

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin R1, den Richter R2 und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2, im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch hhl Hornek Hubacek Lichtenstrasser Epler Rechtsanwälte OG, Wildpretmarkt 2-4, 1010 Wien über die Beschwerde vom 2. April 2012 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 BAO des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 29. Februar 2012, vertreten durch HR, nach der am 24. April 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Haftungsbescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29. Februar 2012 wurde Beschwerdeführer (Bf.) als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9 und 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der XY GmbH im Ausmaß von € 10.297,77 in Anspruch genommen.

Diese setzten sich wie folgt zusammen:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag in € |
|--------------|----------|-------------|
| Umsatzsteuer | 2009 | 3.995,61 |
| Lohnsteuer | 06/2010 | 3.177,11 |
| Lohnsteuer | 07/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 08/2010 | 379,58 |

| | | |
|--------------------|---------|----------|
| Lohnsteuer | 09/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 10/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 11/2010 | 500,46 |
| Dienstgeberbeitrag | 06/2010 | 1.015,96 |
| Zuschlag zum DB | 06/10 | 90,31 |

Im Wesentlichen wird zur Begründung ausgeführt, dass der Bf. vom Datum1 bis Datum2 Geschäftsführer der GmbH und damit verpflichtet gewesen sei, die Abgaben aus deren Mittel zu entrichten.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass es der Bf. verabsäumt habe, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen und durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit herbeigeführt habe, welche zum Konkurs geführt habe.

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bf. aus, dass er seit Datum1 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Darüber hinaus sei er vom 3. September 2007 bis 31. Oktober 2010 als Angestellter der Gesellschaft beschäftigt gewesen.

Seit dem Jahr 2009 und jedenfalls seit 1. Juni 2010 hätten zeitweise Liquiditätsengpässe bestanden, die u.a. durch Nichteinhaltung von Vereinbarungen der Gesellschafterin der GmbH, der Firma-F in Italien, mit der Geschäftsbeziehungen bestanden hätten, verursacht worden wären.

Schließlich sei über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des X-Gerichtes vom Tag/ Monat 2010 der Konkurs eröffnet worden. Am -. Jänner 2011 sei die Schließung des Unternehmens angeordnet worden. Nach Durchführung des Konkursverfahrens und erfolgter Schlussverteilung sei der Konkurs schließlich mit Beschluss vom 10. Februar 2012, rechtskräftig seit 29. Februar 2012 aufgehoben worden.

Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände hätten nicht zur Gänze erfüllt werden können, da im Zeitraum, in dem die verfahrensgegenständlichen Steuern fällig gewesen wären, nicht ausreichende liquide Mittel bei der GmbH vorhanden gewesen wären oder die Abgabenrückstände bis zur Konkurseröffnung am Tag-Monat 2010 noch nicht entstanden gewesen seien.

Umsatzsteuer für das Jahr 2009:

Die GmbH sei jedenfalls im Jahr 2009 bis zur Konkurseröffnung am Tag-Monat 2010 steuerlich durch Steuerberater L. vertreten gewesen. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 sei jedenfalls ordnungsgemäß von der steuerlichen Vertretung gemeldet und vom Bf. als Geschäftsführer entrichtet worden. Zum Ende des Jahres 2009 hätten nach dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 und „der darin enthaltenen Umsatzsteuererklärung für 2009“ keine Umsatzsteuerrückstände bestanden. Tatsächlich

habe die Umsatzsteuererklärung für 2009 eine Abgabengutschrift in Höhe von € 545,70 ausgewiesen.

Erst nach Konkurseröffnung vom Tag-Monat 2010 sei vom Finanzamt am 6. April 2011 der Umsatzsteuerbescheid für 2009 erlassen worden, aus dem sich eine Nachforderung von € 6.304,00 ergebe und bereits an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der GmbH zugestellt worden.

