

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Vo und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2 und S3 über die Beschwerde des B, Adresse1, vertreten durch Ve, Adresse2, gegen den Bescheid des Finanzamtes O-Stadt vom 26. März 2014 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. September und am 29. Oktober 2014 im Beisein der Schriftführerin Sch zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat die im Jahr 2001 errichtete G.GmbH seit dem Jahr 2003 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer (Firmenbuchauszug FN).

Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 7. Februar 2012 wurde über die G.GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Das Konkursverfahren wurde mit dem Beschluss des Gerichtes vom 13. Juni 2013 nach der Schlussverteilung (Quote 4,5%) aufgehoben.

Die Gesellschaft wurde infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes O-Stadt vom 26. März 2014 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH in der Höhe von 731.385,52 Euro (Lohnsteuer 2007 104.345,95 Euro, Lohnsteuer 2008 104.396,71 Euro, Lohnsteuer 2009 79.205,94 Euro, Lohnsteuer 2010 65.026,92 Euro, Lohnsteuer 07/2011 3.761,74 Euro, Lohnsteuer 08/2011

985,80 Euro, Kapitalertragsteuer 01-12/2007 157.225,76 Euro, Kapitalertragsteuer 01-12/2008 129.959,87 Euro, Kapitalertragsteuer 01-12/2009 28.961,61 Euro und Kapitalertragsteuer 01-12/2010 57.515,22 Euro) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monates ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Die Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2010, die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 sowie die Berichte der Lohnabgabenprüfung vom 15. Februar 2012 und der Außenprüfung vom 6. März 2012 - sämtliche im Abgabenverfahren an M als Masseverwalter der G.GmbH zugestellt - wurden dem verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid angeschlossen.

Begründend führte das Finanzamt aus, die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Bf. als Vertreter der GmbH dar. Die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO seien daher erfüllt.

Gegen diesen Bescheid (sowie gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche) erhob der Bf. im Schriftsatz vom 30. April 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde.

Die Lohnsteuer bzw. die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 und die Lohnsteuer für die Voranmeldungszeiträume 07/2011 und 08/2011 sei von der G.GmbH ordnungsgemäß entrichtet worden.

Da die Festsetzung der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt sei, sei es der Gesellschaft nicht möglich bzw. auf Grund der konkursrechtlichen Bestimmungen verwehrt gewesen, eine termingerechte Zahlung zu leisten bzw. Schritte zur Abdeckung des Rückstandes zu unternehmen. Dies treffe selbstverständlich auch auf den Bf. zu, der sich im Konkursverfahren hinsichtlich Zahlungen jeglicher Disposition zu enthalten habe, sodass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht bestehen könne.

Hinsichtlich der Zeiträume 07/2011 und 08/2011 habe mangels ausreichender Mittel keine Zahlung mehr geleistet werden können, da die Gesellschaft ab Juli 2011 keine Tätigkeit mehr entfaltet habe und dies eine unrechtmäßige Bevorzugung von Gläubigern darstellen würde. In diesem Zeitraum seien darüber hinaus sämtliche Dienstverhältnisse aufgelöst worden, sodass auch keine Lohnsteuer anfallen könne.

Die belangte Behörde verkenne, dass objektive Tatbestandsvoraussetzung des § 9 BAO die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabe bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden sei. Nach herrschender Rechtsprechung sei selbst im Fall einer Konkursöffnung noch nicht zwingend von der Uneinbringlichkeit auszugehen. Seitens der belangten Behörde hätte daher jedenfalls die vollständige Abwicklung des Konkursverfahrens abgewartet werden müssen.

Im Übrigen sei die Zusammensetzung der Abgabenschuld unrichtig. Dem Bf. sei keine Parteienstellung gewährt worden, sodass eine entsprechende Stellungnahme nicht möglich gewesen sei.

Die Abgabenschuld sei nicht entsprechend aufgegliedert, um eine Kontrolle der Haftungsbeträge zu ermöglichen.

Eine Wiederaufnahme des mit der in Rechtskraft erwachsenen Strafverfügung vom 16. Jänner 2009 abgeschlossenen, gegen den Bf. wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinstrG in den Jahren 2006 und 2007 geführten verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens sei nicht erfolgt, weshalb dem verfahrensgegenständlichen Bescheid "im Umfang des Jahres 2007 aufgrund der sachverhaltsmäßig dieselben Entrichtungszeiträume betreffenden Tatsachen die Sperrwirkung entgegen stehe".

