

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des D, vertreten durch A, vom 30. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 25. Oktober 2011, betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in der Gesamthöhe von 16.182,04 Euro geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	12/2008	6.040,06
Lohnsteuer	2008	7.282,42
Lohnsteuer	01/2009	1.282,28
Lohnsteuer	02/2009	311,72
Lohnsteuer	09/2009	467,54
Lohnsteuer	10/2009	798,02

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat die im Jahr 2007 errichtete B.GmbH als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer (Firmenbuchauszug FN 01).

Mit den Beschlüssen des Gerichtes vom 16. April 2010 und 25. Mai 2010 wurde über die B.GmbH zunächst das Ausgleichsverfahren und sodann der Anschlusskonkurs eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Das Konkursverfahren wurde mit dem Beschluss des Gerichtes vom 26. Juli 2011 nach der Schlussverteilung (Quote 1,06%) aufgehoben.

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

Mit dem Vorhalt vom 17. August 2011 wurde der Bf. vom Finanzamt unter Hinweis auf die im Rückstandsausweis als uneinbringlich anzusehenden aushaftenden Abgabenrückstände der Gesellschaft aufgefordert, eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen beizubringen, sollte die GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt haben. In der Aufstellung müssten alle (auch die zur Gänze bezahlten) damaligen Gläubiger der Gesellschaft sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle liquiden Mittel anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2011 wies der Bf. darauf hin, er sei nunmehr in S wohnhaft und das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg für seine steuerlichen Belange nicht mehr zuständig.

Die an das Finanzamt bezahlte Konkursquote von 1,06 % scheine am Abgabenkonto der B.GmbH nicht als Gutschrift auf.

Der hohe Steuerrückstand sei darauf zurückzuführen, dass das Abgabenkonto der GmbH mit einer Umsatzsteuerschuld aus der Schlussrechnung für erbrachte Bauleistungen belastet worden sei; die Nichtzahlung dieser Rechnung von 679.489,89 Euro habe zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft geführt. Auch der Masseverwalter habe die Forderung nicht einklagen können. Wegen Uneinbringlichkeit sei sie im Rechnungswesen auszubuchen, was wiederum zu einer Gutschrift an Umsatzsteuer führen müsse. Dieser Umstand sei von der Abgabenbehörde bisher nicht berücksichtigt worden.

Mit dem Bescheid vom 11. Mai 2010 sei auf Grund einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG Umsatzsteuer für März 2010 in der Höhe von 213.000 Euro im Schätzungsweg festgesetzt worden. Die Schätzung sei nicht begründet worden.

Mit dem Bescheid vom 23. Juni 2010 sei M als Masseverwalter der B.GmbH für die Lohnabgaben 2008 zur Haftung herangezogen worden. Diese Abgaben seien nunmehr auch Bestandteil des Rückstandsausweises als Basis der in Erwägung gezogenen Haftung. Im Rückstandsausweis seien auch Abgaben enthalten, die in den Zeitraum der Insolvenz fielen.

Den Bf. treffe an der Nichtentrichtung der Abgaben der GmbH kein Verschulden. Vorhandene Geldmittel seien in der Gesellschaft für alle Gläubiger anteilig verwendet worden. Eine Gläubigerbevorzugung habe es nicht gegeben, andernfalls hätte der Masseverwalter die Anfechtung veranlasst. Dazu werde die Einvernahme des Masseverwalters beantragt.

Die Höhe der Abgabenrückstände werde bestritten. Diese seien nicht bescheiden festgelegt worden.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 25. Oktober 2011 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der B.GmbH in der Höhe von 44.961,58 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten:

Abgabe	Fälligkeit	Euro
Umsatzsteuer 12/2008	16.02.2009	34.633,35
Lohnsteuer 2008	15.01.2009	7.282,42
Lohnsteuer 01/2009	16.02.2009	1.282,28
Lohnsteuer 02/2009	16.03.2009	311,72
Lohnsteuer 03/2009	15.04.2009	161,87
Lohnsteuer 09/2009	15.10.2009	467,54
Lohnsteuer 10/2009	16.11.2009	798,02
Lohnsteuer 12/2009	15.01.2010	24,38

Die Zuständigkeit zur Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen obliege gemäß § 72 BAO jener Abgabenbehörde, die für die Einhebung der den Gegenstand der Haftung bildenden Abgaben örtlich zuständig sei.

Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung 12/2008 sei am 16. Februar 2009 fällig gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe es noch keinen Hinweis auf eine Zahlungsstockung gegeben.

Die Ausbezahlung von Löhnen dürfe nur in dem Ausmaß erfolgen, der eine vollständige Entrichtung der Lohnsteuer ermögliche; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallene Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. in der Eingabe vom 30. Dezember 2011 unter teilweiser Wiederholung seines Vorbringens das Rechtsmittel der Berufung, beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Bestimmung des § 72 BAO sei bereits mit 1. Juli 2010 außer Kraft gesetzt worden. Der Bf. sei in S wohnhaft und gemeldet. Die Abtretung seines Steueraktes an das Finanzamt 02 sei mittlerweile durchgeführt worden; eine Verständigung über die Änderung der Zuständigkeit sei ihm übermittelt worden.

Die Haftungsinanspruchnahme sei unbillig. Er sei wirtschaftlich nicht in der Lage, den Betrag zu bezahlen. Er habe Sorgepflichten und kein nennenswertes Vermögen. Durch den Konkurs der gegenständlichen Gesellschaft habe er fast seine ganze Existenz verloren. Er beantrage "Dispens zufolge außergewöhnlicher Härte". Seine Gesundheit sei angeschlagen.

Die Beischaffung der Insolvenzakten sowie die Einvernahme des Masseverwalters als Zeugen wurden beantragt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 habe der Bf. auf Grund der Ergebnisse des Insolvenzverfahrens einen Wiederaufnahmsantrag gestellt, da einige von der B.GmbH gestellte Ausgangsrechnungen nicht anerkannt worden seien und aus diesem Grund ausgebucht werden müssten. Dies habe zur Folge, dass der Rückstand laut Haftungsbescheid gegenüber der GmbH gar nicht bestehe.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2012 wies die Abgabenbehörde die Berufung des Bf. als unbegründet ab.

Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen sei eine Einhebungsmaßnahme. § 21 AVOG regle die örtlichen Zuständigkeiten für Körperschaften. Maßgebend sei, wo der Ort der Geschäftsleitung liege oder gelegen war.

Eine Haftung des Masseverwalters sei seitens des Finanzamtes nicht ausgesprochen worden. Im Insolvenzverfahren sei lediglich ein Haftungsbescheid für Lohnabgaben 2008 an den Masseverwalter zugestellt worden. Die Beträge seien im Konkursverfahren angemeldet worden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 sei der Bf. nicht in Haftung gezogen worden, weshalb das diesbezügliche Vorbringen ins Leere gehe. Auch die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG habe im Haftungsbetrag keinen Niederschlag gefunden. Ein entsprechender Wiederaufnahmsantrag für die Umsatzsteuer 2008 sei nicht aktenkundig.

Daraufhin beantragte der Bw. in der Eingabe vom 28. Dezember 2012 durch seinen ausgewiesenen Vertreter die nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandelnde Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Inanspruchnahme des Bf. sei im vorliegenden Fall aus mehreren Gründen unzulässig. Der Bf. habe gegenüber der BUA nachgewiesen, dass er die Mittel, die ihm zur Verfügung gestanden seien, aliquot auf seine damaligen Gläubiger aufgeteilt habe. Der Bf. lege diese Aufstellungen vor, aus denen ersichtlich sei, dass in den Monaten 01, 02, 03, 09, 10 und 12/2009 alle übrigen Gläubiger aliquot bedient worden seien. Insbesondere seien teilweise die Löhne nicht zur Auszahlung gebracht, sondern nur anteilig Zahlungen an BUA, Finanzamt, GKK und Lieferanten geleistet worden.

Grundlage der Haftungsinanspruchnahme sei, dass die Behörde nachzuweisen habe, dass die Gläubiger vom Bf. ungleich behandelt worden seien.

Der Bf. habe auch keine Zahlung leisten können, weil von Kunden Rechnungen, die die Gesellschaft gelegt habe, nicht bezahlt wurden, was auch vom Masseverwalter M in seiner Stellungnahme bestätigt worden sei. Den Bf. treffe keinerlei Schuld an der Nichtzahlung der offenen Beträge, weil die Gesellschaft nicht liquide gewesen sei.

