

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch CONFIDA Wirtschaftstreuhand GmbH, Reithlegasse 4 Tür 3, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 11. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. März 2019, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgabe eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	01/2009	4.742,70	16.02.2009

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 11.03.2019 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der G-1 für die Lohnsteuer 01/2009 in der Höhe von € 6.217,64 zur Haftung herangezogen.

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

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

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Der Bf. sei unbestritten Geschäftsführer der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Lohnsteuer für den Zeitraum 01/2009 sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre Sache des Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt gemeldet, eine Abfuhr jedoch unterlassen.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, 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, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen bestehe für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die zitierte Gesetzesstelle sowie aufgrund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübe, die Verpflichtung zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben.

Da der Bf. seinen Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien 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 folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei.

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

---//---

In der dagegen am 11.04.2019 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde verwies der Bf. darauf, dass er nach wie vor bemüht sei zu beweisen, dass für den Zeitraum 01/2009 keine Löhne ausbezahlt worden seien (siehe seine Stellungnahme vom 21.01.2019).

Nach der eindeutigen Rechtsprechung (siehe für viele VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145; UFS 24.6.2013, RV/0294-L/13) sei von folgender Rechtslage hinsichtlich einer Haftungsinanspruchnahme auszugehen:

Nach der Bestimmung des § 248 BAO (erster Satz) könne der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Aus dem, dem Haftungspflichtigen gemäß § 248 BAO eingeräumten Beschwerderecht ergebe sich somit, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen sei, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabeananspruches. Eine solche Bekanntmachung habe durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeananspruch zu erfolgen (*Ritz*, BAO, § 248 Rz 8 mit Judikaturnachweisen; RAE Rz 1216 und 1222). Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung mache den Haftungsbescheid rechtswidrig (*Ritz*, BAO, § 248, Rz 8; UFS RV/0294-L/13). D.h. werde dies unterlassen, liege ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung bzw. Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar sei (UFS RV/0294-L/13 unter Verweis auf VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145).

Im gegenständlichen Fall sei der der Haftung zu Grunde liegende Abgabenbescheid dem Beschwerdeführer nicht übermittelt worden. Damit liege aber, nach der Rechtsprechung, ein im Beschwerdeverfahren nicht sanierbarer Mangel vor. Auch ein erst anlässlich der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung übermittelter Abgabenbescheid würde daran nichts ändern.

Darüber hinaus dürfe er festhalten, dass nach § 224 Abs. 3 BAO die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt (*Anm.: der Verjährung*) des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig sei. Hinsichtlich der Lohnsteuer für den Zeitraum 1/2009 sei sowohl die Festsetzungsverjährung als auch die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner als auch die absolute Verjährung bereits eingetreten. Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid sei somit nicht mehr zulässig.

Der Bf. stelle daher den Antrag, den oben angeführten Haftungsbescheid vom 11.3.2019 ersatzlos aufzuheben. Für den Fall, dass eine Beschwerdeentscheidung nicht erlassen werde, beantrage er die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

---//---

Mit Beschwerdeentscheidung vom 30.04.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, da die von ihm per 21.02.2019 eingereichten Unterlagen zum Nachweis, dass im Jänner 2009 keine Löhne ausbezahlt worden seien, nicht ausreichten.

Bei der Lohnsteuer 1/2009 handle es sich um eine Selbstbemessungsabgabe. Die Meldung der Lohnabgaben sei per 2.3.2009 erfolgt. Es lägen daher keine Abgabenbescheide zugrunde, ein nicht sanierbarer Mangel könne daher nicht erblickt werden.

