anderen Firma als Geschäftsführer eingesetzt. Wenn eine GF Tätigkeit in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt erbracht wird, besteht ein Beschäftigungsverhältnis zu der GmbH. Entgeltlichkeit liegt auch dann vor, wenn die*

Entlohnung des handelsrechtlichen GF für seine Tätigkeit in der GmbH über einen Dritten erfolgt. Dienstgeber ist die GmbH.“

*Ob es sich bei dieser „anderen Firma“ um die im Vorlageantrag angeführte ***A*** GmbH gehandelt hat, konnte der Prüfer auch in der beiliegenden Stellungnahme nicht beantworten, da eine Ablichtung des Werkvertrages unverständlicherweise nicht zum Akt genommen worden war. Der Prüfer konnte aber auch keine näheren Auskünfte zu den Rechtsbeziehungen zwischen der Primärschuldnerin und dieser „anderen Firma“ geben. Allerdings sei diese Feststellung nach den Angaben des Prüfers „genau“ mit dem Beschwerdeführer besprochen und von diesem (zustimmend?) zur Kenntnis genommen worden.*

Angesichts dessen wird um Mitteilung ersucht, ob die Haftungsinanspruchnahme insoweit noch weiter angefochten wird; die Haftung für DB und DZ für den Zeitraum 09/2011 bis 03/2014) würde 4.231,81 € betragen.

Sollte dies der Fall sein, wird um Vorlage einer Ablichtung des Werkvertrages ersucht. Ferner möge näher erläutert werden, wie der Beschwerdeführer zur Ansicht gelangen konnte, dass die darin offenbar vereinbarten monatlichen Zahlungen von 4.000,00 €, die er für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Primärschuldnerin erhielt, nicht DB- und DZ-pflichtig wären.“

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdevertreters führte dazu in einer **Stellungnahme vom 23.9.2022**, eingelangt am 30.9.2022, aus:

*„Zur Anfrage des vorhaltsgegenständlichen Werkvertrags, abgeschlossen zwischen am ***V-GmbH*** und ***G-GmbH*** dürfen wir auf die Anlage zu diesem Schreiben verweisen, wo dieser Vertrag ersichtlich ist.*

*Aus diesem Vertrag ist ersichtlich, dass Beratungsleistungen durch die Person des Herrn ***Bf1*** erbracht wurden. Die Verrechnung von Beratungsleistungen wurde durch den Prüfer festgestellt.*

*Die ***V-GmbH***, Wels ihrerseits beauftragte wiederum die ***A-GmbH*** mit der Personalgestellung des Herrn ***Bf1***.*

*In weiterer Folge wurden auftragskonforme Zahlungen an die personalgestellende ***A-GmbH*** geleistet, wo Herr ***Bf1*** als Dienstnehmer angestellt und ordnungsgemäß abgerechnet wurde. Auf den beiliegenden Auszug aus der Lohnverrechnung der ***A-GmbH*** an dieser Stelle verwiesen. Aus diesen Aufzeichnungen ist auch ersichtlich das sämtliche notwendigen Lohnabgaben vollumfänglich gemeldet und entrichtet wurden.*

*Bezüglich der, den Haftungsbescheid gegenständlichen Dienstgeberbeiträge sowie Zuschläge zu Dienstgeberbeiträge ist sohin festzuhalten, dass zwar die Leistung in der Person von Herrn ***Bf1*** erbracht wurde, dies jedoch Auftrags der ***V-GmbH*** bzw. ***A-GmbH***, wo*