In der Umsatzsteuererklärung für 2009 habe somit zulässigerweise von einem abzugsfähigen Betrag hinsichtlich der Vorsteuer in Höhe von insgesamt € 6.923,63 ausgegangen werden können. Da dieser Abzugsposten im Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 6. April 2011 keine Berücksichtigung finde, würden sich nunmehr die vom Bf. geforderten Abgabenzahlungen ergeben. Dieser Abgabenrückstand aus der Umsatzsteuer 2009 resultiere daraus, dass das Finanzamt der GmbH den Vorsteuerabzug offenbar mit der Begründung gestrichen habe, dass aufgrund der Insolvenz Verbindlichkeiten nicht beglichen werden könnten, Gläubiger Forderungen ausbuchen müssten und diese die Umsatzsteuer 2009 vom zuständigen Finanzamt zurückerhalten würden und deshalb die GmbH den Vorsteuerabzug verliere. Hierin liege eine logische Folge jeder Insolvenz und könne kein Verschulden des Bf. als Geschäftsführer sein, da eben die Nachforderung an Umsatzsteuer für 2009 erst in der Phase nach der Konkurseröffnung entstanden sei.

Als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH habe der Bf. daher keine schuldhafte Verletzung der ihm in Bezug auf die Entrichtung der Umsatzsteuer 2009 auferlegten Pflichten begangen, zumal ihm bis zur Konkurseröffnung am Tag-Monat 2010 nicht bekannt gewesen sei, dass mit einer Abgabennachzahlung betreffend die Umsatzsteuer zu rechnen sein würde. Diese Unkenntnis habe der Bf. keinesfalls schuldhaft verursacht. Dies insbesondere schon deshalb nicht, weil er aufgrund der am 19. November 2010 abgegebenen Umsatzsteuererklärung sogar mit einer Abgabengutschrift habe rechnen können.

Ab dem Zeitraum, in dem bereits zeitweise Liquiditätsengpässe bei der GmbH aufgetreten seien und somit jedenfalls seit 1. Juni 2010 bis zur Konkurseröffnung seien vom Bf. als Geschäftsführer vom Geschäftskonto nicht nur Verbindlichkeiten beglichen worden, die im laufenden Geschäftsverkehr angefallen seien, sondern in diesem Zeitraum sehr wohl auch nachstehende Steuern, Abgaben sowie Sozialversicherungsbeiträge geleistet worden:

| Datum | Betrag | Empfänger |
|------------|----------|------------------------------------|
| 30.07.2010 | 1.743,89 | Stadt Wien, Buchhaltungsabt. 33 |
| 30.07.2010 | 2.796,45 | Finanzamt |
| 30.07.2010 | 4.322,53 | WGKK |
| 01.09.2010 | 437,00 | Finanzamt |
| 01.09.2010 | 3.292,77 | Finanzamt |

| | | |
|------------|----------|------------------------------------|
| 01.09.2010 | 1.441,46 | Stadt Wien, Buchhaltungsabt. 33 |
| 21.09.210 | 34,88 | Stadt Wien, Buchhaltungsabt. 33 |

Die Verbindlichkeiten der GmbH seien je nach Liquidität auf dem Geschäftskonto und unter Berücksichtigung deren Fälligkeit sowie des Fortbestandes des Unternehmens beglichen worden. Es seien im Zeitraum vom 1. Juni 2010 bis zur Konkurseröffnung am Tag-Monat 2010 nicht nur einseitig Verbindlichkeiten aus dem laufenden Geschäftsverkehr der GmbH, sondern auch Krankenkassenzahlungen, Gehälter sowie fällige Steuern und Abgaben beglichen worden, sodass im Wesentlichen unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes sämtliche Schulden im gleichen Verhältnis und anteilig beglichen worden seien, ohne Schlechterstellung von Abgabenschulden. Aus der Höhe des verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerrückstandes, der daraus resultiere, dass vom Finanzamt für offene Verbindlichkeiten der GmbH der Vorsteuerabzug gestrichen worden sei, werde überdies ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am Tag-Monat 2010 auch offene sonstige Verbindlichkeiten der GmbH bestanden hätten.

Die verfahrensgegenständliche Abgabennachforderung betreffend die Umsatzsteuer 2009 aufgrund des Umsatzsteuerbescheides 2009 sei im Übrigen vor Konkurseröffnung noch nicht vorgeschrieben und fällig gewesen.

