

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, vertreten durch Dr. C, Adresse1, über die Beschwerde vom 15.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 27.04.2017 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 ff BAO für Abgabenschulden der Fa. D GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschulden in Höhe von insgesamt 11.553,41 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	06/2015	879,12
Lohnsteuer	10/2015	304,15
Lohnsteuer	2014	1.255,34
Lohnsteuer	2015	9.114,80
Summe		11.553,41

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) war laut Firmenbuch seit 02.05.2014 selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der mit Gesellschaftsvertrag vom 27.01.2010 gegründeten D GmbH (Primärschuldnerin). Diese Funktion wurde am 17.03.2016 gelöscht.

Mit Beschluss vom 19.08.2013 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 11.12.2013 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.

Am 15.03.2016 wurde das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Am 14.06.2016 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

Mit Beschluss vom 09.06.2017 wurde abermals der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet.

Mit **Ergänzungsersuchen** vom 02.05.2016 wies das Finanzamt die Bf darauf hin, dass es beabsichtige, sie zur Vertreterhaftung nach §§ 9, 80 BAO für Abgabenschulden der Primärschuldnerin heranzuziehen. Die in einer Beilage aufgeschlüsselten Abgaben betrugen in Summe 98.900,72 €.

Vertreter hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für offen gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Auf Grund der Funktion der Bf als zur Vertretung nach außen berufenen Organ sei ihr die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen obliegen. Die angeführten Abgabebeträge seien während der Vertretungsperiode der Bf fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden und seien auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 15.03.2016 über das Vermögen der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Die Bf wurde aufgefordert, die Gleichbehandlung aller Gläubiger sowie die Nichtverletzung der abgabenrechtlichen Pflichten nachzuweisen.

In ihrer **Stellungnahme** führte die Bf dazu an, dass sich die Primärschuldnerin bei ihrem Eintritt als Geschäftsführerin bereits in einem Sanierungsverfahren befunden habe. In dieser Zeit hätten die im Zuge der Insolvenz vereinbarten Quoten bezahlt werden müssen, was für das Unternehmen eine schwere finanzielle Belastung dargestellt habe. Schon zum Zeitpunkt ihres Eintritts habe es einen Rückstand gegenüber der Abgabenbehörde gegeben, der aus nicht abgeführter Werbeabgabe aus der Zeit vor ihrer Tätigkeit gestammt habe. Dieser Betrag hätte eigentlich im Zuge des damaligen Sanierungsverfahrens berücksichtigt werden müssen, sei aber offensichtlich vom damaligen Steuerberater übersehen worden. Sie habe stets versucht, allen Zahlungen fristgerecht nachzugekommen, was aber leider durch die angespannte Lage auf Grund der zu entrichtenden Quoten nicht immer möglich gewesen sei. Als Zeichen ihrer Bemühungen habe sie im Zuge einer persönlichen Haftung 20.000,00 € in die Firma eingebracht (die sie nun verloren habe), um die Liquidität der Firma zu verbessern. Darüber hinaus habe sie veranlasst, dass im Zuge einer Ratenvereinbarung bestehende Rückstände ans Finanzamt abgeführt worden seien.

Als sorgfältiger Kaufmann habe sie erkannt, dass die finanziellen Belastungen nur schwer zu schaffen seien, weshalb sie selbst als Geschäftsführerin einen Insolvenzantrag gestellt habe, der nunmehr in einem Sanierungsverfahren gemündet sei. Parallel dazu habe sie ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin zurückgelegt. Dies sei von den Gesellschaftern akzeptiert worden, und sie sei auch entlastet worden. Seit diesem Zeitpunkt führe die Geschäfte ein neuer Geschäftsführer, der auch das Sanierungsverfahren abgewickelt

habe. Sie habe daher keinerlei Einblick mehr in die Unterlagen. Ihr sei aber bekannt, dass der Masseverwalter jene Ratenzahlungen, die sie an das Finanzamt veranlasst habe, wegen Begünstigung zurückgefordert habe, was wiederum bestätige, dass mit Ausnahme des Finanzamtes niemand begünstigt worden sei.

Gemeinsam mit dem Steuerberater sei sie jedoch gerne bereit, zur Aufklärung offener Fragen beizutragen, sofern sie Einblick in die damaligen Unterlagen bekomme. Soweit verfügbar, übermittle sie in der Anlage die gewünschten Listen, nämlich alle Kreditoren- bzw. Debitorenkonten, aus denen die Zahlungsvorgänge ersichtlich seien.

Mit **Haftungsbescheid** vom 27.04.2017 nahm das Finanzamt die Bf für Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Höhe von 11.971,86 € (Lohnsteuer 06/15: 879,2 €; Lohnsteuer 10/15: 304,15 €; Lohnsteuer 2014: 1.673,79 €; Lohnsteuer 2015: 9.114,80 €) in Anspruch.