Die Lohnsteuerschuld 2008 sei erst im Zuge einer Betriebsprüfung gegenüber dem Masseverwalter festgestellt worden. Der steuerliche Vertreter der Gesellschaft habe sämtliche Lohnansprüche bzw. Lohnnebenkosten errechnet, die von der GmbH ordnungsgemäß abgeführt wurden. Zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung sei der Betrag Lohnsteuer 2008 noch gar nicht fällig gewesen, da er dem Bf. nicht bekannt gewesen sei. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sei, dass den Geschäftsführer an der Nichtzahlung ein Verschulden treffe. Wenn aber die Steuerberatungs- und Lohnverrechnungskanzlei die fälligen und zu zahlenden Beträge ermittle, die vom Geschäftsführer entrichtet worden seien, könne dieser nicht zur Haftung herangezogen werden, wenn Jahre später nach Insolvenzeröffnung im Rahmen einer Betriebsprüfung weitere Beträge hervorkommen.

Die im Monat 12/2008 fällige Umsatzsteuer betreffe den Zeitraum September 2008. Der Bf. habe eine exakte Aufschlüsselung aller Beträge in diesem Zeitraum vorgenommen.

In der am 7. Mai und 18. Juni 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung - auf eine Entscheidung durch einen Senat hatte der Bf. zuvor ausdrücklich verzichtet - führte der Vertreter des Bf. aus, die Umsatzsteuer sei der Gesellschaft nie zugeflossen, weshalb eine entsprechende Berichtigung hätte vorgenommen werden müssen. Der Umsatzsteuerbescheid 2008 sei dem Masseverwalter zugestellt worden, der den Bescheid in Rechtskraft habe erwachsen lassen. Der Bf. selbst habe keine Möglichkeit gehabt, gegen diesen Bescheid ein Rechtsmittel zu erheben. Dies könne niemals zu Lasten des Bf. gehen, da die Beträge nicht geflossen seien und daher auch nicht geschuldet wurden.

und nur der Formfehler bestehe, dass der Umsatzsteuerbescheid nicht bekämpft worden sei, woraus der Behörde und der Republik kein Schaden entstanden sei.

Folge die Behörde dieser Argumentation nicht, lege der Bf. eine Aufstellung für Februar 2009 vor, aus der sich ergebe, dass bei der Gesellschaft im Monat Februar 2009 Altverbindlichkeiten in der Höhe von 1.603.729,93 Euro aushafteten, und Zahlungen von insgesamt 352.869,57 Euro (22%) geleistet wurden. Das Finanzamt sei im Februar 2009 hingegen um 13,39% schlechter gestellt worden als die übrigen Gläubiger, was einem Haftungsbetrag an Umsatzsteuer in der Höhe von 4.637,41 Euro entspreche.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, die Berechnung des Prozentsatzes sei insofern unrichtig, als die im Februar 2009 entrichteten Abgabenverbindlichkeiten den in diesem Monat fälligen Abgabenverbindlichkeiten und nicht den im Haftungsbescheid angeführten Beträgen gegenüber zu stellen seien.

Der Bf. führte weiters aus, er habe sein gesamtes Vermögen im Zuge des Konkurses der B.GmbH verloren. Über ein pfändbares Einkommen verfüge er nicht. Eine Haftungsinanspruchnahme wäre daher, abgesehen von den inhaltlichen Gründen, die eine Haftung ausschließen, nicht zulässig gewesen.

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.

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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Zuständigkeit des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg zur Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides

Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010 obliegt den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis für ihren Amtsbereich die Erhebung der Abgaben (§ 49 Abs. 2 BAO), soweit diese nicht durch Abgabenvorschriften anderen Behörden übertragen ist.

Unter Erhebung der Abgaben sind alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen (§ 49 Abs. 2 BAO).

Zu den im § 49 Abs. 2 BAO genannten Maßnahmen gehören alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung von Abgabenansprüchen zum Ziel haben (VwGH 25.4.1996, 96/16/0068).

Örtlich zuständiges Finanzamt für Körperschaften (GmbH) ist das Betriebsfinanzamt (§ 21 AVOG 2010).