Gemäß § 238 BAO verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei. Die Verjährung werde durch jede zur Durchsetzung des Abgabenanspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Eine Unterbrechung oder Hemmung der Einhebungsverjährung ergebe sich in Insolvenzfällen aufgrund des § 9 IO. Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren werde die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen (die Anmeldung sei am 13.03.2009 erfolgt). Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginne von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden sei (Beschluss über die Aufhebung vom D-1). Unterbrechungshandlungen gegenüber dem primären Abgabeschuldner wirkten auch gegenüber dem potenziell Haftungspflichtigen.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 05.06.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte ergänzend vor, dass sich die Begründung zur Beschwerdeentscheidung lediglich auf die Bestimmungen zur Einhebungsverjährung stütze und nicht zutreffend sei. Darüber hinaus ignoriere die Beschwerdeentscheidung die in der Beschwerde angeführte Bestimmung des § 248 BAO (erster Satz) und § 224 Abs. 3 BAO.

Nach der Bestimmung des § 248 BAO (erster Satz) könne der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde erbringen. Eine Geltendmachung dieses Rechts ohne „Grundlagenbescheid“, d.h. ohne dass der Abgabeananspruch ordnungsgemäß festgestellt worden sei (ohne die notwendige bescheidmäßige Feststellung), sei nicht möglich. Dazu dürfe der Bf. auf die Entscheidung des BFG vom 25.01.2018, RV/6100302/2010, verweisen (gleichlautend BFG 16.3.2018, RV/6100877/2009). Das BFG führe wie folgt aus:

„Aus dem dem Haftungspflichtigen gemäß § 248 BAO eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich somit, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabeananspruches.

Wie sich aus dem Kommentar Ritz, BAO⁵, § 248 Tz 6 weiters ergibt, ist dann, wenn die Haftung, was nur ausnahmsweise zulässig ist, vor der Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend gemacht wird, daher kein gegen den Eigenschuldner gerichteter Abgabenbescheid existiert, nach Ellinger mit dem Haftungsbescheid eine Ausfertigung eines an den Eigenschuldner gerichteten - ihm nicht bekannt gegebenen - Abgabenbescheid zuzustellen.

Gleiches ist aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17.12.1996, 94/12/1996, abzuleiten, wonach auf Seite drei im dritten Absatz ausgeführt wird:

„Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung der Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung (an einen ergangenen Abgabenbescheid) nicht. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt. Die von Stoll (BAO Kommentar, 2555) geäußerte Ansicht, auch eine lediglich ersatzweise gegebene Mitteilung über den Abgabeananspruch wäre schon geeignet, eine taugliche Grundlage zur Bekämpfung des Abgabeananspruches durch den zur Haftung Herangezogenen abzugeben, teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Dies ist mit dem Grundgefüge des Verfahrensrechtes nicht in Einklang zu bringen, weil einer Mitteilung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Charakter eines Bescheides nicht zukommt.“

Daraus geht jedenfalls hervor, dass dem Bf. Abgabenbescheide betreffend die Primärschuldnerin zugehen hätten müssen.

Dazu ist auch auf die vom Finanzamt zitierten Richtlinien Abgabeneinhebung (RAE), Rz 1218, zu verweisen. Daraus ergibt sich: Einem Haftungspflichtigen, der vor dem Erstschuldner in Anspruch genommen wird, ist der Abgabensanspruch mittels eines an den Erstschuldner gerichteten, diesem aber nicht oder noch nicht bekannt gegebenen Abgabenbescheides mitzuteilen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass für den Fall, dass noch keine Abgabenbescheide vorliegen, dem Haftungsbescheid sowohl einhebungsrechtliche als auch abgabensfestsetzende Wirkung zukomme, kann daher aufgrund des oben Ausgeführten nicht gefolgt werden.“

Abgesehen davon seien Fälligkeiten in der Auflistung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht angeführt gewesen.