In der Bescheidebegründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin am 15.03.2016 ein Sanierungsverfahren eröffnet worden sei. In diesem Sanierungsverfahren sei festgelegt worden, dass für den Fall eines Verzuges mit der Ratenzahlung ein absolutes Wiederaufleben der noch nicht getilgten Forderungen eintrete. Aufgrund des eingetretenen Zahlungsverzuges (die zweite Quote sei nicht entrichtet worden), sei der verbleibende Abgabenrückstand als uneinbringlich anzusehen.

Als Vertreterin der Primärschuldnerin habe die Bf insbesondere dafür zu sorgen gehabt, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwaltet habe, entrichtet würden.

Die Bf habe in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.06.2016 dargestellt, dass die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter als die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger behandelt worden seien.

Aus den Bestimmungen des § 78 EStG ergebe sich jedoch, dass jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten im Sinne des § 9 BAO darstelle (vgl. VwGH vom 13.03.1991, 90/13/0143). Es hätte daher nur ein solcher Betrag an Löhnen zur Auszahlung gelangen dürfen, der auch die Abfuhr der Lohnsteuer erlaubt hätte.

Nach den Feststellungen einer im Jahr 2016 durchgeführten GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) resultieren die haftungsgegenständlichen Nachforderungen im Wesentlichen daraus, dass die Lohnabgaben nicht ordnungsgemäß berechnet und an das Finanzamt abgeführt worden seien.

Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt würden. Bei ordnungsgemäßer Führung der Aufzeichnungen wäre es zu keiner Nachversteuerung und zu keinem in der Folge uneinbringlichen Abgabenrückstand gekommen.

Da die Bf dies unterlassen habe, sei trotz der versuchten Gleichbehandlung aller Gläubiger die Haftung zumindest für die nicht ordnungsgemäß abgeführten Lohnsteuern auszusprechen gewesen.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar. Auf Grund der Aktenlage könne nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch bei der Haftungspflichtigen uneinbringlich seien.

Dem Haftungsbescheid waren die beiden Haftungsbescheide Lohnsteuer 2014 und 2015 vom 04.05.2016 sowie der Bericht über die Außenprüfung vom 04.05.2016 beigelegt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** wandte die Bf im Wesentlichen ein, dass nach Überprüfung der vorliegenden Unterlagen und Rücksprache mit dem Steuerberater festgestellt werde, dass die Lohnabgaben sehr wohl ordnungsgemäß abgerechnet worden seien. Die der Berechnung des Finanzamtes zu Grunde liegenden Verkehrstrafen seien bei der Provisionsabrechnung der Dienstnehmer berücksichtigt und abgezogen worden bzw. seien diese zum Ersatz der Strafen verpflichtet gewesen, weshalb auch kein Vorteil aus dem Dienstnehmerverhältnis entstanden sei und deshalb auch keine Lohnsteuer zum Tragen komme. Dies lasse sich am Beispiel der beiliegenden Ausstellung der Provisionsverrechnung bzw. Unterlagen des Dienstnehmers an den IEF ersehen. Die Bf sei ihrer Funktion als Geschäftsführerin ordnungsgemäß nachgekommen bzw. habe sich auf die Berechnungen des Steuerberaters verlassen können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 06.06.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Da die in Streit stehenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin (D GmbH, FN 1) als uneinbringlich anzusehen seien, sei die Bf zur Haftung gem. § 9 Abs. 1 BAO herangezogen worden. Die Uneinbringlichkeit ergebe sich aus der Eröffnung eines Sanierungsverfahrens über das Vermögen der D GmbH. In diesem Sanierungsverfahren sei festgelegt worden, dass für den Fall des Verzuges mit der Ratenzahlung ein absolutes Wiederaufleben der noch nicht getilgten Forderungen eintrete. Auf Grund des eingetretenen Zahlungsverzuges (die zweite Quote sei nicht entrichtet worden) sei der verbleibende Abgabenrückstand als uneinbringlich anzusehen.

Da die Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.06.2016 dargestellt habe, dass die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter als die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger behandelt worden seien, sei mit Haftungsbescheid vom 27.04.2017 (auf die Begründung im angefochtenen Bescheid werde verwiesen) die Haftung lediglich für die nicht ordnungsgemäß abgeführte Lohnsteuer in Höhe von 11.971,86 € ausgesprochen worden.

Zu den Beschwerdeausführungen verwies das Finanzamt auf § 248 BAO, wonach der Haftungspflichtige innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch Beschwerde einbringen könne. Dies setze voraus, dass der

Haftungsbescheid ihm gegenüber wirksam ergangen sei (vgl VwGH 17.11.1988, 88/16/0078).

