

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache von Herrn ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Wolfgang Winkler, Rechtsanwalt, Ditscheinergasse 2/4, 1030 Wien, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 11. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Februar 2022 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2022 wurde Herr ***Bf1*** (in weiterer Folge: Beschwerdeführer) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH, Wien, im Ausmaß von € 263.016,04 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung werde hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten (laut beiliegendem Rückstandsausweise vom 11.02.2022) geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Betrag
Lohnsteuer	2014		14.043,89
Lohnsteuer	2015		25.919,62
Lohnsteuer	2016		14.008,89

Lohnsteuer	10/2018		7.816,93
Lohnsteuer	11/2018		17.638,60
Lohnsteuer	12/2018		5.936,41
Körperschaftsteuer	2014		35.250,57
Körperschaftsteuer	2015		63.260,00
Körperschaftsteuer	2016		30.816,00
Körperschaftsteuer	10-12/2018		8.501,00
Dienstgeberbeitrag	2014		8.133,27
Dienstgeberbeitrag	2015		9.455,32
Dienstgeberbeitrag	2016		4.798,29
Dienstgeberbeitrag	10/2018		3.515,41
Dienstgeberbeitrag	11/2018		6.356,12
Dienstgeberbeitrag	12/2018		2.652,46
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2014		32,69
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	2016		426,54
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	10/2018		360,55
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	11/2018		651,91
Zuschlag/Dienstgeberbeitrag	12/2018		272,05
Pfändungsgebühr	2019		3.120,45
Barauslagenersatz	2019		49,07
			263.016,04

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, 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.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdrängt, war die Abgabenbehörde veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Die Vermögenslosigkeit der A-GmbH ist daraus ersichtlich, dass ein Konkursverfahren lt. Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom TT.12.2019 mangels Kostendeckung gemäß § 166 KO (Anmerkung: laut Edikt: nach Schlussverteilung) aufgehoben wurde. Die Uneinbringlichkeit ist somit beim Primärschuldner gegeben. Aufgrund dessen musste die Haftung ausgesprochen werden.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg. cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verbindlichkeiten ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmung ergibt sich, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten konnte.

Sie sind / waren unbestritten Geschäftsführer der A-GmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren daher auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Innerhalb Ihrer Vertretungszeit wurde die Körperschaftsteuer für die Jahre 2014-2016 festgesetzt, da die GmbH, bzw. Sie als vertretendes Organ, der Verpflichtung der Entrichtung nicht nachgekommen sind, wurden die Abgaben in den Haftungsbescheid aufgenommen.

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 2014, 2015, 2016 und 10-12/2018 ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Für die Lohnabgaben ist die ordnungsgemäße Meldung unterblieben, daher hatte eine Festsetzung mittels Prüfung zu erfolgen.

Es wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. September 1985, GZl.: 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen besteht für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die obzitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 u. 43 FLAG sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübt, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gilt auch für den gem. § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Zusätzlich zur Lohnsteuer wurden die Dienstgeberbeiträge für den Zeitraum 2014, 2015, 2016 und 10-12/2018 nicht entrichtet, selbiges gilt für den Zuschlag zum Dienstgeberbetrag 2014, 2016 und 10-12/2018.

Die Haftung erstreckt sich auch auf Ansprüche, welche entstanden sind im Einbringungsverfahren, Pfändungsgebühren und Barauslagen 2019.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 11. März 2022 wird der Haftungsbescheid wie folgt angefochten:

„Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit TT.01.2019 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Die Löhne für 10-12/2018 konnten zum Teil nicht mehr bezahlt werden. Daher war auch die im Haftungsbescheid enthaltene Lohnsteuer für diesen Zeitraum nicht vor Insolvenzeröffnung fällig. Der Umfang der Zahlungen durch die B-GmbH kann den von der B-GmbH eingereichten Lohnzetteln entnommen werden. Den Beschwerdeführer trifft daher keine Haftung für jenen Teil der Lohnsteuer, der mangels Zahlung der Nettolöhne im Zeitraum 10-12/2018 nicht fällig war.