Die Verwaltungsbehörde habe die Pflicht, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Dieser Verpflichtung sei die belangte Behörde nicht nachgekommen, weil sie jedenfalls das Konkursverfahren nicht abgewartet habe. "Hätte die belangte Behörde entsprechend nachgeforscht, hätte sie erkannt, dass im vorliegenden Fall keine Verletzung der leg cit vorliege".

Auch dem Erfordernis der Begründung des Bescheides sei die belangte Behörde in keiner Weise nachgekommen, da sie lediglich lapidar ausgehre, dass über das Vermögen der G.GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden und dies vom Gesetzgeber als typischer Fall einer erschweren Einbringung anzusehen sei. Diesfalls handle es sich um eine Scheinbegründung, da die Festsetzung der Lohnsteuer erst nach der Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt sei und es weder der Gesellschaft noch dem Bf. auf Grund der konkursrechtlichen Bestimmungen möglich gewesen sei, termingerecht Zahlung zu leisten.

Es fehle auch eine entsprechende Begründung hinsichtlich der objektiv haftungsbegründenden Uneinbringlichkeit.

Der Bf. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, die Entscheidung durch einen Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22. Mai 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab.

Sämtliche haftungsrelevanten Abgaben seien während der Geschäftsführertätigkeit des Bf. und vor Insolvenzeröffnung der GmbH fällig gewesen. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer sei bereits vor Bescheiderlassung ex lege eingetreten.

Die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer seien vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen.

Seit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 13. Juni 2013 stehe fest, dass die über die erzielte Quote von 4,5% hinaus gehenden Abgabenschuldigkeiten uneinbringlich seien.

Der Umstand, dass eine Wiederaufnahme des Finanzstrafverfahrens nicht erfolgt sei, habe für das Haftungsverfahren keine Relevanz.

Die Einwendungen des Bf. gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung könnten nur im Abgabenverfahren behandelt werden. Vorweg sei jedoch über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhänge.

Daraufhin beantragte der Bf. in der Eingabe vom 2. Juli 2014 ohne weiteres Vorbringen durch seinen ausgewiesenen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der mündlichen Verhandlung am 24. September 2014 wurde seitens des Vertreters des Bf. ergänzend vorgebracht, dass das Oberlandesgericht O mit dem Beschluss vom 20.3.2013, 002, ein gegen den Bf. eingeleitetes Finanzstrafverfahren wegen im Jahr 2007 begangener Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit b FinStrG mit der Begründung eingestellt habe, seitens der Finanzstrafbehörde sei über den eingeleiteten Zeitraum bereits eine Strafverfügung ergangen. Das Gericht verweise ausdrücklich auf die Sperrwirkung der verwaltungsbehördlichen Entscheidung. Diese Sperrwirkung stehe um so mehr im gegenständlichen Haftungsverfahren einer Entscheidung entgegen. Sämtliche Abgaben, die den damaligen Zeitraum im Strafverfahren betrafen, seien entrichtet worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes vertrat hingegen die Auffassung, bei den haftungsrelevanten Abgaben handle es sich um Abgaben, die nach dem abgeschlossenen Finanzstrafverfahren festgesetzt und nicht entrichtet worden seien und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht 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.

Unbestritten ist, dass der Bf. vom 28. November 2003 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 7. Februar 2012 und damit im haftungsrelevanten Zeitraum als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der G.GmbH fungierte. Er zählt damit zu den im § 80 genannten Personen, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der in die Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit fallenden, fälligen Abgaben herangezogen werden können.

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082).

Voraussetzung für die Heranziehung des Vertreters zur Haftung von Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen.

Im vorliegenden Fall steht die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben zweifelsfrei fest, da das über das Vermögen der G.GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Gerichtes vom 13. Juni 2013 nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der gelöschten und daher nicht mehr existenten Primärschuldnerin ist somit ausgeschlossen.

Die Abgabenbehörde konnte daher im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides am 26. März 2014 berechtigterweise von einem gänzlichen Ausfall der die Konkursquote von 4,5% übersteigenden Abgabenverbindlichkeiten der G.GmbH ausgehen.

Nach der Aktenlage wurden sämtliche Haftungsbeträge im angefochtenen Bescheid um die Konkursquote gekürzt.

Festsetzung der Abgaben nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Der Bf. verweist auf die nach der Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgte Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch das Finanzamt und bringt vor, eine vollständige bzw. termingerechte Entrichtung sei zu diesem Zeitpunkt aus konkursrechtlichen Bestimmungen weder ihm noch der Gesellschaft möglich gewesen, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege.