Auch auf die in der Beschwerde angeführte Bestimmung des § 224 Abs. 3 BAO werde in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen. Nach § 224 Abs. 3 BAO sei die erstmalige Geltendmachung eines Abgabensanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig. Nach herrschender Ansicht (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 2359) bestimme § 224 Abs. 3 BAO, dass die erstmalige Geltendmachung des Abgabensanspruches eines Haftenden (mit Haftungsbescheid) nach Ablauf der Bemessungsverjährung nicht mehr zulässig sei. Mit Ablauf der Bemessungsverjährung gegenüber dem potentiellen Abgabenschuldner werde somit nicht nur die Geltendmachung des Anspruches diesem gegenüber, sondern auch die Geltendmachung der Haftung den Haftenden gegenüber unzulässig. Werde der Abgabensanspruch erstmals vor der Inanspruchnahme des Hauptschuldners im Wege der Haftung (Haftungsbescheid) geltend gemacht, werde deren Geltendmachung durch die Bemessungsverjährung begrenzt (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2461). Die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung zur Einhebungsverjährung seien daher nicht relevant.

Sei ein Abgabenbescheid erlassen, d.h. die Abgabe festgesetzt worden, hätte dieser Bescheid übermittelt werden müssen. Sei der Abgabensanspruch erstmalig im Wege der Haftung mittels Haftungsbescheides geltend gemacht, stehe dem die Bestimmung des § 224 Abs. 3 BAO, d.h. die Bemessungsverjährung entgegen.

---//---

Mit Schreiben vom 25.07.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe der auf die in Höhe von € 23.599,46 am 29.01.2009 ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer 01/2009.

Seinem Einwand in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.01.2019, dass am 29.01.2009 vermutlich nicht die Jänner-Löhne, sondern die Dezember-Löhne ausbezahlt worden seien, sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG iVm § 79 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und am 15. des folgenden Monats abzuführen habe.

Maßgebend für die Entstehung der Steuerschuld sei daher nicht die Abrechnungsperiode, sondern nach dem Zuflussprinzip des § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO der tatsächliche Auszahlungszeitpunkt.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes wandte der Bf. mit Schreiben vom 06.09.2024 ein, dass der Sachverhalt weit zurückliegend sei und nur mehr die dem Finanzamt mit Schreiben vom Februar 2019 übermittelten Kontoblätter zur Verfügung stünden. Auf dem maßgeblichen Kontoblatt sei für den Zeitraum Jänner 2009 eine Lohnsteuer in Höhe von € 10.757,46 ausgewiesen.

---//---

Mit Schreiben vom 19.09.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Bekanntgabe, ob die am Abgabenkonto am 10.01.2022 gebuchten Gutschriften von € 96,08 und € 193,18 die Haftungsschuld Lohnsteuer 01/2009 verminderten (im Falle von Zahlungen der Primärschuldnerin oder von dritter Seite) oder ob sie aus dem Vermögen des Haftungspflichtigen stammten.

---//---

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die belangte Behörde mit, dass es sich bei den beiden Zahlungen soweit ersichtlich um eine Nachtragsverteilung (Quote 0,0372%) durch die Masseverwalterin handle und legte die Zahlungsbestätigungen vor.

---//---

In der am 17.01.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

Vertreter Bf.:

„Mein Vorbringen in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren wird aufrechterhalten. Ergänzend wende ich ein, dass ich zwar bekanntgegeben habe, welcher Betrag für die Lohnsteuer Jänner 2009 zu entrichten gewesen wäre. Allerdings ist aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr eruierbar, wie viel an Löhnen tatsächlich ausbezahlt wurde.“

Weiters habe ich lediglich die Verjährungsbestimmungen der BAO ins Treffen geführt und dabei die der Insolvenzordnung übersehen, weshalb meine Argumentation hinsichtlich der Verjährung nicht zutreffend ist.“

Vertreter Finanzamt:

„Ich verweise auf meine bisherige Begründung und ergänze, dass eine Verjährung aufgrund der Bestimmungen der Insolvenzordnung nicht eingetreten ist.