*eben Herrn ***Bf1*** als Geschäftsführer mit einem entsprechenden Gehaltsbezug beschäftigt und sozialversichert war. Diese Gesellschaft hat sämtliche Abgaben und Steuern aus diesem Dienstverhältnis an die dafür zuständigen Steuer- und Abgabenbehörden korrekt überwiesen. Eine nochmalige Vorschreibung dieser Abgaben würde sohin eine nicht sachgerechte Doppelbelastung darstellen. In dem Umstand, dass eine Person Leistungen, wenn es auch Geschäftsführungstätigkeiten sind, im Auftrag einer Gesellschaft an eine andere Gesellschaft erbringt findet in den Bestimmungen zum Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag keine Deckung, da die Grundlage zur Bemessung der Arbeitslohn des Dienstnehmers darstellt. Daher ***Bf1*** zu dieser Zeit nicht Dienstnehmer der ***G-GmbH*** war, fehlt es an der Grundlage zur Beitrags Vorschreibung. Die gegenständliche Festsetzung ist sohin ersatzlos zu streichen.“*

Dieser Stellungnahme wurden die Jahreslohnkonten 2011 bis 2014 der ***A*** GmbH betreffend den Beschwerdeführer vorgelegt. Demnach betrugen die monatlichen Bruttobezüge zwischen 4.437,00 € (November 2011) und 4.830,00 € (März 2014).

Ferner wurden Auszüge aus dem im Beilagenverzeichnis so bezeichneten „Konsumentenvertrag“ zwischen der ***V-GmbH*** und der Primärschuldnerin vom 6.8.2011 vorgelegt. Die erste Seite dieses Vertrages fehlte. Das Bundesfinanzgericht forderte den steuerlichen Vertreter daher am 4.10.2022 zur Nachreichung dieser fehlenden ersten Seite bis Ende der 40. KW auf, wobei eine Übermittlung per E-Mail als ausreichend erklärt wurde. Der steuerliche Vertreter kam dieser Aufforderung jedoch nicht nach.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 16.6.1971 war die im Firmenbuch zu FN ***1*** (vormals LG St. Pölten HRB ***3***) protokollierte ***G*** GmbH (Primärschuldnerin) gegründet worden.

Alleingeschäftsführer dieser Gesellschaft war ab 30.8.2011 der Beschwerdeführer, der vom Stammkapital in Höhe von 750.000 € einen Anteil von 9.000 € hielt und damit über keine Sperrminorität verfügte.

Die ***A*** GmbH (FN ***4***) wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 29.8.2011 gegründet. Alleingeschäftsführer ist der Beschwerdeführer, Alleingesellschafterin Gerlinde Prandstätter, die Lebenspartnerin des Beschwerdeführers,

Die ***V*** GmbH (FN ***5***) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.8.2002 gegründet. Bei dieser Gesellschaft war der Beschwerdeführer nur kurzzeitig Geschäftsführer.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 11.7.2014 das Konkursverfahren eröffnet.

Eine zu diesem Zeitpunkt bereits laufende Außenprüfung betreffend die Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2012 wurde am 31.7.2014 abgeschlossen. Der Prüfer traf dabei folgende Feststellungen zum Geschäftsführerbezug des Beschwerdeführers:

*Hr. ***Bf1*** wurde durch einen Werksvertrag von einer anderen Firma als Geschäftsführer eingesetzt. Wenn eine GF Tätigkeit in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt erbracht wird, besteht ein Beschäftigungsverhältnis zu der GmbH. Entgeltlichkeit liegt auch dann vor, wenn die Entlohnung des handelsrechtlichen GF für seine Tätigkeit in der GmbH über einen Dritten erfolgt. Dienstgeber ist die GmbH.*

Für den Zeitraum 1.9.2011 bis 31.12.2012 ergaben sich damit Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 2.880,00 € und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 256,00 €.

Ferner stellte der Prüfer aufgrund eines Abgleiches der Lohnkonten mit den Lohnzetteln Lohnsteuer-Abfuhrdifferenzen in Höhe von 156,55 € (2010), 29,89 € (2011) und 2.206,14 € (2012) fest; dies bei gemeldeten und entrichteten Lohnsteuern in Höhe von 626.633,28 € (2010), 624.542,60 € (2011) und 583.352,41 € (2012).