Für den Fall, dass die zuständigen Abgabenbehörden dennoch eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes feststellen sollten, erstrecke sich die Haftung nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge eines allfälligen pflichtwidrigen Verhaltens seitens des Bf. tatsächlich bekommen habe (VwGH 24.10.2008, 95/14/0090; 29.3.2001, 2000/14/0149, 16.9.2003, 2003/14/0040). Eine allfällige Verletzung der Gleichbehandlungspflicht sei für die zuständigen Abgabenbehörden aufgrund der Kontoauszüge des Geschäftskontos der GmbH für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum sowie durch Einsichtnahme in den Konkursakt des HG Wien nachgewiesen und feststellbar.

Aus den genannten Gründen habe der Bf. als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH die abgabenrechtlichen Pflichten betreffend die Umsatzsteuer 2009 gemäß § 9 Abs. 1 BAO keinesfalls schuldhaft verletzt und hafte sohin nicht, allenfalls lediglich anteilig für die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerrückstände.

Schließlich sei mit Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2012 der GmbH vom Finanzamt eine Abgabengutschrift hinsichtlich der Umsatzsteuer in Höhe von € 2.239,32 ausgewiesen worden. Es werde daher der Abzug dieses Betrages vom verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuerrückstand der GmbH für 2009 beantragt, sodass der im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Rückstand nicht mehr in dieser Höhe bestehe.

Beweis: Einvernahme des Bf, von Angestellte-X, Angestellter-Y, Stb. L., bezuschaffender Konkursakt, Konvolut der beiliegenden Kontoauszüge vom 2. Juni 2010 bis 26. November 2010, Kopie der E Mails von L. vom 16. März 2010 bis 21. März 2012, Kopie des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2009, Firmenbuchauszug, Auszug aus Insolvenzdatei, Bescheid betreffend USt 01/2012.

Sonstige Abgabenrückstände aus Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag 06-11/2010:

Im Zeitraum 1. Juni 2010 bis 31. November 2010 für den die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände aus Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag der GmbH bestünden, hätten drei Angestelltenverhältnisse bestanden, nämlich mit dem Bf. bis 31. Dezember 2010, mit Angestellte-X bis 30. Juni 2010 und mit Angestellter-Y bis 30. Juni 2010.

Aufgrund von zeitweisen Liquiditätsengpässen bereits im Jahr 2009 seien laufende Gehälter aus dem Jahr 2009 und 2010 zum Teil nicht an die Dienstnehmer der GmbH ausbezahlt worden.

Aus den vorliegenden Kontoauszügen des Geschäftskontos der GmbH vom 2. Juni 2010 bis 26. November 2010 ergäben sich folgende Zahlungen der GmbH an die Dienstnehmer:

| LfNr | Datum | Betrag in € | Betreff gemäß Kontoauszügen | Empfänger |
|------|------------|-------------|-----------------------------|----------------|
| 1 | 09.06.2010 | 3.000,00 | Gehalt 04/2010 | Angestellte-X |
| 2 | 30.07.2010 | 1.671,81 | Gehalt 07/2010 | Bf. |
| 3 | 30.07.2010 | 2.061,91 | Spesen April, Mai & Juni | Bf. |
| 4 | 30.07.2010 | 6.932,85 | Gehalt 06/2010+Sonstiges | Angestellte-X |
| 5 | 01.09.2010 | 1.671,81 | Gehalt 08/2010 | Bf. |
| 6 | 01.09.2010 | 227,27 | Kostenersatz 7/8 2010 | Bf. |
| 7 | 01.09.2010 | 3.046,57 | Gehalt 10/2009 | Bf. |
| 8 | 15.09.2010 | 7.401,84 | Gehalt 11/2009 | Bf. |
| 9 | 21.09.2010 | 53,85 | Restposten Barauslagen | Angestellter-Y |
| 10 | 29.09.2010 | 1.671,81 | Gehalt 09/2010 | Bf. |

Die Zahlung gemäß LfNr 1 an Angestellte-X betreffe die Zahlung des laufenden Gehalts für April 2010, wofür sämtliche (nicht verfahrensgegenständlichen) Lohnabgaben entrichtet worden seien.