Die in § 80 BAO dem Vertreter auferlegten Pflichten umfassen auch die rechtzeitige Entrichtung der für die Gesellschaft anfallenden Abgaben. Abgabenrechtliche Pflichten

wurden nicht erfüllt, wenn Abgaben, die zu entrichten gewesen wären, nicht entrichtet worden sind (VwGH 16.12.1999, 96/15/0104).

Bei Abgaben, für die die Abgabenvorschriften wie im vorliegenden Fall die Selbstberechnung vorsehen, ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten bzw. abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer (gesetzlichen) Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Es kommt daher entgegen der Auffassung des Bf. nicht auf den Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben, sondern darauf an, wann diese fällig waren. Die Fälligkeit sämtlicher in Rede stehender Abgaben liegt vor der Insolvenzeröffnung (siehe die Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 22. Mai 2014).

Sperrwirkung der verwaltungsbehördlichen Entscheidung

Nach der Aktenlage fand im Jahr 2008 bei der G.GmbH eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über die Jahre 2005 bis 2007 statt (Bericht vom 30. September 2008, ABNr. 003).

Die im Zuge dieser Prüfung nachgeforderten Lohnabgaben wurden am Abgabenkonto der GmbH entrichtet (Buchungsabfrage St.Nr. 001).

Im Anschluss an diese Prüfung wurde der Bf. als steuerlich verantwortlicher Geschäftsführer mit der Strafverfügung vom 16. Jänner 2009, StrNr. 005, wegen in den Jahren 2006 und 2007 begangener Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe verhängt.

Im Jahr 2012 fand bei der GmbH neuerlich eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (betrifft die Zeiträume 2007 bis 2010) statt. Auf Grund der Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.2.2012, ABNr. 004, legte die Staatsanwaltschaft dem Bf. in der Anklageschrift vom 14. Mai 2012 u.a. hinsichtlich Lohnsteuer 2007 das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG zur Last. Hinsichtlich dieses Teilespektes der Anklage wurde dem Anklageeinspruch des Bf. mit dem - in der mündlichen Verhandlung dem Bundesfinanzgericht vorgelegten - Beschluss des Oberlandesgerichtes O vom 20. März 2013 stattgegeben, weil eine Wiederaufnahme des mit der in Rechtskraft erwachsenen Strafverfügung vom 16. Jänner 2009 abgeschlossenen verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens nicht erfolgt war. Der gerichtlichen Verfolgung stehe daher im Jahr 2007 die Sperrwirkung der verwaltungsbehördlichen Entscheidung entgegen.

Die mangels Wiederaufnahme des Strafverfahrens für das Jahr 2007 eingetretene Sperrwirkung der Strafverfügung vom 16. Jänner 2009 in Bezug auf weitere, im Jahr 2007 vom Bf. begangene Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG steht jedoch der Geltendmachung der persönlichen Haftung gemäß § 9 BAO durch die

Abgabenbehörde für nicht abgeführt Selbstberechnungsabgaben der G.GmbH mangels Identität der Sache nicht entgegen.

Gegenstand dieses Haftungsverfahrens ist die mit den Haftungsbescheiden vom 15. Februar 2012 festgesetzte Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2010, die nur in Höhe der Konkursquote (4,5%) entrichtet wurde.

Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben sind nicht im Haftungsverfahren, sondern gemäß § 248 BAO mittels Beschwerde des Haftungspflichtigen gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (vgl. VwGH 21.2.2004, 99/14/0278).

Einwendungen gegen den Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2007 sind daher, da der Bf. auch gegen die zu Grunde liegenden Abgabenanspruchsbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht hat, im anschließenden Abgabenverfahren zu berücksichtigen; im Haftungsverfahren hat das Finanzgericht von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Lohnsteuer 07/2011 und 08/2011

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 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.

Nach der Aktenlage (Buchungsabfrage StNr. 001) wurden die Lohnabgaben für die angeführten Monate gemeldet, aber nicht entrichtet.

Insoweit der Bf. zu diesem Punkt vorbringt, mangels ausreichender Mittel habe keine Zahlung mehr geleistet werden können, weil die Gesellschaft ab Juli 2011 keine Tätigkeit mehr entfaltet habe, ist darauf zu verweisen, dass die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (aller Gläubiger) hinausgeht. Aus den Bestimmungen des § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich vielmehr die Verpflichtung, dass die Lohnsteuer jeweils zur Gänze zu entrichten ist (vgl. VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283).