Eine bescheidmäßige Festsetzung der Lohnsteuer kommt nicht in Betracht, da es sich hierbei um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, bei der lediglich im Falle einer Nichtmeldung oder einer unrichtigen Bekanntgabe eine bescheidmäßige Festsetzung in Frage gekommen wäre. Nach der Judikatur des VwGH wirkt die Selbstbemessung bereits wie eine Festsetzung ohne Bescheiderlassung.“

Vertreter Bf.:

„Ich verweise erneut auf die Erkenntnisse des BFG vom 25.01.20218, RV/6100302/2010, und vom 16.03.2018, RV/6100877/2009, und die darin enthaltene Entscheidung des VwGH vom 17.12.1996, 94/12/1996, worin differenziert wird, dass es Fälle mit und ohne Bescheid gibt, in denen dennoch mit dem Haftungsbescheid ein Festsetzungsbescheid zuzustellen wäre, da ansonsten eine Beschwerde nach § 248 BAO nicht möglich wäre.“

Die Richterin erläuterte, dass im Falle von Selbstbemessungsabgaben, bei denen eine bescheidmäßige Festsetzung nicht zu erfolgen habe, auch im Rahmen des Haftungsverfahrens kein Abgabenbescheid zu erlassen sei, sondern direkt im Haftungsverfahren Einwendungen gegen den Abgabenanspruch vorgebracht werden könnten.

Vertreter Bf.:

„Das sehe ich nicht so, da dem die bereits zitierte Entscheidung des VwGH widerspricht.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben (Kausalität)

Abgabeforderungen

§ 201 BAO lautet:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (aufgehoben)*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*
- 2. (aufgehoben)*

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

§ 201 gilt gemäß § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist gemäß § 224 Abs. 3 BAO nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Besteht im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, wird gemäß § 47 Abs. 1 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer seiner Arbeitnehmer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG) und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen (§ 79 Abs. 1 EStG). Er haftet gemäß § 82 EStG dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Bei der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 01/2009 handelt es sich um eine Selbstberechnungsabgabe, über die nur im Falle ihrer unrichtigen oder unterbliebenen Selbstberechnung im Wege eines Festsetzungsbescheides nach § 201 BAO iVm § 202 Abs. 1 BAO entschieden werden kann (§ 201 Abs. 2 BAO) bzw. muss (§ 201 Abs. 3 BAO) (vgl. VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0032).

Es trifft daher nicht (mehr; anders die veraltete Judikatur des VwGH) zu, dass im Falle einer in richtiger Höhe erfolgten Meldung des Arbeitgebers der Lohnsteuer eines Monats und der in Folge geltend gemachten Haftung gemäß § 9 BAO eine bescheidmäßige Festsetzung zu erfolgen hat.

Die Meldung durch die GmbH und Verbuchung auf dem Abgabenkonto löste jedoch eine de facto bescheidmäßige Wirkung aus. Mangels Vorliegens eines Festsetzungsbescheides kann die Lohnsteuer 01/2009 damit zwar nicht gemäß § 248 BAO (gemeinsam mit dem Haftungsbescheid) angefochten werden, allerdings ist nach der nunmehrigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in solchen Fällen über den Abgabeananspruch bzw. seine Höhe im

Haftungsverfahren abzusprechen (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142; VwGH 27.1.2010, 2009/16/0309).

Weder liegt damit mangels Nachforderung gegenüber der Selbstberechnung im Gegensatz zur Rechtsansicht des Bf. eine erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches mit dem Haftungsbescheid vor noch wäre mangels Vorliegens ein Bescheid (als ansonsten nicht sanierbarer Mangel) spätestens gleichzeitig mit dem angefochtenen Haftungsbescheid dem Bf. zu übermitteln gewesen.

Dies hat in weiterer Konsequenz zur Folge, dass es mangels Anwendbarkeit des § 224 Abs. 3 BAO nicht darauf ankommt, ob das Recht zur Festsetzung der Lohnsteuer 01/2009 noch nicht gemäß §§ 207 ff BAO verjährt wäre, sondern dass ausschließlich die Frage des Eintritts der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme als Einhebungsmaßnahme zu klären war.

Dazu kann auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung verwiesen werden, denen der Bf. in seinem Vorlageantrag nicht entgegengetreten ist, zumal auch in der mündlichen Verhandlung eingestanden wurde, dass die speziellen Verjährungsbestimmungen der Insolvenzordnung übersehen worden seien.

