

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache Bf., Wohnadresse, vertreten durch Stefanov Steuerberatung GmbH, Josefstädter Straße 75-77, Tür 20, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 01.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 31.01.2018, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum¹ wurde der über das Vermögen der X- Ges.m.b.H. am Datum² eröffnete Konkurs nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Bescheid vom 31.1.2018 wurde der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf. genannt) gemäß § 9 Abs. 1 BAO i.V.m. § 80 BAO als Geschäftsführer der genannten GmbH für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 6.162,33 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden können.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	01-12/2013	186,14
Dienstgeberbeitrag	01-12/2013	1.242,32
Zuschlag zum DB	01-12/2013	110,44
Lohnsteuer	02-06/2014	3.246,60
Dienstgeberbeitrag	02-06/2014	1.146,15
Zuschlag zum DB	02-06/2014	101,88
Säumniszuschlag	2014	64,93

Umsatzsteuer	2013	63,87
--------------	------	-------

In der vom steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 1.3.2018 eingebrachten Beschwerde wurde ausgeführt, dass die operative Tätigkeit der GmbH mit Ende April 2014 eingestellt worden sei, weil das Unternehmen über keine liquiden Mittel mehr verfügt habe. Insbesondere seien ab Mai 2014 keine Gehälter mehr ausbezahlt worden.

Die Beträge für Monat 06/2014 iHv insgesamt EUR 4.494,63 seien im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vom 05.02.2015 anhand der Dienstgeberlohnkonten für das Jahr 2014 festgesetzt worden. Da ab 05/2014 bereits auch keine Gehälter mehr ausbezahlt worden seien, sei die rechtliche Grundlage für eine Geschäftsführerhaftung nicht gegeben.

Die Beträge für Monat 06/2013 iHv insgesamt EUR 1.538,90 seien im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung vom 05.02.2015 festgesetzt worden. Da ab 05/2014 bereits auch keine Gehälter mehr ausbezahlt worden seien, sei die rechtliche Grundlage für eine Geschäftsführerhaftung nicht gegeben.

	Juni 2014 Festsetzung	Juni 2013 Festsetzung	Juli
BMGL	25.470,08	28.348,72	ab Juli 2014
Lohnsteuer	3.246,60	186,14	keine
DB	1.146,15	1.242,32	Dienstnehmer
DZ	101,88	110,44	
Summe	4.494,63	1.538,90	

Der Bf. habe seine Pflichten als gesetzlicher Vertreter der GmbH immer nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt. Obwohl er mit vollem Einsatz die tadellose Verwaltung des Vermögens der Gesellschaft bestrebt habe, sei ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten, unter anderem die Kommunalsteuer und DGA Beiträge, LSt, DB und DZ mangels ausreichender liquider Mittel unmöglich gewesen.

Als ein ausgezeichnete Kaufmann, habe der Bf. rechtzeitig erkannt, dass Liquidationsprobleme entstanden seien. Er habe daraufhin alle Dienstnehmer der Gesellschaft mit Ende Juni 2014 gekündigt.

Die Einstellung des Verfahrens werde beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.4.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

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

Nach § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden.

Der Bf. sei vom Datum⁵ bis zur Konkurseröffnung am Datum² im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und somit mit den abgabenrechtlichen Pflichten betraut gewesen.

In der am 08.01.2018 eingebrachten Vorhaltsbeantwortung als auch in der Beschwerde vom 01.03.2018 werde aufgrund der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten L, DB und DZ 01-12/2013 sowie L, DB und DZ 02-06/2014 lediglich angeführt, dass der Bf. die operative Tätigkeit der GmbH mit Ende April eingestellt hätte, keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung gestanden und insbesondere ab Mai 2014 keine Gehälter mehr ausbezahlt worden seien.

Laut Abfrage im AJ WEB seien im Jahre 2013 insgesamt 13 Dienstnehmer, im Jahr 2014 insgesamt 7 Dienstnehmer und im Jahr 2015 1 Dienstnehmer gemeldet gewesen.

Die Festsetzungen über die Haftungen zur Abfuhr der Lohnsteuer sowie die Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages als auch des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 01-12/2013 sowie von 02-06/2014 mit Bescheiden jeweils vom 05.02.2015 seien anhand der angeforderten Dienstgeberlohnkonten für die jeweiligen Zeiträume erfolgt.

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet und uneinbringlich geworden seien, treffe im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen dürfe. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spreche eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 29.05.1996, 95/13/0236).

Die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze abzuführen. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er nach § 78 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu entrichten.

Die Lohnsteuer wäre somit bei Fälligkeit grundsätzlich zur Gänze abzuführen gewesen und unterliege nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz aller Gläubiger.

Vorgänge, die sich nach der Auszahlung der Löhne ereignen und in der Folge zu einem bei Auszahlung der Löhne noch nicht vorhersehbaren Zahlungsengpass des Unternehmens führen würden, seien diesbezüglich irrelevant, weil eine schuldhafte Pflichtverletzung bereits in der Unterlassung der Einbehaltung der Lohnsteuer bei

Auszahlung der Löhne bzw. in einer Verwendung dieser zunächst zurückbehaltenen Geldbeträge für andere Zwecke liege.

Finanzielle Schwierigkeiten würden keinen Rechtfertigungsgrund darstellen, für ausbezahlte Löhne einbehaltene Lohnsteuer für andere Zwecke als für die Steuerzahlung bei deren Fälligkeit zu verwenden.