Der Masseverwalter hielt in seinem Bericht vom 28.7.2014 unter Punkt 1.b (und ebenso in seinem Bericht vom 12.8.2014 in der ersten Sitzung des Gläubigerausschusses, Punkt III.4.) zu den Gründen für die Insolvenz fest:

*Nachdem die Hausbank des Unternehmens (BAWAG – PSK) die Überweisung der Löhne und Gehälter für Juni 2014 samt dem gleichfalls im Monat Juni fälligen Urlaubsgeld nicht mehr durchführte und sonstige Mittel im Unternehmen (nicht einmal in Form einer Handkasse) zur Verfügung standen und auch von dritter Seite nicht kurzfristig beschafft werden konnten, geriet die ***G*** GmbH Anfang Juli in den unverändert nicht überwundenen Zustand völliger Illiquidität.*

Aufgrund der Konkurseröffnung wurde eine weitere Prüfung der Lohnabgaben, nunmehr für den Zeitraum 1.1.2013 bis 11.7.2014 (Konkurseröffnung) durchgeführt. Dabei wurden analog zur Vorprüfung die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers in Höhe von 4.000,00 € dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlägen zu demselben unterworfen. Ferner wurden geringfügige Abfuhrdifferenzen für das Jahr 2013 in Höhe von 907,78 € (Lohnsteuer), 301,89 € (Dienstgeberbeitrag) und 25,37 € (Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) festgestellt; dies bei gemeldeten und entrichteten Lohnsteuern in Höhe von 615.186,29 € und den korrespondierenden Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen. Schließlich wurden für Juni 2014 „Abfuhrdifferenzen“ in Höhe von 33.296,65 € (Lohnsteuer), 20.431,99 € (Dienstgeberbeitrag)

und 1.816,18 € (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) festgestellt. Der Prüfer war aufgrund der für Juni 2014 weitergeführten Lohnkonten (zu Unrecht) davon ausgegangen, dass die Löhne ausbezahlt worden wären und daher aus diesem Grund Abfuhrdifferenzen vorlägen. Tatsächlich waren nach den Feststellungen des Masseverwalters (und auch nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers) aufgrund der Einstellung der Zahlungen durch die Hausbank die Löhne und Gehälter für Juni 2014 nicht mehr zur Auszahlung gelangt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 1.4.2019 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote von 33,05 %.

Am 19.6.2020 wurde die Firma der Primärschuldnerin im Firmenbuch gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, den Eintragungen im Firmenbuch und der Ediktsdatei, den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten, dem Vorbringen der Verfahrensparteien und dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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

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

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

Die Abgabensforderungen gegen die Primärschuldnerin resultieren aus den Bescheiden vom 31.7.2014 und 27.8.2014, die im Anschluss an die oben näher dargestellten

Lohnsteuerprüfungen an den Masseverwalter ergangen waren, und dem Haftungsbescheid zur Ermöglichung eines Rechtsmittels gemäß § 248 BAO angeschlossen wurden.

Die Stellung des Beschwerdeführers als (alleiniger) Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Zeitraum 30.8.2011 bis zur Konkurseröffnung am 11.7.2014 ist unstrittig.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf die nach Verteilung des Gesellschaftsvermögens erfolgte Konkursaufhebung und Löschung der Firma der Primärschuldnerin fest.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist 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 hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (z.B. VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

1) Haftungsgegenständliche Lohnabgaben 1-3/2014

Da der Lohnsteuer-Haftungsbescheid vom 27.8.2014 – aus welchen Gründen auch immer – im Spruch den Zeitraum „01-07/2014“ und damit sieben Monate umfasst, hat das Finanzamt die Lohnsteuer-Abfuhrdifferenz von 33.296,65 € aliquot auf den Zeitraum 01-03/2014 heruntergerechnet ($33.296,65 : 7 \times 3$), von diesen 14.270,00 € sodann die Konkursquote von 4.716,24 € abgezogen und so den Haftungsbetrag von 9.553,77 € ermittelt. Gleiches gilt für DB und DZ für den Zeitraum 01-03/2014.