Auch für die KÖSt-VZ 10-12/2018 kann den Beschwerdeführer keine Haftung im angeführten Ausmaß treffen, da in Folge der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Primärschuldnerin

im Jänner 2019 nicht davon auszugehen ist, dass die Primärschuldnerin einen Gewinn im Geschäftsjahr 2018 erzielt hat. Für 2018 wäre daher maximal die MindestKÖSt festzusetzen. Ein KÖSt Bescheid für 2019 wurde dem Beschwerdeführer im Zuge der Zustellung des Haftungsbescheides nicht übermittelt. Er stellt daher den Antrag ihr die Grundlagenbescheide für KÖSt und KÖSt-VZ für 2018 zuzustellen.

Zudem hat der Beschwerdeführer ab Erkennen der wirtschaftlichen Probleme der später insolventen Primärschuldnerin sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Mein Mandant wird mit seinem Steuerberater für das Jahr 2018 einen Gleichbehandlungsnachweis erstellen und diesen im Rahmen des Verfahrens vorlegen. Bis dato hat sich coronabedingt die Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises verzögert. Es wird jedenfalls das Verschulden des Beschwerdeführers am geltend gemachten Abgabenrückstand ausdrücklich bestritten.

Beweis für das gesamte Vorbringen:

PV des Beschwerdeführers

vorzulegender Gleichbehandlungsnachweis

Weitere Beweise ausdrücklich Vorbehalte

Der Beschwerdeführer stellt somit den Antrag, den erlassenen Haftungsbescheid ersatzlos zu beheben.

[...] 2. Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide KÖSt 2014, 2015, 2016. [...] hier nicht verfahrensgegenständlich, daher nicht wiedergegeben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt: „In Ihrer Beschwerde haben Sie die Nachreichung eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises angekündigt. Mit Mail vom 30.08.2022 wurden Sie aufgefordert, diese bis zum 30.09.2022 nachzureichen und ebenfalls einen Nachweis der tatsächlich ausbezahlten Löhne für 10-12/2018 nachzureichen. Bis heute erfolgten keinerlei Nachweise Ihrerseits. Des Weiteren wird Ihnen (wie bereits mit Mail vom 02.06.2022) mitgeteilt, dass die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2018 auf Basis der Körperschaftsteuer 2013 und somit auf den Vorauszahlungsbescheid 2015 aufbaut. Ein eigener Bescheid wurde nicht versendet, da sich die Vorauszahlungen nicht verändert haben. Die tatsächlichen Verhältnisse wurden nie bekannt gegeben, daher musste seitens der Betriebsveranlagung das Jahr 2018 geschätzt werden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2018 wurde Ihnen auch nochmals mit Mail vom 02.06.2022 zugesendet. Aufgrund der angeführten Punkte muss Ihre Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden.“

Im Vorlageantrag vom 27. April 2023 wird im Hinblick auf die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2023, Steuernummer, der Antrag auf Entscheidung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Anmerkung: Ergänzende Ausführungen wie die angekündigte Gleichbehandlungsrechnung oder ein Nachweis der tatsächlich ausbezahlten Löhne für 10-12/2018 wurden nicht erstattet. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung wurde nicht gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Über die A-GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien am TT. Jänner 2019 das Konkursverfahren eröffnet und mit weiterem Beschluss vom TT. Dezember 2019 nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch am TT. April 2020 gelöscht. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben der Primärschulderin in dem die Quote übersteigendem Ausmaß steht dadurch fest.

Herr ***Bf1*** hat die A-GmbH als (einziger) Geschäftsführer von 17. Februar 2011 bis 31. Jänner 2019 selbständig vertreten.

Die Höhe der Abgaben ergibt sich einerseits aus dem Bericht der Außenprüfung vom 10.10.2018 für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und zusammenfassende Meldung für 2014 bis 2018 zu Steuernummer, ABNr.: **1** auszugsweise wie folgt:

