

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache \*\*\*GmbH in Liquidation, Adr., als Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*GmbH & Co OHG, Adr., hinsichtlich der Beschwerde vom 20. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20. Juni 2012, betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt nahm die \*\*\*GmbH & Co OHG mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 20. Juni 2012 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch, setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest und schrieb ihr einen Säumniszuschlag für die Lohnsteuer vor. Den Bescheiden lagen die im Zuge einer Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen zu Grunde (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Juni 2012).

Dagegen richtete sich die fristgerecht erhobene und nunmehr als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 20. Juli 2012.

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass die \*\*\*GmbH & Co OHG durch Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die \*\*\*GmbH aufgelöst und gelöscht ist. Der Antrag auf Löschung langte am xx.xx.xxx1 beim Firmenbuchgericht ein, die Löschung wurde am xx.xx.xxx2 im Firmenbuch eingetragen.

Mit Gerichtsbeschluss vom xx.xx.xxx3 wurde auch die Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*GmbH & Co OHG, die \*\*\*GmbH, infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst. Als Liquidator ist Herr XY, Adr., im Firmenbuch eingetragen.

Die Amtspartei teilte in der Folge mit, dass die beschwerdegegenständlichen Abgabenforderungen bei der Gesamtrechtsnachfolgerin uneinbringlich sind und aus ihrer Sicht keine Bedenken gegen eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO bzw. von der Haftungsinanspruchnahme gemäß § 20 BAO bestehen.

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

a) Lohnsteuer

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid iS des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern (Mitschuldnern zur ungeteilten Hand gem. § 891 ABGB) werden (§ 7 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0298).

Abgabenrechtliche Haftungen setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus. Eine Haftungsinanspruchnahme setzt jedoch nicht voraus, dass die Abgabe dem Erstschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde (vgl. zB. VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129; VwGH 22.12.2011, 2009/16/0109).

Die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit haften nach § 12 BAO persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Neben dem Arbeitgeber haften auch die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter für die diesen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können (§ 9 BAO).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 224 Tz 6)

Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 7, und die dort angeführte Judikatur). Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, a.a.O.). Bei der Ermessensübung ist zudem das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten. Letzteres spricht klar gegen die Erlassung von Haftungsbescheiden bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftungspflichtigen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 9).

Das Bundesfinanzgericht hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu

berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen z.B. bei Beschwerden gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO), wo die Sachlage, die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bestand, maßgebend ist (VwGH 9.12.1974, 746/73, Slg 8721A, verstärkter Senat; 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; 25.2.2003, 2002/14/0112; weitere Ausnahmen bei Ritz, aaO, Tz 32 ff). Die Haftung gemäß § 82 EStG 1988 zählt nicht zu diesen Ausnahmen, sodass in diesem Verfahren daher die Sachlage im Zeitpunkt der Rechtsmittelentscheidung maßgebend ist.

Das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 7. Dezember 2015, RV/3100339/2015, ausgesprochen, dass die Geltendmachung einer Arbeitgeberhaftung für Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gegenüber einer Kapitalgesellschaft nach rechtskräftigem Abschluss des Insolvenzverfahrens und Einstellung jedweder wirtschaftlichen Betätigung dem im Rahmen der Ermessensübung zu beachtenden Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung widersprechen.

Zur Begründung wird im angesprochenen Erkenntnis wird u.a. Folgendes ausgeführt:  
*„Im vorliegenden Fall von (potentiell) mehreren Haftungspflichtigen widerspricht es jeglicher Verfahrensökonomie, zuerst einen vermögenslosen und illiquiden Haftenden (die Beschwerdeführerin, welche unbestritten vermögenslos und illiquid ist) bescheidmäßig zur Haftung heranzuziehen und dann (möglichlicherweise) auf Basis dieses Bescheides einen Haftungsbescheid gegenüber einem weiteren (liquiden) Haftenden (zB. dem Geschäftsführer nach § 9 BAO) zu erlassen. Dies umso mehr, als es bei einer derartigen Vorgangsweise im Extremfall denkbar wäre, dass das erstgenannte Verfahren zu einem Rechtsmittel- bzw. Beschwerde- oder Revisionsverfahren bis hin zum Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof führt und nach dessen Abschluss der andere Haftende wiederum gegen den Bescheid Beschwerde erheben könnte (§ 248 BAO). Hier spricht die Verfahrensökonomie und das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung ganz klar gegen eine Haftungsinanspruchnahme ohne Erfolgsaussichten.“*

...

*Zum Gesichtspunkt der Billigkeit ist anzumerken, dass die berechtigten Interessen der Beschwerdeführerin durch eine (ermessensbedingte) Nichtvorschreibung einer Abgabe nicht verletzt sein können. Aber auch die Interessen (potentiell) weiterer Haftungspflichtiger, sofern deren Interessen im vorliegenden Fall überhaupt eine Rolle zu spielen haben, sind dadurch nicht verletzt. In Fällen, in welchen die Haftung in Anspruch genommen wird, aber kein Bescheid über den Abgabenanspruch (Abgaben- oder Haftungsbescheid) erlassen wurde, kann nämlich in der Bescheidbeschwerde gegen den (eigenen) Haftungsbescheid die Höhe des Abgabenanspruches angefochten werden. In diesem Kontext wäre die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu beantworten, weil kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0309,*