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014). Da die Einhebung im Sinne des 6. Abschnittes der BAO Teil der Erhebung der Abgaben ist, oblag auch dem für die B.GmbH örtlich zuständigen Betriebsfinanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg die Erlassung des Haftungsbescheides.

Berücksichtigung der Konkursquote

Insoweit der Bf. vorbringt, die Konkursquote in der Höhe von 1,06% sei am Abgabenkonto der GmbH nicht verbucht worden, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Aktenlage sämtliche Haftungsbeträge im angefochtenen Bescheid um die Konkursquote gekürzt wurden.

Abgaben, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens angefallen sind (siehe Punkt 7 der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2011), wurden in den Haftungsbescheid nicht aufgenommen.

Zustellung des Haftungsbescheides betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2008 vom 23. Juni 2010 an den Masseverwalter

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen das gesamte, der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0099, und VwGH 2.7.2002, 2002/14/0053).

Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens

gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. die Beschlüsse des VwGH vom 18.9.2003, 2003/15/0061, und VwGH vom 22.10.1997, 97/13/0023).

Mit dem Beschluss des Gerichtes vom 25. Mai 2010 wurde über die B.GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Demnach wurde der im Konkursverfahren der GmbH erlassene, an M als Masseverwalter im Konkurs der B.GmbH gerichtete Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2008 vom 23. Juni 2010 wirksam erlassen.

Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der B.GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Gerichtes vom 26. Juli 2011 nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist somit ausgeschlossen.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der in die Zeit ihrer Geschäftsführertätigkeit fallenden, fälligen Abgaben herangezogen werden können.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (siehe für viele VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106 mwN).

Das Vorbringen in der Beschwerdevorlage, die Behörde habe nachzuweisen, dass der Haftungspflichtige die Gläubiger ungleich behandelt habe, widerspricht der jahrelangen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der dem Haftungspflichtigen auferlegten Beweislast.

Der Bf. befindet sich demnach in einem Rechtsirrtum, wenn er vermeint, die Behörde habe ihm nachzuweisen, dass die Gläubiger ungleich behandelt worden seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war (z.B. VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108, VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048, VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029, VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

Die pauschale Behauptung, die Abgabenbehörde sei nicht benachteiligt bzw. alle Gläubiger gleich behandelt worden, reicht nicht aus (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049).

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

Haftung für Lohnsteuer 2008

Der Haftungsbescheid vom 23. Juni 2010 wurde dem Bf. zusammen mit dem Vorhalt vom 17. August 2011 zur Kenntnis gebracht. Der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. Juni 2010, wurde dem Bf. vor Beginn der mündlichen Verhandlung am 7. Mai 2014 ausgefolgt.

Bei der Lohnsteuer kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Bf. vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (vgl. für viele VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142, mwN).

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 28. Dezember 2012 wurde vorgebracht, die vom steuerlichen Vertreter errechneten Lohnabgaben seien von der GmbH ordnungsgemäß abgeführt worden. Dieses Vorbringen widerspricht der Aktenlage, weil sich aus dem Abgabenkonto der GmbH (Buchungsabfrage StNr. 03) ergibt, dass im Jahr 2008 bis auf Jänner in keinem Monat Lohnabgaben entrichtet wurden.

Die Lohnsteuerprüferin L, die in der mündlichen Verhandlung am 7. Mai 2014 als Zeugin einvernommen wurde, gab an, zur Nachforderung des Betrages von über 7.000 Euro für das Jahr 2008 im Haftungsbescheid vom 23. Juni 2010 sei es gekommen, weil für März 2008 keine Lohnabgaben gemeldet worden seien.

Der Bf. bringt dazu vor, er habe eine Steuerberatungskanzlei mit der Durchführung der Lohnverrechnungsarbeiten beauftragt. Diese sei verpflichtet gewesen, die Lohnabgaben dem Finanzamt zu melden. Warum übersehen worden sei, für März 2008 eine entsprechende Meldung zu erstatten, entziehe sich der Kenntnis des Bf., könne ihm aber nicht zugerechnet werden und stelle auch kein Verschulden dar. Bediene sich ein Unternehmen nämlich eines befugten Gewerbsmannes zur Erbringung bestimmter Leistungen, sei er selbst frei von Haftung.