„Tz. 1 Mangelnde Grundaufzeichnungen gem. §131 BAO

- 1. Lücken in den Ausgangsrechnungen, daher keine Vollständige Erlöserfassung*
- 2. Trotz Barverkehr in nicht unbeträchtlichen Summen konnte der Abgabenbehörde kein Kassabuch vorgelegt werden*
- 3. Grundaufzeichnungen hinsichtlich Fremdleistungen konnten nicht vorgelegt werden. Allen voran zu nennen sind Bautageberichte gem. Pkt. 2.22.2 der ÖNORM B2110, welche verpflichtend zu führen und auf zu bewahren sind.*
- 4. Buchungen hinsichtlich Fremdleistungen wurden ausschließlich auf Sammelkonten geführt und nur in seltenen Fällen mit Text versehen. Eine Zuordnung von Aufwendungen zu einem konkreten Leistenden war der Abgabenbehörde nicht möglich. Im Vorhalt vom 27.08.2018 wurde die steuerliche Vertretung bzw die Firma A-GmbH darum ersucht entsprechende Daten vorzulegen. Eine Vorlage erfolgte nicht bzw war ebenfalls nicht mehr nachvollziehbar.*

5. Grundaufzeichnungen hinsichtlich Materiallieferungen (Lieferscheine, Frachtpapiere) aus Binnenländern konnten, trotz mehrmaliger Aufforderung, nicht vorgelegt werden.

6. Aufzeichnungen hinsichtlich Einlagen und Entnahmen aus dem Unternehmen sind ausschließlich auf Druckpapier geführt und entsprechen nicht den Vorgaben des § 131 Bundesabgabenordnung. Großteils ist nur ein Betrag ohne Unterschrift angeführt. Auf wenigen diesbezüglichen Schriftstücken befindet sich ein Datum.

7. Eine angeforderte Aufstellung der Eingangsrechnungsnummern inkl Datum konnte seitens der steuerlichen Vertretung nur Lückenhaft erfolgen. Angeführt waren ausschließlich Belege aus dem Belegkreisen BK, KA, UB und EÖ. Hierbei handelte es sich ausschließlich um Sammelbuchungen. Anhand der angeführten Belegnummern ist weder ein Rückschluss auf eine bestimmte Eingangsrechnungsnummer, noch auf eine bestimmte Zahlung oder einen Zahlungsempfänger buchhalterisch möglich. Anhand des angegebenen Belegdatums konnte im Rahmen der Außenprüfung festgestellt werden, dass nur Teile der Leistungszeiträume nachvollziehbar dargestellt werden konnten. Rechnungsdaten bzw. Leistungszeiträume lagen laut Rechnungslegung bei mehreren Subunternehmern außerhalb des von der steuerlichen Vertretung angegebenen Leistungszeitraumes. Andere Subunternehmer waren in der Auflistung nicht angeführt bzw konnten auf Anfrage keine Belege vorgelegt werden (*C* GmbH, *D* GmbH, *E* GmbH).

Es wurden Daten zu 12 Unternehmen abverlangt. Im Zuge der Erhebung der ho. Abgabenbehörde (siehe Tz. 3-14) wurde festgestellt, dass es sich bei 11 der 12 Unternehmen um Scheinfirmen handelt. Es wird davon ausgegangen, dass 90% der als Fremdleistungen erklärten Aufwendungen auf Unternehmen entfallen, welche in der Tz. 3-14 als Scheinfirmen eingestuft wurden.

Auf jene 80% der Fremdleistungen, welche als Scheingeschäfte einzustufen sind, wird im Schätzungswege 60% des darauf entfallenden Aufwandes jedoch zugesprochen.“

Andererseits ist dem Bericht der GPLA vom 9.10.2018 zu Steuernummer, ABNr.: **2** zu entnehmen:

„Die Gegenüberstellung der einbehaltenen mit der abgeführten Lohnsteuer ergab die im Bericht ausgewiesene Differenz. Der vom Arbeitgeber berechnete DB/DZ wurde nicht oder nicht in vollständiger Höhe entrichtet. Es ergibt sich daher die im Bericht ausgewiesene Differenz“.

Die entsprechenden Abgaben wurden bescheidmäßig festgesetzt.

Aufgrund des Beschwerdevorbringens („Die Löhne für 10-12/2018 konnten zum Teil nicht mehr bezahlt werden. Daher war auch die im Haftungsbescheid enthaltene Lohnsteuer für diesen Zeitraum nicht vor Insolvenzeröffnung fällig. Der Umfang der Zahlungen durch die B-GmbH kann den von der B-GmbH eingereichten Lohnzetteln entnommen werden. Den

Beschwerdeführer trifft daher keine Haftung für jenen Teil der Lohnsteuer, der mangels Zahlung der Nettolöhne im Zeitraum 10-12/2018 nicht fällig war.“) wurde in den Insolvenzakt ****GZ1**** Einsicht genommen. Im Anmeldeverzeichnis sind zwar sehr unterschiedliche Lohnforderungen für die Monate 10-12/2018 ersichtlich, allerdings lässt sich daraus nicht ersehen, welche Löhne vereinbart waren oder welche Teilbeträge – wie in der Beschwerde behauptet – zum Teil ausgezahlt wurden und deshalb die Lohnsteuer nicht im vollen Ausmaß für die Haftung herangezogen werden können.