Die Zahlung gemäß LfNr 4 an Angestellte-X betreffe die Zahlung des laufenden Gehalts für Juni 2010, wofür nach Kenntnis des Bf. sämtliche Lohnabgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien, sowie Nachzahlungen von Rückständen auf das laufende Gehalt 2009, für welchen Betrag sämtliche (nicht verfahrensgegenständlichen) Lohnabgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien.

Die Zahlungen gemäß LfNr 2, 5 und 10 an den Bf. seien in den Überweisungen als laufendes Gehalt für Juli, August und September 2010 bezeichnet worden. Tatsächlich habe es sich um Nachzahlungen von Rückständen auf das laufende Gehalt aus dem Jahr 2009 gehandelt, was sich daraus ergebe, dass Zahlungen auf laufende Gehälter eben für diese Abrechnungsperioden Juli, August und September 2010 aus dem Insolvenzfond bewilligt und dem Bf. auch ausgezahlt worden seien. Damit seien diese Zahlungen als Nachzahlungen auf Gehaltsrückstände aus früheren Perioden anerkannt worden.

Die Zahlungen LfNr. 3 und 6 an den Bf. sowie LfNr 9 an Angestellter-Y würden nicht das laufende Gehalt betreffen, sondern Barauslagen- und Spesenersatz. Für diese Zahlungen seien weder im Juli noch im September 2010 Lohnabgaben angefallen und zu entrichten gewesen.

Die Zahlungen gemäß LfNr. 7 und 8 an den Bf. würden das laufende Gehalt für Oktober und November 2009 betreffen, für diese Gehälter seien sämtliche (nicht verfahrensgegenständlichen) Lohnabgaben ordnungsgemäß entrichtet worden.

Zusammenfassend ergäben sich somit nachstehende Zahlungen an Dienstnehmer der GmbH für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 1. Juni 2010 bis 31. November 2010:

| Periode | Bf. | Angestellte-X | Angestellter-Y |
|---------|--|--|---|
| 06/2010 | Keine Gehaltsauszahlung L € 379,58 | Gehaltsauszahlung ²⁾ L € 710,41 DB, DZ € 305,24 | Keine Gehaltsauszahlung L € 1.050,84 DB, DZ € 387,85 |
| 07/2010 | Keine Gehaltsauszahlung ¹⁾ L € 379,58 | | |
| 08/2010 | Keine Gehaltsauszahlung ¹⁾ L € 379,58 | | |
| 09/2010 | Keine Gehaltsauszahlung ¹⁾ L € 379,58 | | |

| | | | |
|---------|--|--|--|
| 10/2010 | Keine Gehaltsauszahlung L € 379,58 | | |
| 11/2010 | Keine Gehaltsauszahlung L € 379,58 | | |

¹⁾ Nachzahlungen von Rückständen auf das laufende Gehalt aus dem Jahr 2009

²⁾ Sämtliche Lohnabgaben seien nach Kenntnis des Bf. entrichtet worden.

Gehaltszahlungen dürften bei Liquiditätsengpässen gemäß § 78 Abs. 3 EStG nur soweit geleistet werden, dass hievon auch Lohnsteuer abgeführt werde. Aus § 78 Abs. 3 EStG, wonach in Fällen, in denen die dem Dienstgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten sei, ergebe sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen würden, eine schuldhaft Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstelle (VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106).

Da der Bf. als Geschäftsführer der GmbH im Zeitraum 1. Juni 2010 bis 31. Oktober 2010 keine laufenden Gehälter an Dienstgeber (Anm.: richtig wohl Dienstnehmer) ausbezahlt habe, für die keine Lohnsteuerabgaben entrichtet worden seien, sondern nur Nachzahlungen ausbezahlt worden seien, für die sämtliche Lohnabgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien, beruhe der verfahrensgegenständliche Rückstand nur auf vereinbarten, aber nicht tatsächlich geleisteten Löhnen und begründe keine Haftung des Bf. gemäß § 9 Abs. 1 BAO.