Dieses Vorbringen verkennt, dass nicht die unterlassene Meldung der Lohnabgaben für März 2008 dem Bf. als schuldhaftes Verhalten angelastet wird, sondern die Nichtabfuhr der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters einer Gesellschaft gehört es nämlich insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Abgesehen davon, dass den Vertreter einer juristischen Person, auch wenn er die Wahrnehmung der steuerlichen Agenden anderen Personen überträgt, entsprechende Kontroll- und Überwachungspflichten treffen (VwGH 24.4.2002, 2001/16/0548) und dem Bf. die Nichtmeldung der Lohnabgaben im Zusammenhang mit der von ihm zu veranlassenden Entrichtung spätestens am Fälligkeitstag hätte auffallen müssen, hat der Bf. nach der Aktenlage ab Februar 2008 keine Lohnabgaben entrichtet.

Dass Löhne im März 2008 nicht ausbezahlt wurden, wurde im gesamten Verfahren nicht vorgebracht. Wird aber die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht, wie bereits ausgeführt, hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Dass die Feststellung über die Lohnsteuer 2008 erst im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung im Jahr 2010 getroffen wurde, ändert nichts daran, dass der Bf. die Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnsteuer für März 2008 verletzt hat.

Die Lohnsteuer März 2008 war nach den gesetzlichen Bestimmungen (§ 79 EStG 1988) am 15. April 2008 fällig. Eine "Fälligstellung" nach Prüfungsabschluss oder Insolvenzeröffnung ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Der Bf. wurde daher zu Recht zur Haftung für die Lohnsteuer März 2008 herangezogen.

Haftung für Lohnsteuer 01/09, 02/09, 03/09, 09/09, 10/09 und 12/09

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. 03) wurden die Lohnabgaben für die angeführten Monate gemeldet, aber nicht entrichtet.

In der Beschwerdevorlage vom 28. Dezember 2012 brachte der Bf. vor, die Löhne seien im Jahr 2009 "teilweise" nicht ausbezahlt worden.

In der mündlichen Verhandlung am 7. Mai 2014 bestritt der Bf. hingegen die Auszahlung von Löhnen im Jahr 2009. Auf den Vorhalt der Verhandlungsleiterin, in den vorgelegten Liquiditätsaufstellungen sei in den angeführten Monaten die Auszahlung von Löhnen berücksichtigt worden, korrigierte der Vertreter des Bf. die Aussage dahin gehend, dass für die Monate Jänner und September 2009 Löhne ausbezahlt worden seien, nicht aber in den übrigen Monaten 2009.

Nach Einvernahme der Lohnsteuerprüferin L, die zu Protokoll gab, im Jahr 2009 habe sie keine Feststellungen getroffen; die gemeldeten Lohnabgaben seien auf Grundlage der ausbezahlten Löhne erfolgt, führte der Vertreter des Bf. aus, da sich im Rahmen der Lohnsteuerprüfung keine Abfuhrdifferenz ergeben habe, könnten gegenüber dem Bf. keine Haftungsbeträge für Lohnsteuern aus 2009 geltend gemacht werden.

In der Äußerung vom 5. Juni 2014 wird nunmehr vorgebracht, in den Monaten März und Dezember 2009 seien keine Löhne ausbezahlt worden, im Monat Jänner seien die gesamten, in den Monaten Februar, September und Oktober 2009 nur teilweise Löhne ausbezahlt worden. Zusammengefasst ergebe sich daher, dass ein Anspruch gegen den Bf. nicht bestehe.

Nach den der Äußerung vom 5. Juni 2014 beigelegten Nachweisen und dem Vorbringen des Bf. ergibt sich, dass in den Monaten 01, 02, 09 und 10/2009 Löhne zumindest teilweise ausbezahlt wurden. Da, wie die Prüferin festgestellt hat, die Meldung der Lohnabgaben basierend auf der Höhe der Lohnauszahlungen erfolgte, sind die in Rede stehenden Lohnsteuerbeträge korrekt. Im Übrigen wurde in der mündlichen Verhandlung die Höhe der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben anerkannt.

Wie bereits ausgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, wenn die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Da die Lohnsteuer für die Monate 01, 02, 09 und 10/2009 nicht entrichtet wurde, obwohl die Löhne nachweislich (teilweise) ausbezahlt wurden, haftet der Bf. für diese Abgaben.