Festgehalten werden muss, dass der Beschwerdeführer zuletzt in der Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2023 darauf hingewiesen wurde, dass er in der Beschwerde die Nachreichung eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises angekündigt hat. Zudem wurde er mit Mail vom 30.08.2022 aufgefordert, diese bis zum 30.09.2022 nachzureichen und ebenfalls einen Nachweis der tatsächlich ausbezahlten Löhne für 10-12/2018 nachzureichen. Bis heute erfolgten keinerlei Nachweise Ihrerseits.

Da dem Inhalt dieser Beschwerdeverentscheidung auch Vorhaltscharakter zukommt, ist es nicht erforderlich, den Beschwerdeführer nochmals zum Ergebnis der Studiums des ihm bekannten (er hat darauf verwiesen) Insolvenzakt zur Stellungnahme zum Parteienghör einzuladen.

Mangels nachvollziehbarer Daten und einer entsprechenden Aufstellung durch den Beschwerdeführer kann dieses Argument der Beschwerde hinsichtlich der Lohnsteuer der Monate 10-12/2018 nicht zum Erfolg führen.

Beweiswürdigung

Die Höhe der Abgaben basiert auf Bescheiden der erwähnten abgabenbehördlichen Prüfungen. Details zum Insolvenzverfahren und der Tätigkeit des Beschwerdeführers in der GmbH ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug bzw. dem Edikt des Insolvenzgerichtes. Laut Edikt und Löschung der GmbH im Firmenbuch ist die Uneinbringlichkeit der Abgaben der Primärschulderin in dem die Quote übersteigendem Ausmaß gegeben.

Als Folge der nicht fristgerechten Entrichtung der offenen Abgaben zu den Fälligkeiten durch den Beschwerdeführer sowie der fehlenden Gleichbehandlungsrechnung ist auch die schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung des Beschwerdeführers als damals zuständigem Geschäftsführer der Primärschuldnerin evident.

Rechtliche Beurteilung

§ 9 Abs. 1 BAO: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben

infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung iuristischer 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.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO sind somit

- eine Abgabeforderung gegen die Vertretene (Gesellschaft),
- die Stellung als Vertreter,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung,
- eine Pflichtverletzung des Vertreters,
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Laut Edikt im Insolvenzverfahren wurde über die A-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien am TT. Jänner 2019 das Konkursverfahren eröffnet und mit weiterem Beschluss vom TT. Dezember 2019 nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Firma wurde gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch am TT. April 2020 gelöscht. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben der Primärschulderin in dem die Quote übersteigendem Ausmaß steht dadurch fest.

Herr ***Bf1*** hat die A-GmbH als (einziger) Geschäftsführer von 17. Februar 2011 bis 31. Jänner 2019 selbständig vertreten.

Die A-GmbH schuldet aufgrund entsprechender Abgabenbescheide die im angefochtenen Bescheid zitierten Abgaben, die im Rahmen von Außenprüfungen festgestellt wurden.

Die Frage, ob ein Abgabenspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. etwa VwGH 13. September 2006, 2003/13/0131; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden (vgl. VwGH 17.12.1996, 94/14/0148) und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt (VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043; VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0085), wovon er in der Beschwerde auch Gebrauch gemacht hat.

Werden sowohl der Haftungsbescheid als auch die Bescheide über den Abgabenanspruch mit Beschwerde angefochten, ist laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 20.8.1998, 97/16/0512; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 25.4.2001, 2001/13/0001).

Die Einwendungen gegen die Richtigkeit der Festsetzung der Abgaben sind nur in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren zu klären (vgl. VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115, mwN). Die behauptete Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung kann auch nicht im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung Berücksichtigung finden (VwGH 03.03.2023, Ra 2020/13/0071).