Abgesehen davon, dass eine solche Aliquotierung von Abfuhrdifferenzen schon grundsätzlich verfehlt ist, da es stets darauf ankommt, in welchem konkreten Monat (Lohnzahlungszeitraum) welche konkreten Lohnabgaben nicht vollständig abgeführt wurden, betreffen diese Abfuhrdifferenzen gemäß der Stellungnahme des Prüfers tatsächlich allein den nicht haftungsgegenständlichen Zeitraum 06/2014. Die Haftungsinanspruchnahme für insofern „fiktive“ Lohnabgaben 1-3/2014 scheidet damit schon aus diesem Grund aus.

Dazu kommt, dass richtigerweise gar keine „Abfuhrdifferenzen“ 06/2014 vorliegen. In der Beschwerde wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass die Löhne und Gehälter für Juni 2014 nicht mehr ausbezahlt wurden. Das wird auch vom Masseverwalter in seinem Bericht vom 28.7.2014 ausdrücklich bestätigt. Der Prüfer ging damit allein aufgrund der für Juni 2014 weitergeführten Lohnkonten zu Unrecht davon aus, dass die Löhne ausbezahlt worden wären und daher aus diesem Grund Abfuhrdifferenzen vorlägen.

Erfolgt in einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum tatsächlich keine Lohnzahlungen mehr, bestand auch keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben. In einem solchen Fall entsteht schon mangels Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, kein Abgabenanspruch im Sinne des § 4 BAO, der Grundlage für einen

Abgabenzahlungsanspruch sein könnte, dessen Verletzung allenfalls haftungsrechtliche Folgen nach sich ziehen würde (UFS 12.1.2009, RV/0814-L/08; UFS 26.1.2010, RV/0026-L/09, UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10).

Eine Haftungsinanspruchnahme für die angeführten Lohnabgaben kommt daher auch aus diesen Gründen nicht in Betracht.

2) Haftung für Abfuhrdifferenzen 2010 bis 2013

Die in den Berichten des Prüfers vom 31.7.2014 und 27.8.2014 angeführten weiteren Abfuhrdifferenzen für die Jahre 2010 bis 2013 sind im Verhältnis zu den tatsächlich gemeldeten und auch an das Finanzamt abgeführten Lohnabgaben so gering, dass eine Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt erscheint (siehe dazu die betragsmäßige Darstellung oben unter Punkt II.1). Zwar besteht bei Betrauung Dritter mit abgabenrechtlichen Pflichten eine entsprechende Überwachungspflicht des Geschäftsführers und führt eine Verletzung derselben zur Haftung (Ritz, BAO⁷, § 9 Tz 13 mit Judikaturnachweisen). Die Sorgfaltspflichten eines Geschäftsführers würden aber überspannt, wenn man von diesem verlangen würde, die Lohnbuchhaltung stets auf „Heller und Pfennig“ zu kontrollieren. Der Prüfer hat auch keine näheren Feststellungen zu diesen Abfuhrdifferenzen getroffen.

3) DB- und DZ-Pflicht des Geschäftsführerbezuges im Zeitraum 1.9.2011 bis 31.3.2014

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabeananspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN). Das ist gegenständlich nicht der Fall, die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide über den Abgabeananspruch wurden dem Haftungsbescheid angeschlossen. Sind aber Bescheide über den Abgabeananspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (Judikaturnachweise bei Ellinger u.a., BAO, § 248, E 12, E 14 bis E 21).

Auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024). Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann allerdings die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht

dargetan (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; ebenso VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136 und VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038).

Im Haftungsverfahren trifft den Vertreter im Sinne des § 80 BAO im Zusammenhang mit der Verschuldensprüfung eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (vgl. dazu etwa VwGH 28.4.2004, 99/14/0120). Dazu wurde der Beschwerdeführer im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes aufgefordert, eine Ablichtung des im Lohnsteuerprüfungsverfahrens erwähnten Werkvertrages vorzulegen und näher zu erläutern, wie er zur Ansicht gelangen konnte, dass die darin vereinbarten monatlichen Zahlungen von 4.000,00 €, die er für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Primärschuldnerin erhielt, nicht DB- und DZ-pflichtig wären.