Hinsichtlich der Monate März und Dezember 2009 bestreitet der Bf. die Auszahlung von Löhnen. Da eine Auszahlung nicht erwiesen werden konnte, wird von der Haftung für Lohnsteuer 03/2009 (161,87 Euro) und 12/2009 (24,38 Euro) abgesehen.

Der Nachweis des Bf., in den Zeiträumen 01, 02, 03, 09, 10 und 12/2009 seien die übrigen Gläubiger nur aliquot bedient worden (Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. Dezember 2012, Punkt I a) ist hinsichtlich der Lohnsteuer nicht von Relevanz.

Haftung für Umsatzsteuer 12/2008

Vorweg wird festgehalten, dass die Umsatzsteuer 2010 (siehe die Ausführungen des Bf. in der Stellungnahme vom 16. September 2011, Punkt 5b, wonach das Finanzamt Umsatzsteuer für März 2010 in der Höhe von 213.000 Euro ohne Begründung festgesetzt habe) nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens ist, weshalb auf das Vorbringen nicht näher eingegangen wird.

Klargestellt wird weiters, dass der Bf. für Umsatzsteuer 12/2008 (Fälligkeitstag 16. Februar 2009) und nicht für Umsatzsteuer September 2008 (Ausführungen im Vorlageantrag) zur Haftung herangezogen wurde.

Im Haftungsverfahren ist das Bundesfinanzgericht an den Inhalt vorangegangener Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabensanspruch besteht, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095).

Im gegenständlichen Fall liegt der Haftungsinanspruchnahme für Umsatzsteuer 12/2008 ein wirksam an den Masseverwalter der Primärschuldnerin ergangener Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 zu Grunde, an dessen Inhalt die Behörde im Haftungsverfahren gebunden ist.

Die inhaltliche Richtigkeit dieses Bescheides ist daher nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren zu erörtern. Ob und in welchem Ausmaß der B.GmbH Umsatzsteuer (nicht) zugeflossen ist, ist in diesem Verfahren nicht zu ermitteln. Die diesbezüglichen Einwendungen des Bf. gehen ins Leere.

Insoweit in der Stellungnahme vom 5. Juni 2014 neuerlich vorgebracht wird, der Bf. habe keine Möglichkeit gehabt, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 ein Rechtsmittel einzubringen, wird, wie dem Vertreter des Bf. bereits in der mündlichen Verhandlung vom 7. Mai 2014 auseinandergesetzt wurde, auf § 248 BAO verwiesen, wonach ein Haftungspflichtiger unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde

offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eine Bescheidbeschwerde einbringen kann.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 9. März 2009 (Gutschrift am Abgabekonto der GmbH -684,60 Euro) wurde dem Bf. zusammen mit dem Vorhalt vom 17. August 2011 zur Kenntnis gebracht.

Eine Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde vom Bf., soweit ersichtlich, nicht eingebracht. Eine Berücksichtigung der im Abgabenverfahren vorzubringenden Einwände gegen die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer kann im Haftungsverfahren nicht erfolgen.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 9.8.2001, 98/16/0348).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184).

Dass im Zeitpunkt des relevanten Fälligkeitstages 16. Februar 2009 (Umsatzsteuer 12/2008) keine liquiden Mittel vorhanden waren, wird nicht behauptet. Aus den vorgelegten Liquiditätsaufstellungen ergibt sich, dass im Monat Februar 2009 der Geschäftsbetrieb aufrecht war und laufend Zahlungen an Gläubiger erfolgten.

Der Bf. wurde im Vorhalt vom 17. August 2011 aufgefordert, die im Zeitpunkt der relevanten Abgabefälligkeiten gleichzeitig bzw. zuvor fällig gewordenen Forderungen sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen und alle in diesem Zeitpunkt verfügbar gewesenen liquiden Mittel darzustellen.

Erstmals im Antrag auf Vorlage der Beschwerde hat der Bf. Liquiditätsaufstellungen für Februar 2009 beigebracht; nach den erforderlichen Verbesserungen der Aufstellungen errechnet der Bf. nunmehr, dass im Zeitraum Februar 2009 das Finanzamt um 13,39% schlechter gestellt wurde als die übrigen Gläubiger der Gesellschaft.