Die schuldhafte Pflichtverletzung sei in der Folge auch kausal für den Abgabenausfall bei der Primärschuldnerin.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei 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 sei. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme werde vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden könne.

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

Der Bf. habe als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert, daher habe nur bei ihm eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen können.

Dagegen beantragte die steuerliche Vertretung namens des Bf. mit Eingabe vom 24.5.2018 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung wurden die Ausführungen zur Beschwerde wiederholt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 22.6.2018 wurde der Bf. aufgefordert, einen Gläubigergleichbehandlungsnachweis vorzulegen sowie bezüglich der Höhe der vorhandenen liquide Mittel entsprechende Nachweise (Bankauszüge, Kassabuch etc.) vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2 BAO. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersatz) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Voraussetzungen für die Haftung sind eine Abgabenschuld gegen den Vertretenen, 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.

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 Datum1 der am Datum2 eröffnete Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben und die Firma am Datum3 amtswegig gelöscht wurde.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten haften gemäß der vorliegenden Rückstandsaufgliederung vom heutigen Tag nach wie vor unberichtigt aus.

Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug war der Bf. ab Datum4 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer und ab Datum5 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und kann somit - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden.

Den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben liegen die Bescheide vom 5.2.2015 beruhend auf einer Lohnsteuerprüfung zugrunde, wobei sich die Nachforderungen, wie der Bf. in der Beschwerde selbst feststellt, auf die Monate 6/2013 und 6/2014 beziehen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1996, 94/14/0148, daran gebunden 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. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabensanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Rechtssatz zum Beschluss vom 19.5.2016, Ra2016/16/0029, aus:

"Ein zur Haftung Hangezogener kann Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend machen, wenn an den Abgabenschuldner ein Bescheid über den Abgabensanspruch ergangen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/16/0258, mwN). Dies gilt entsprechend für einen Lohnsteuer - Haftungsbescheid, der an den Arbeitgeber ergangen ist."

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass die GmbH mit Ende April 2014 ihre Tätigkeit eingestellt hat, weil es über keine liquide Mittel mehr verfügt habe. Ab Mai 2014 seien keine Gehälter mehr ausbezahlt worden.

Die vorliegende Beschwerde richtet sich somit ausschließlich gegen die Richtigkeit gegen die der Haftung zugrundeliegenden und an die GmbH adressierten Lohnsteuer-Haftungsbescheide vom 5.2.2015.

Aus der zitierten Rechtsprechung folgt, dass diese Einwendung in einem Verfahren gemäß § 248 geltend zu machen ist. In diesem Haftungsverfahren gemäß § 9 BAO ist das Bundesfinanzgericht an den Inhalt des (der) Lohnsteuer-Haftungsbescheid(e) gebunden.

Nicht nachvollziehbar ist das Vorbringen, dass ab Mai 2014 keine Löhne mehr ausbezahlt wurden im Zusammenhang mit den Lohnabgabennachforderungen aus dem Jahr 2013, zumal kein Zusammenhang besteht.

Das Bundesfinanzgericht ist, wie bereits ausgeführt, an den Inhalt der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Festsetzungsbescheide gebunden. Hinsichtlich des Nichtvorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung wurden vom Bf. keine Vorbringen erstattet.

Nach § 78 Abs. 3 EStG hat 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.

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, Slg.N.G. Nr. 7038/F, ausdrücklich aufrechterhaltenen

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Hinsichtlich der übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten (Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum DB, Umsatzsteuer) gilt der Gleichbehandlungsgrundsatz.

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (z.B. VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575, 3.9.2008, 2003/14/0094, 15.12.2009, 2005/13/0040). Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen.

Dies setzt voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht im Verfahren die Grundlagen für die behördliche Feststellung des bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mittel beigebracht hat. Es wird hier an eine Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben zu denken sein, wobei es auf die gesamten fälligen Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der anderen fälligen Verbindlichkeiten andererseits ankommt (Liquiditätsstatus).

Vermag der Geschäftsführer nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Der Bf. wurde mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 22.6.2018 um rechnerische Darlegung jener Beträge ersucht, deren Entrichtung zu den im Haftungszeitraum gelegenen Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgabenschuldigkeiten in Gegenüberstellung mit den im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der Zug um Zug Geschäfte der Gesellschaft dem Gebot der Gleichbehandlung aller Forderungen jeweils entsprochen hätte.

Weiters wurde der Bf. im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen aufgefordert, seine Angaben zu den liquiden Mitteln mit geeigneten Mitteln (Bankauszüge, Kassabuch etc.) nachzuweisen.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Somit trat der Bf. den Nachweis nicht an, in welcher Höhe die Abgabenforderungen bei anteilmäßiger Bezahlung zu begleichen gewesen wären, woraus sich hätte errechnen lassen, um welchen Betrag die Abgabenforderungen gegenüber einem pflichtgemäßen Vorgehen verkürzt wurden, bzw. dass die GmbH über keinerlei liquide Mittel verfügte.

Nachdem der Bf. in der Folge trotz Aufforderung den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht angetreten hat, kommt eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung nicht in Betracht.

Angemerkt wird, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 2013 und dem Säumniszuschlag kein Vorbringen erstattet wurde und im Hinblick darauf, dass kein Gläubigergleichbehandlungsnachweis vorgelegt wurde, von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen ist.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung betreffend die haftungsgegenständlichen Abgaben konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe war.

Ermessen:

Die im Rahmen des § 224 BAO zutreffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung 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). Mit der gegenständlichen Beschwerde hat der Bf. ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

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

Wien, am 27. Juli 2018