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

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfährt die Haftung des Vertreters nur dann eine Einschränkung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre. Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Geschäftsführers bedeutet nicht, dass die Behörde von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wäre; hat der Geschäftsführer nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen aufgestellt, die nicht schon von vornherein aus rechtlichen Gründen als unmaßgeblich einzustufen sind, so hat ihn die Behörde zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines

Vorbringens und zu entsprechenden Beweisanboten aufzufordern, die es ihr, nach allfälliger Durchführung eines danach erforderlichen Ermittlungsverfahrens, ermöglichen, zu beurteilen, ob der Geschäftsführer ohne Verstoß gegen die ihm obliegende Gleichbehandlungspflicht vorgegangen ist und ob und in welchem Ausmaß ihn deshalb eine Haftung trifft. Kommt der Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nach, so bleibt die Behörde zu der Annahme berechtigt, dass er seiner Verpflichtung schuldhaft nicht nachgekommen ist. Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitpunkt erforderlich. Konsequenterweise haftet der Geschäftsführer ansonsten für die von der Haftung betroffenen Abgabenschulden zur Gänze (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24. Juni 2010, 2009/16/0206, und vom 27. Jänner 2011, 2009/16/0108, mwN; VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Hinsichtlich der offenen Abgabenschuldigkeiten obliegt es gegebenenfalls dem Beschwerdeführer einen Nachweis zu erbringen, dass er mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die

Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0187).

Auf das Erfordernis zur Erbringung eines derartigen Gleichbehandlungsnachweises, welcher sich auf die jeweiligen Fälligkeitstage der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zu beziehen hat, ist der Beschwerdeführer auch bereits bei seiner Heranziehung zur Haftung nach § 9 BAO iVm § 80 BAO ausdrücklich hingewiesen worden.

Trotz Vorhalt des Finanzamtes, den in der Beschwerde angekündigten Nachweis einer Gleichbehandlung und eine Berechnung der – wie behauptet – anteilig nicht von der Haftung umfassten Lohnabgaben 10-12/2018 nachzureichen, bleibt der Beschwerdeführer insoweit untätig. Selbst nach entsprechender Darstellung in der Beschwerdeverentscheidung, der dadurch Vorhaltcharakter zukommt, wurde ein entsprechendes Vorbringen nicht erstattet.

Damit ist die hier vorwerfbare schuldhafte Verletzung der dem Beschwerdeführer gemäß § 80 BAO auferlegten Pflichten gegeben, da er es zusammengefasst unterlassen hat, für die fristgerechte Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit durch den Beschwerdeführer konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die spätere Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin war.

Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Der Beschwerdeführer war alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin, daher konnte eine Haftungsinanspruchnahme nur bei ihm erfolgen.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf.

Der angefochtene Haftungsbescheid erging zwar erst etwas mehr als zwei Jahre nach Abschluss des Konkursverfahren, allerdings wurde bereits am TT.10.2020 relativ zeitnahe zum Abschluss des Insolvenzverfahrens ein Haftungsvorhalt an den Beschwerdeführer als ehemaligen Geschäftsführer über eine geplante Haftungsinanspruchnahme versendet. Nach diversen beantragten Fristerstreckungen, zuletzt ersuchte der Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 01.02.2021 um Fristerstreckung des Gläubigergleichbehandlungsnachweises bis 15.03.2021 aufgrund von Schwierigkeiten bei der Beschaffung infolge des Lockdowns (auch in der Beschwerde wurde ausgeführt, dass sich coronabedingt die Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises verzögert hat), wobei keine Unterlagen beigebracht wurden, wurde am 28.02.2022 der angefochtene Haftungsbescheid in der Höhe von € 263.016,04 ausgefertigt.

Eine überlange Dauer zwischen Abschluss des Insolvenzverfahrens und Erlassung des Haftungsbescheides liegt daher nicht vor, sodass insoweit keine Reduzierung der Haftungssumme im Rahmen des Ermessens vorzunehmen war.

Das Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO zu den Abgabenbescheiden wird bei der belangten Behörde weiterzuführen sein. Die belangte Behörde wird ersucht, die zuständige Stelle im FAÖ zu verständigen.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Die das Beschwerdeverfahren betreffenden Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung sind in der höchstgerichtlichen Judikatur einheitlich gelöst, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 10. September 2024