Mit Vorhalt vom 6. November 2013 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bf. auf, die Berechnungsgrundlagen für die von der GmbH gemeldeten und nunmehr haftungsgegenständlichen Lohnabgaben Juni bis November 2010 sowie eine Berechnung der Lohnabgaben auf Grund der tatsächlich erfolgten Zahlungen vorzulegen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bf. zusammenfassend aus, dass einerseits laufende Gehälter aus dem Jahr 2009 und dem ersten Halbjahr 2010 mangels ausreichender Liquidität der GmbH, insbesondere an Angestellter-Y und den Bf. nicht ausbezahlt hätten werden können und nur teilweise an den Bf. im Zeitraum 1. Juni 2010 bis 31. November 2010 nachgezahlt worden seien. Andererseits seien monatelang sämtliche Lohnabgaben auf laufende Gehälter aus dem Jahr 2009 und aus dem ersten Halbjahr 2010 ordnungsgemäß gemeldet und abgeführt worden und zwar auch dann, wenn die diesbezüglichen Gehälter gar nicht ausbezahlt worden seien. Dies sei schon aus dem angefochtenen Haftungsbescheid ersichtlich, der für das Jahr 2009 und das erste Halbjahr 2010 keine Rückstände von Lohnabgaben aufweise.

Beigelegt wurden dieser Eingabe u.a. die Lohnkonten der Arbeitnehmer für 2010, das Verrechnungskonto Gehälter 2010 und eine Aufstellung der Gehälter Oktober 2009 bis Juni 2010.

Beantragt wurde die Einvernahme des Steuerberaters sowie der Bediensteten Angestellter-Y und Angestellte-X.

In der am 27. März 2014 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung verwies der Bf. zunächst auf das schriftliche Vorbringen und führte auf Befragung der Vorsitzenden Richterin ergänzend aus, dass die Buchhaltung ausschließlich durch den Steuerberater erfolgt sei, der auch die Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht habe. Die Begriffe "Regelbesteuerung" und "unechte Steuerbefreiung" seien dem Bf. nicht bekannt. Ebenso könne er nicht beantworten, weshalb sämtliche Umsatzsteuervorenmeldungen der Jahre 2008 und 2009 ausschließlich Gutschriften ausweisen würden und beantrage zur Klärung des Sachverhaltes die Einvernahme des Steuerberaters als Zeugen.

Nach Beratung fasste der Senat den Beschluss zur Vertagung der Verhandlung auf Donnerstag, den 24. April 2014 zur Einvernahme des beantragten Zeugen.

In der auf Grund der geänderten Senatszusammensetzung am 24. April 2014 neuerlich durchgeführten Senatsverhandlung wurde der beantragte Zeuge, Steuerberater L., einvernommen.

Auf Befragung der Vorsitzenden Richterin führte dieser aus, dass er ab Gründung der Gesellschaft deren steuerlicher Vertreter gewesen sei und die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Unternehmen gemacht habe.

Die Umsätze seien in Österreich nicht steuerbar gewesen. Er habe die Anmeldung der Gesellschaft durchgeführt und es sei die UID-Nummer vergeben worden. Die Umsätze seien von Anfang an ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden.

Nach der von ihm an Hand des Belegwesens erstellten Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 ergebe sich eine Gutschrift von 545,70 €. Das Unternehmen habe zwar namhaft Umsätze gehabt, die aber aus den von ihm bekannt gegebenen Gründen in Österreich nicht zur einer Zahllast geführt hätten.

Über die Prüfung nach Eröffnung des Konkursverfahrens sei er nicht informiert worden, nunmehr wisse er jedoch, dass im Rahmen dieser Prüfung die Vorsteuern aberkannt worden seien.

Er habe sämtliche Unterlagen vom Unternehmen bekommen, die aus seiner Warte richtig gewesen seien.

Über Befragen durch den Vertreter des Bf. führte der Zeuge aus, dass er in Erinnerung habe, dass Löhne nicht mehr ausbezahlt worden seien. Dies habe auch den Geschäftsführer und nunmehrigen Bf. betroffen.