Reichen daher die einem Vertreter zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, darf der Geschäftsführer gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 nur einen entsprechend niedrigeren Betrag zur Auszahlung bringen. Wird die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin - von einer schulhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (z.B. VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung ursächlich für die Uneinbringlichkeit war (siehe VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Der Bf. bringt weiters vor, "in diesem Zeitraum" seien sämtliche Dienstverhältnisse aufgelöst worden, sodass Lohnsteuer gar nicht angefallen sein könne. Ein exakter Zeitpunkt für die Auflösung der Dienstverhältnisse wird nicht genannt.

Die Meldung von einbehaltener Lohnsteuer an das Finanzamt spricht jedenfalls dafür, dass die entsprechenden Löhne auch tatsächlich ausbezahlt wurden (siehe dazu VwGH 15.11.2005, 2001/14/0088).

Nach der Aktenlage wurde die Lohnsteuer 08/2011 in wesentlich geringerer Höhe (1.032,30 Euro) als noch für das Vormonat Juli (3.939,18 Euro) und diese wiederum in geringerer Höhe als für die Vormonate Mai und Juni (Lohnsteuer 06/2011 4.601,81 Euro, Lohnsteuer 05/2011 4.798,02 Euro) gemeldet. Für die Monate 9, 10 und 11/2011 wurde jeweils eine Nullmeldung hinsichtlich Lohnabgaben erstattet.

Der mit der Schließung des Unternehmens einhergehende Mitarbeiterabbau hat daher nachweislich in der Höhe der monatlich gemeldeten Lohnsteuer seinen Niederschlag gefunden.

In diesem Zusammenhang wird auf die Aussage des Bf. gegenüber dem Insolvenzverwalter verwiesen, das Unternehmen sei de facto am 5. August 2011 geschlossen und an diesem Tag seien auch sämtliche Dienstnehmer abgemeldet worden (Eingabe des Insolvenzverwalters vom 26. September 2012 an das Finanzamt). Daraus kann schlüssig gefolgt werden, dass in den Monaten Juli und August noch Lohnzahlungen erfolgt sind und die Lohnabgaben entsprechend der niedrigeren Lohnauszahlungen gemeldet wurden. Für die Folgemonate wurden die Lohnabgaben hingegen mit Null gemeldet, weil keine Dienstnehmer mehr angemeldet waren.

Da die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurde, ist ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Unternehmensschließung nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen.

Haftung für Lohnsteuer 2007 bis 2010

Der Bf. bringt dazu vor, die Festsetzung der Lohnsteuer sei bescheidmäßig am 26. März 2014 und somit nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt, weshalb nach den konkursrechtlichen Bestimmungen sowohl der Gesellschaft als auch dem Bf. eine termingerechte Zahlung verwehrt gewesen sei.

Die Abgabenbehörde hat die Fälligkeit der haftungsverfangenen Abgaben in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2014 dargestellt. Die Fälligkeit sämtlicher Abgaben liegt vor der Insolvenzeröffnung über die Gesellschaft. Der Bf. als deren Geschäftsführer war verhalten, für die rechtzeitige Abfuhr der Abgaben Sorge zu tragen. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters einer Gesellschaft gehört es nämlich insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben vollständig und rechtzeitig entrichtet werden. Die bescheidmäßige Geltendmachung des Abgabenanspruches durch die Abgabenbehörde erst nach Konkurseröffnung ändert an dieser Verpflichtung nichts.

Die Nichtabfuhr von Abgaben am gesetzlichen Fälligkeitstag kann daher nicht mit dem Vorbringen entschuldigt werden, im Zeitpunkt der Festsetzung durch das Finanzamt seien die finanziellen Mittel zur Entrichtung nicht vorhanden gewesen oder die Entrichtung sei zu diesem Zeitpunkt auf Grund insolvenzrechtlicher Vorschriften gar nicht möglich gewesen.

Insoweit der Bf. vorbringt, die Abgabenschuld sei nicht entsprechend aufgegliedert, um eine Kontrolle der Haftungsbeträge zu ermöglichen, wird darauf hingewiesen, dass dem Bf. mit dem angefochtenen Haftungsbescheid nicht nur die an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der G.GmbH gerichteten Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, sondern auch der Bericht über die Außenprüfung vom 15. Februar 2012 übermittelt wurde, in dem vom Prüfer die Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die Nachforderung der Lohnabgaben nachvollziehbar dargelegt wurde.