*mwN). Insofern wäre sodann an Stelle von zwei Rechtsmittelverfahren (Beschwerde gegen die Haftungsinanspruchnahme und gesonderte Beschwerde gem. § 248 BAO gegen den „Grundlagenbescheid“) nur ein Verfahren zu führen. Daraus folgt für das Bundesfinanzgericht zwingend, dass die Erlassung eines Abgabenbescheides gegen den Eigenschuldner bzw. Haftungsbescheides gegenüber einem (primär) Haftenden nur dann zweckmäßig ist, wenn bei diesen Personen der Abgabenanspruch zumindest zu einem Teil einbringlich ist. Besteht nämlich keine Einbringlichkeit, dürfte anzunehmen sein, dass sich - im Regelfall - das Engagement zur Einbringung einer Beschwerde gegen einen unrichtigen Abgaben- oder Haftungsbescheid nicht zuletzt aus Kostengründen in engen Grenzen bewegt und wäre ein weiterer Haftungspflichtiger gezwungen, seine Rechte unter größerem Aufwand, weil in zwei unterschiedlichen Verfahren, geltend zu machen. Unter diesen Gesichtspunkten stellt sich die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin auf Grund des dem Finanzamt unterlaufenen Ermessensfehlers als rechtswidrig dar und war der gegenständliche Lohnsteuerhaftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.“*

Da die zitierten Ausführungen nach der sich nunmehr darstellenden Sachlage inhaltlich auch auf den vorliegenden Beschwerdefall zutreffen und insbesondere die im Rahmen der Ermessensübung auch vom Bundesfinanzgericht zu beachtenden Grundsätze der Verfahrensökonomie, der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gegen eine Haftungsinanspruchnahme ohne Erfolgsaussichten sprechen, waren die angefochtenen Haftungsbescheide (Lohnsteuer 2004, 2005 und 2006) aufzuheben.

#### b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Gemäß § 43 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) gelten für den Dienstgebereintrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn sinngemäß.

Gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz (WKG) finden die Bestimmungen der §§ 42a und 43 FLAG 1967 auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sinngemäß Anwendung.

Sowohl der Dienstgeberbeitrag als auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind somit vom Arbeitgeber selbst zu berechnen und abzuführen (Selbstberechnungsabgaben).

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 (§ 201 Abs. 1 BAO).

Nach Abs. 2 Z. 3 leg. cit. kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Auch hier liegt eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde vor und gelten die obigen Ausführungen zur Lohnsteuer sinngemäß mit der Einschränkung, dass im vorliegenden Fall die Festsetzung nicht gegen einen Haftungspflichtigen, sondern gegen den Abgabenschuldner erfolgte.

Als Folge der nach § 20 BAO bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit wird gegen eine Festsetzung sprechen, wenn die Nachforderung uneinbringlich ist (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 30).

§ 206 Abs. 1 lit. b BAO sieht zudem vor, dass die Abgabenbehörde (und daher auch das Bundesfinanzgericht) von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen kann, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeföhrten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar ist.

Die Materialien (RV 2007 XXIV. GP) zu der zuletzt genannten Bestimmung lauten:

„Die Änderungen des § 206 BAO dienen der Verwaltungsökonomie. Nach § 206 Abs. 1 lit. b BAO ermöglichen sie eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gegenüber dem Abgabepflichtigen unabhängig davon, ob für die betroffenen Abgaben persönliche Haftungen in Betracht kommen. Dies gilt auch für in Beschwerdevorentscheidungen und in Erkenntnissen der Verwaltungsgerichte vorgenommene Abstandnahmen. Solche Abstandnahmen sprechen nicht über die Höhe des Abgabenanspruches ab. Sie stehen daher der Inanspruchnahme persönlich Haftender nicht entgegen; ihnen gegenüber entfalten Bescheide über den Abgabenanspruch (im Sinn des § 248 BAO), soweit in ihnen derartige Abstandnahmen erfolgen, keine Rechtswirkungen.“

Durch die Abstandnahme erlischt der Abgabenanspruch (§ 4 BAO) nicht. Die Abstandnahme berührt die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen, sohin nicht (§ 206 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Fall wurde mit Gerichtsbeschluss vom xx.xx.xxx3 die \*\*\*GmbH infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst.

Allein die Abweisung eines Konkursantrages über das Vermögen der Gesellschaft mangels kostendeckenden Vermögens erlaubt vorweg schon eine Feststellung der Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090 zur Feststellung der Uneinbringlichkeit bei der Vertreterhaftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO).

Aufgrund der vorliegenden Sachlage ist mit Bestimmtheit anzunehmen, dass der Abgabenanspruch gegenüber der Abgabenschuldnerin nicht durchsetzbar sein wird.

Seitens des Finanzamtes wurden gegen die Abstandnahme von der Festsetzung der Abgaben keine Einwendungen erhoben (E-Mail vom 6. September 2016).

§ 206 BAO bildet sohin eine weitere Grundlage für die Aufhebung der Festsetzungsbescheide durch das Bundesfinanzgericht (vgl. zu alldem das bereits angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7. Dezember 2015, RV/3100339/2015).

### c) Säumniszuschlag

§ 217 Abs. 8 BAO sieht im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages vor.

Dies gilt auch für Säumniszuschläge gegenüber einem Haftungspflichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 56). Das FVwGG 2012 hat das bisherige Antragserfordernis für eine derartige Neuberechnung der Säumniszuschläge beseitigt. Die mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretene Neufassung des § 217 Abs. 8 BAO gilt auch für vor diesem Zeitpunkt entstandene Säumniszuschlagsansprüche (Ritz, a.a.O., § 217 Tz 58a und 58d).

Mit der Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 279 Abs. 1 BAO wurden die den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu Grunde liegenden Stammabgaben im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO zur Gänze herabgesetzt, sodass auch die angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben waren.

### Revisionszulassung:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Bundesfinanzgericht ist im Rahmen seine Ermessensentscheidung nicht über die von der Judikatur herausgearbeiteten Grenzen der Ermessensübung hinausgegangen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die

vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Linz, am 14. September 2016