Es seien Lohnzahlungen für vorhergehende Zeiträume später geleistet worden.

Über Befragen durch den Amtsbeauftragten führte der Zeuge aus, dass die Lohnabgaben stets anhand der Lohnkonten berechnet würden. Er gebe dem Unternehmen bekannt, in welcher Höhe monatlich Lohnabgaben angefallen seien, damit das Unternehmen diese entrichte. In diesem Stand des Verfahrens prüfe er auch nicht, ob die Löhne ausbezahlt wurden. Es sei daher aus seiner Sicht möglich, dass Lohnabgaben bezahlt wurden, obwohl die Löhne nicht ausbezahlt worden seien. Zu dem Vorbringen des Bf., dass Teilzahlungen von Löhnen erst später erfolgt seien, die Lohnabgaben dafür aber entrichtet worden seien, könne er ohne seine Unterlagen keine detaillierten Angaben machen. Ihm sei aber grundsätzlich bekannt, dass solche Nachzahlungen erfolgt seien, sowie, dass vor Konkurseröffnung die Löhne nicht mehr, wie vorgesehen, bezahlt hätten werden können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenschuld gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

1.) Vorliegen einer Abgabensforderung gegen den Vertretenen:

Gemäß vorliegendem Kontoauszug haften die hier gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten am Abgabenkonto der GmbH wie folgt aus:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag in € |
|--------------|----------|-------------|
| Umsatzsteuer | 2009 | 2.412,29 |
| Lohnsteuer | 06/2010 | 3.177,11 |

| | | |
|--------------------|---------|----------|
| Lohnsteuer | 07/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 08/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 09/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 10/2010 | 379,58 |
| Lohnsteuer | 11/2010 | 500,46 |
| Dienstgeberbeitrag | 06/2010 | 1.015,96 |
| Zuschlag zum DB | 06/10 | 90,31 |
| | Summe: | 8.714,45 |

Anmerkung: Aus der Festsetzung der Umsatzsteuer 01/2012 resultierte eine Gutschrift in Höhe von € 2.239,32. Diese wurde im Betrag von € 874,00, da der die Abgabepflicht unmittelbar auslösende Sachverhalt nach Konkursöffnung verwirklicht wurde, daher die Abgabeforderung des Gemeinschuldners einen Anspruch der Masse darstellt, mit der Körperschaftsteuer 2011 (Masseforderung) in Höhe von € 874,00 verrechnet. Der verbleibende Betrag in Höhe von € 1.365,32 wurde mit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 2009 verrechnet, ebenso die Gutschrift in Höhe von € 218,00 betreffend Körperschaftsteuer 01-03/2012.

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen:

Mit Beschluss des X-Gerichtes vom Tag-Monat 2010 wurde über das Vermögen der XY GmbH der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom 10. Februar 2012 nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde.

3.) Stellung des Bf. als Vertreter:

Gemäß Firmenbuchauszug fungierte der Bw. ab Datum¹ als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH und kann daher zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO herangezogen werden.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. als Vertreter:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 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 Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt.

Die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist im Haftungsverfahren daher nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung entfaltender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. z.B. VwGH vom 27.2.2008, 2005/13/0094).

Im vorliegenden Fall erging der Umsatzsteuerbescheid für 2009 am 6. April 2011, adressiert an den Masseverwalter. Gemäß der Begründung dieses Bescheides erfolgte die Vorschreibung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG, da es sich bei der Primärschuldnerin um ein Kleinunternehmen handle und nicht zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optiert worden sei. Weiters sei der Vorhalt vom 3. Jänner 2011 nicht beantwortet worden.

Nach den Angaben des als Zeugen einvernommenen steuerlichen Vertreters steht fest, dass die GmbH seit ihrer Gründung steuerlich vertreten war und der steuerliche Vertreter die Umsatzsteuervoranmeldungen für das Unternehmen gemacht hat.