Dem Einwand des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.01.2019, dass am 29.01.2009 „vermutlich“ nicht die Jänner-Löhne, sondern die Dezember-Löhne ausbezahlt worden seien, ist entgegenzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG iVm § 79 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und am 15. des folgenden Monats abzuführen hat.

Maßgebend für die Entstehung der Steuerschuld ist daher nicht die Abrechnungsperiode, sondern nach dem Zuflussprinzip des § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO der tatsächliche Auszahlungszeitpunkt.

Aus dem Vorbringen des Bf., dass im Haftungsbescheid die Fälligkeit der Lohnsteuer 01/2009 nicht enthalten gewesen sei, lässt sich nichts gewinnen, da der Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe ist, womit die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt wird (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Die Angabe der jeweiligen Fälligkeit ist daher insbesondere bei der Lohnsteuer, die nicht der Gleichbehandlungsverpflichtung unterliegt, unerheblich, lässt sich allerdings aus dem Gesetz (§ 79 Abs. 1 EStG) unter Zuhilfenahme eines (elektronischen) Kalenders ohne Weiteres ableiten, wonach die Fälligkeit der Lohnsteuer 01/2009 am 16.02.2009 eingetreten ist. Diese

Nachholung durch das Bundesfinanzgericht ist von der Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes nach § 279 Abs. 1 BAO umfasst (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Da die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen als Einhebungsmaßnahme unter anderem voraussetzt, dass nach dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät eine Abgabenschuld entstanden, aber noch nicht erloschen ist (VwGH 17.5.1991, 90/17/0439, 0440), worauf auch noch im Rechtsmittelverfahren Bedacht zu nehmen ist (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049), war die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 01/2009 auf € 5.928,38 herabzusetzen, da das Insolvenzverfahren der GmbH eine Nachtragsverteilung am 10.01.2022 von € 96,08 und € 193,18 ergab.

Aus dem Umstand, dass der Bf. eine Lohnsteuerschuld von € 10.757,46 bekanntgegeben hat, lässt sich nichts gewinnen, weil es sich bei diesem Betrag um die am 02.03.2009 verbuchte Abgabe gehandelt hat, die zwischenzeitig durch Zahlungen und sonstige Gutschriften auf € 5.928,38 reduziert wurde. Darüber hinaus ist die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes gemäß § 279 Abs. 1 BAO durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Abgabenbehörde gebildet hat. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (VwGH 26.2.2015, Ra 2015/16/0008). Eine Verböserung wäre daher ohnehin nicht in Betracht gekommen.

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde.

Vertreter

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum vom D-3 bis D-2 (Konkurseröffnung) Geschäftsführer der genannten GmbH.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Somit oblag ihm in diesem Zeitraum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066) ist dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

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 (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050).

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe bei der Primärschuldnerin stand im Zeitpunkt der Aufhebung des Konkursverfahrens, somit am D-1, fest. Da das Insolvenzverfahren mehr als 9 Jahre anhängig war (Eröffnung am D-2) und der Haftungsbescheid bereits am 11.03.2019, somit zeitnah nach der Beendigung erging, kann von einem Mitverschulden der Abgabenbehörde keine Rede sein.

Es war auch nicht zu berücksichtigen, dass das Finanzamt die Beschwerde erst 5 Jahre nach Einbringung des Vorlageantrages vom 05.06.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegte, da der Bf. diesfalls mit Vorlageerinnerung gemäß § 264 Abs. 6 BAO die Vorlage an das BFG erwirken hätte können.

Da allerdings im gegenständlichen Fall ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (01/2009) einerseits und dem Haftungsbescheid (11.03.2019) andererseits vorliegt, erscheint ein Abschlag von 20% der in Höhe von € 5.928,38 aushaftenden Abgabe, somit auf den Betrag von € 4.742,70, angemessen.

Vom Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die Lohnsteuer 01/2009 der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 4.742,70 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 17. Jänner 2025