Der Einwand des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung, die Berechnung der Quote der entrichteten Abgaben im Februar 2009 habe gegenüber

sämtlichen in diesem Monat fälligen Abgabenverbindlichkeiten und nicht gegenüber den Haftungsbeträgen zu erfolgen, ist berechtigt.

Am Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2008 (16. Februar 2009) hafteten Abgabenverbindlichkeiten in der Gesamthöhe von 65.330,63 Euro aus; davon wurden 2.981,33 Euro, das ist eine Quote von 4,56%, entrichtet.

Die Abgabenverbindlichkeiten wurden daher gegenüber den übrigen Verbindlichkeiten um 17,44% (22% minus 4,56%) schlechter behandelt als die übrigen Verbindlichkeiten.

Die Haftung für Umsatzsteuer 2008 wird daher mit 6.040,06 Euro begrenzt (17,44% von 34.633,35 Euro).

Da der Nachweis einer Gleichbehandlung der Verbindlichkeiten ausschließlich bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt auf Grund von Zufälligkeiten (etwa durch die Entrichtung anderer Verbindlichkeiten unmittelbar vor dem Fälligkeitstag der Abgaben, sodass für diese am Fälligkeitstag keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen) sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Vertreters zu groben Verzerrungen der Gleichbehandlung führen kann und mögliche massive Bevorzugungen oder Benachteiligungen des Abgabengläubigers außer Betracht bleiben, führt eine Zeitraumbetrachtung zu sachgerechteren Ergebnissen (siehe dazu UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07).

Die vom Bf. dem Bundesfinanzgericht vorgelegte, auf das gesamte Monat Februar 2009 und nicht ausschließlich auf den Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 12/2008 bezogene, berichtigte Berechnung der Gläubigergleichbehandlung wird daher als geeigneter Nachweis anerkannt.

Nichtanfechtung der Zahlungen durch den Masseverwalter, Einvernahme des Masseverwalters

Der Bf. bringt vor, ihn treffe an der Nichtentrichtung von Abgaben der Gesellschaft kein Verschulden. Eine Gläubigerbevorzugung habe nicht stattgefunden, andernfalls hätte der Masseverwalter die Anfechtung der Zahlungen veranlasst. Der Bf. beantragt, diesbezüglich den Masseverwalter als Zeugen einzuvernehmen.

Gegenstand des Haftungsverfahrens ist die Prüfung, ob die Abgabenbehörde gegenüber anderen Gläubigern der Gesellschaft benachteiligt wurde.

Ob bzw. inwieweit von den Geschäftsführern geleistete Zahlungen wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist im Haftungsverfahren nicht zu prüfen (siehe VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die Einvernahme des Masseverwalters kann angesichts der vorliegenden Liquiditätsaufstellungen unterbleiben. Der Beweisantrag wurde in der mündlichen Verhandlung nicht aufrecht erhalten.

Ermessen

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

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.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Bf. zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den berechtigten Interessen des Bf. der Vorrang einzuräumen.

Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei der dem Bf. vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden, im vorliegenden Fall etwa die schlechte Einkommens- und Vermögenslage des Bf.

Im Übrigen ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, 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).

Schlechte wirtschaftliche Verhältnisse des erwerbsfähigen Haftenden stehen der Geltendmachung der Haftung daher nicht entgegen; ob die Haftungsschuld bei ihm einbringlich ist, ist nicht zu prüfen.

Zusammengefasst ist die Heranziehung des Bf. zur Haftung aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen daher nicht zu beanstanden. Die vom Bf. vorgebrachten Billigkeitsgründe treten in diesem Fall hinter die Zweckmäßigkeitsgründe zurück.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, weil in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 9 BAO die Frage, ob der vom Geschäftsführer zu

erbringende Nachweis der Gleichbehandlung der fälligen Abgabenverbindlichkeiten mit den insgesamt fälligen Verbindlichkeiten der Gesellschaft auch durch Vorlage (monatlicher) Zeitraumbetrachtungen erbracht werden kann, noch nicht beantwortet wurde (siehe zuletzt VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184 oder VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019, wonach der Nachweis zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zu erbringen ist).

Graz, am 18. Juni 2014