Er hat ausgesagt, dass die Umsätze seien in Österreich nicht steuerbar gewesen seien. Er habe die Anmeldung der Gesellschaft durchgeführt und es sei die UID-Nummer vergeben worden. Die Umsätze seien von Anfang an ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden. Die GmbH sei jedenfalls nicht unecht steuerbefreit gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat zwar von der Richtigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2009 auszugehen, jedoch zu prüfen, inwieweit eine Unrichtigkeit der zu Grunde liegenden Voranmeldungen dem Beschwerdeführer - entgegen seinem Vorbringen - hätte bekannt sein müssen und insofern im Sinne eines Verschuldens vorwerfbar ist.

Nach der Aussage des ehemaligen steuerlichen Vertreters zur Richtigkeit des ihm zur Erstellung der Voranmeldungen übergebenen Belegwesens der Gesellschaft erfolgte die Aberkennung der Vorsteuern offenbar ausschließlich wegen der Nichtbeantwortung des Vorhaltes durch den Masseverwalter.

Dies kann dem Bf. jedoch nicht zum Vorwurf gemacht werden, weshalb das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung gelangt ist, dass seitens des Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer 2009 keine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

Zu prüfen war weiters, ob hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten vorliegt.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Abfuhr der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1998 ergibt sich vielmehr die

Verpflichtung, dass die Lohnsteuer ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG dann, wenn die Mitteln nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 25.12.2004, 2004/13/0146).

Im Berufungsverfahren bringt der Bf. vor, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben zugrunde liegenden Löhne und Gehälter nicht ausbezahlt wurden bzw. die Zahlungen Nachzahlungen für Gehälter seien, für die Lohnabgaben jedenfalls bereits gemeldet und entrichtet worden seien.

Die Frage, ob ein Abgabensanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 22.1.2004, 2003/14/0095 und vom 19.12.2002, 2000/15/021719).

Im vorliegenden Fall wurden die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben vom Bf. errechnet und gemeldet, sodass die Einwendungen des Bf. im Haftungsverfahren zu berücksichtigen sind.

Der ehemalige steuerliche Vertreter hat als Zeuge glaubhaft dargetan, dass er dem Unternehmen bekannt gegeben habe, in welcher Höhe monatlich Lohnabgaben angefallen seien, damit das Unternehmen diese entrichte. In diesem Stand des Verfahrens habe er auch nicht geprüft, ob die Löhne ausbezahlt worden seien.

Es sei daher aus seiner Sicht möglich, dass Lohnabgaben bezahlt wurden, obwohl die Löhne nicht ausbezahlt worden seien. Ihm sei grundsätzlich bekannt, dass solche Nachzahlungen erfolgt seien, sowie, dass vor Konkurseröffnung die Löhne nicht mehr, wie vorgesehen, bezahlt hätten werden können.

Die Versteuerung der Löhne hat nach dem Zuflussprinzip zu erfolgen, d.h., dass die Abgabenschuld erst mit der Hinauszahlung der Löhne entsteht und nicht bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem der Anspruch des Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber auf Entrichtung des Arbeitslohnes entstanden ist.

Allerdings ergibt sich aus den vorgelegten Urkunden, dass die Lohnabgaben betreffend den Bf. bereits im Zeitpunkt des Entstehens des Anspruches entrichtet wurden, sodass keine haftungsbegründende Verkürzung der Lohnabgaben festgestellt werden kann.

Hinsichtlich der die weiteren Dienstnehmer betreffenden Lohnabgaben wurde vom Bf. ein Fehlbetrag in Höhe von € 207,34 errechnet. Auf Grund der vorgelegten Urkunden ist

dem Bf. beizupflichten, dass in den Jahren 2009 und 2010 Lohnabgaben gemeldet und entrichtet wurden, obwohl die Gehälter nicht ausbezahlt wurden, sodass in Summe keine Verkürzung der Lohnabgaben vorliegt.

Hinsichtlich der Monate Juli bis November 2010 erfolgten keine Gehaltsauszahlungen.

Hinsichtlich der Lohnabgaben war somit der Beschwerde ebenfalls stattzugeben.

Der Beschwerde war daher mangels Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. stattzugeben und der angefochtene Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

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 24. April 2014