Demnach hat der Bf. seinen Dienstnehmern steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt, obwohl von ihm teilweise die Kosten für Nächtigung und Verpflegung übernommen und keine Reiseabrechnungen erstellt wurden. Der Bf. hat weiters weisungsgebundenen und in seinen geschäftlichen Organismus eingegliederten Dienstnehmern nach der erbrachten Arbeitszeit berechnete Entgelte ausbezahlt, ohne diese der (Lohn-)Versteuerung zu unterziehen und bei namentlich in den einzelnen Jahren angeführten Dienstnehmern geleistete Arbeitsstunden zum Teil nicht über das Lohnkonto abgerechnet, sondern bar ausbezahlt. Sämtliche Nachforderungen an Lohnsteuer sind im zitierten Bericht pro Jahr und Dienstnehmer aufgelistet.

Ein vergleichbarer Sachverhalt mit jenem in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.1.2014, 2013/16/0199, liegt daher nicht vor. Insbesondere kann der Bf. auf Grund der zusammen mit dem Haftungsbescheid übermittelten Prüfberichte nicht behaupten, es sei ihm nicht bekannt, um welche konkreten Abgabenschulden es sich überhaupt handle.

Wie bereits von der Abgabenbehörde ausgeführt, kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. Der Bf. haftet daher für die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Lohnsteuerbeträge - unter Berücksichtigung der Insolvenzquote - ohne Prüfung, ob bei der Entrichtung von anderen Verbindlichkeiten der Gesellschaft die Abgabenverbindlichkeiten schlechter behandelt wurden, in voller Höhe.

Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich der uneinbringlich aushaftenden Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabfuhr grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge (Fälligkeit) dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, so dass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Dass die Feststellungen über die Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 erst im Rahmen einer Außenprüfung im Jahr 2012 getroffen wurden, ändert nichts daran, dass der Bf. die Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer für 2007 bis 2010 an den in der Berufungsvorentscheidung genannten Fälligkeitstagen verletzt hat.

Nach der Aktenlage wurden dem Bf. die dem Haftungsbescheid beigelegten Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 nicht zugestellt (die Zustellung der Bescheide erfolgte an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der G.GmbH).

Auch gegenüber der Gesellschaft sind Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 nicht ergangen (der GmbH wurden, wie bereits ausgeführt, lediglich die an den Bf. adressierten Festsetzungsbescheide zugestellt).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Ist der gesetzliche Tatbestand verwirklicht, entsteht der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung die Erlassung eines Abgabenbescheides gegenüber der Primärschuldnerin nicht voraus (siehe VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2011, 2009/16/0109).

Das Finanzamt hat die von der GmbH in den Prüfungsjahren mit Scheinrechnungen geltend gemachten Fremdleistungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die Mehrgewinne der Gesellschaft, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, als verdeckte Gewinnausschüttung gegenüber den Gesellschaftern der GmbH

behandelt (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ABNr. 006). Alleingesellschafter der GmbH war seit dem Jahr 2003 der Bf. (Firmenbuchauszug FN).

Der Abgabenanspruch hinsichtlich Kapitalertragsteuer ist daher im Zeitpunkt der verdeckten Gewinnausschüttungen entstanden. Die bescheidmäßige Inanspruchnahme der Gesellschaft ist nicht Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung; die Heranziehung des Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 im angefochtenen Bescheid war daher zulässig.

Geht einem Haftungsbescheid kein Abgaben(anspruchs)bescheid voraus, ist die Frage, ob und in welchem Ausmaß ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu entscheiden.

Dem Bf. wurden zusammen mit dem angefochtenen Bescheid nicht nur die an den Masseverwalter der Gesellschaft ergangenen Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer, sondern auch der Bericht über die Außenprüfung vom 6. März 2012 übermittelt. Auf die Ausführungen in Tz 17 des Berichtes (Kapitalertragsteuer) wird verwiesen.

Einwendungen gegen die Kapitalertragsteuer wurden vom Bf. nicht vorgebracht.

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 eingebbracht werden kann.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin ist unzweifelhaft nicht möglich, weshalb nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden kann (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Im Übrigen ist der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bf. (mit Scheinrechnungen geltend gemachte Betriebsausgaben, schwarz ausbezahlte "Überstunden", etc.) zurückzuführen, weshalb im vorliegenden Fall jedenfalls den Zweckmäßigkeitssgründen gegenüber berechtigten Interessen des Bf. der Vorrang einzuräumen ist.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil die für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutsamen Rechtsfragen in der (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet werden.

Graz, am 29. Oktober 2014