Dieser Aufforderung wurde jedoch nicht entsprochen. Der zwischen der Primärschuldnerin und der ***V-GmbH*** abgeschlossene Vertrag vom 16.8.2011 wurde nur auszugsweise vorgelegt, sodass der Vertragsinhalt rechtlich nicht abschließend gewürdigt werden kann. In der Stellungnahme vom 23.9.2022 wird zwar behauptet, es sei aus diesem Vertrag ersichtlich, dass die „Beratungsleistungen“ durch den Beschwerdeführer erbracht wurden. Dies ist den vorgelegten Vertragsteilen aber ebenso wenig zu entnehmen, wie das (unstrittig) für die Leistungen des Beschwerdeführers (die als „Beratungsleistungen“ bezeichnete Geschäftsführertätigkeit) vereinbarte monatliche Entgelt von 4.000,00 €, sodass nicht einmal sicher festgestellt werden kann, ob es sich bei den vorgelegten Vertragsteilen um jenen „Werkvertrag“ handelt, der im Zuge der Lohnsteuerprüfung dem Prüfer vorgelegen ist. Abgesehen davon verfolgte die in der Stellungnahme vom 23.9.2022 behauptete Erbringung von „Beratungsleistungen“ durch den Beschwerdeführer an die von ihm als Geschäftsführer vertretene Primärschuldnerin in Form einer „Personalgestellung“ unschwer erkennbar allein den Zweck, Dienstgeberbeiträge samt Zuschläge für diese Tätigkeit zu vermeiden. Hinsichtlich der Gesellschafter-Geschäftsführer, deren Beteiligung 50 % nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, ist aber zu beachten, dass der Verwaltungsgerichtshof auch durch das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79, VwSlg 5535 F/1980, nicht davon abgegangen ist, dass - von seltenen Ausnahmen abgesehen - beim Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095 mit Hinweis auf die bei Schmidt, EStG, § 19 Rn 15, "Gesetzlicher Vertreter von Kapitalgesellschaften", wiedergegebene Rechtsprechung des BFH, wonach der Geschäftsführer wegen seiner Eingliederung in den Organismus der Kapitalgesellschaft steuerlich regelmäßig - also von Ausnahmen abgesehen - Dienstnehmer ist). Dass insofern ein im Haftungsverfahren gemäß § 9 BAO zu beachtender, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, wurde nicht überzeugend dargelegt.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass der Beschwerdeführertätigkeit nach den Ausführungen in der Beschwerde ab 1.4.2014 als Angestellter der Primärschuldnerin für seine Geschäftsführertätigkeit ein monatliches Bruttogehalt von 10.000,00 € bezogen hat. Es ist daher völlig unglaubwürdig, dass für den

Zeitraum davor seine Tätigkeit für die Primärschuldnerin für ihn allein mit dem Geschäftsführerbezug von der ***A*** GmbH abgedeckt gewesen sein soll, deren Geschäfte er ebenfalls führte.

Im Übrigen wurde im Zuge der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch gemäß § 248 BAO eine Beschwerde gegen die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenansprüche eingebracht. Aufgrund der gegenständlichen Entscheidung im Haftungsverfahren ist der Beschwerdeführer zu dieser Beschwerde insoweit aktivlegitimiert, als die angefochtenen Bescheide die DB- und DZ-Pflicht der Entgelte für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Primärschuldnerin betreffen, und hat darüber – sofern diese Beschwerde aufrecht erhalten wird – das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung abzusprechen.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁷, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

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

Die „Zweckmäßigkeit“ der Geltendmachung der Haftung wurde bereits vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid ausreichend dargestellt. Unbilligkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, sind nicht vorgebracht worden.

Es war damit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 13. Oktober 2022