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid könnten - solange Bescheide über den Abgabeananspruch dem Rechtsbestand angehörten - Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl VwGH 24.02.2004, 99/14/0278; 18.04.2007, 2004/13/0046; 23.04.2008, 2004/13/0142; 24.02.2010, 2006/13/0112). Solche Einwendungen könnten nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabeananspruch erhoben werden.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid seien keine weiteren Gründe aufgezeigt worden, die der Geltendmachung der Haftung entgegenstünden.

Zur schuldhaften Pflichtverletzung werde weiters darauf hingewiesen, dass die Bf mit Strafverfügung vom 18.07.2016 wegen Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a und wegen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG rechtskräftig verurteilt worden sei, weshalb auch eine Haftung gemäß § 11 BAO gegeben wäre.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** wandte die Bf durch ihren Vertreter ein, dass wesentliche Annahmen nicht zutreffen würden bzw. nicht begründet worden seien. So sei die Annahme, dass es zu einer Uneinbringlichkeit der Forderung durch das Wiederaufleben gekommen sei, ohne Durchführung entsprechender Einbringungsmaßnahmen nicht zulässig. Ob überhaupt ein Wiederaufleben eingetreten sei und zwar in der vorgesehenen Form, sei ebenfalls zu hinterfragen.

Die Haftungsvoraussetzung, dass eine verschuldete Verletzung der Verpflichtung gegeben sei, sei ebenfalls nicht erwiesen. Woraus sich dieser Verschuldensvorwurf ableiten lassen solle, sei nicht nachvollziehbar.

Die Bf sei ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen und habe sich zudem auf die ordnungsgemäße Verbuchung durch den Steuerberater verlassen dürfen. Die im Zuge der Abgabenprüfungen erfolgten Beanstandungen seien mit den vertraglich vereinbarten Provisionen bzw. Spesen mit den Arbeitnehmern gegenverrechnet und bei deren Veranlagung berücksichtigt worden (und seien daher auch von diesen zu versteuern bzw. seien sie vom Steuerberater ordnungsgemäß verbucht und zugeordnet worden).

Es sei daher, da ein unzutreffender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden sei, davon auszugehen, dass der Haftungsbescheid unrichtig sei. Damit sei auch die Beschwerdevorentscheidung aus diesen sowie aus den von der Bf bereits genannten Gründen nicht zutreffend.

Am 22.05.2018 ersuchte die Richterin die Bf, zu nachstehendem Sachverhalt Stellung zu nehmen:

"Im Zuge der Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass Geldstrafen, die nach § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen zählen, auf einem betrieblichen Aufwandskonto (Konto 7690) verbucht worden waren. Gemeinsam

mit dem Steuerberater, Dr. EF, wurde die Zurechnung dieser Geldstrafen an den Dienstnehmer XY festgestellt.

Darüber hinaus wurde für diesen Dienstnehmer in der Buchhaltung der D GmbH ein Verrechnungskonto (Konto 3475) geführt, auf welchem Bargeldbehebungen sowie diverse andere private Aufwendungen verbucht worden waren. Der Prüfer qualifizierte diese Verbuchungen am Verrechnungskonto als Entgeltzahlungen. Die entsprechenden Beträge wurden ebenfalls unter Mitwirkung des Steuerberaters ermittelt.

Der Prüfer nahm eine Nachverrechnung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 2014 und 2015 vor, weil die von der Arbeitgeberin ersetzten Beträge für Geldstrafen und die Buchungen am Verrechnungskonto als Ausfluss aus dem Dienstverhältnis anzusehen und den Bemessungsgrundlagen für die Lohnsteuerberechnung zuzurechnen waren (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 04.05.2016 sowie die Strafverfügung vom 18.07.2016).

In der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Haftungsbescheides wurde darauf hingewiesen, dass innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche Beschwerde erhoben werden kann (§ 248 BAO).

Diesbezügliche Beschwerden wurden nicht eingebracht.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher – solange die Bescheide über die Abgabenansprüche dem Rechtsbestand angehören – Einwenden gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (und deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden, sondern ist im Haftungsverfahren von der Richtigkeit der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2014 und 2015 auszugehen.

Ihr Beschwerdeeinwand, die Lohnabgaben seien laut Rücksprache mit dem Steuerberater sehr wohl ordnungsgemäß abgerechnet worden, widerspricht nicht nur den Feststellungen des Prüfers, wonach die Lohnsteuernachforderungen für 2014 und 2015 unter Mitwirkung des Steuerberaters ermittelt worden sind, sondern wäre dieser Einwand auch in Beschwerden gegen die im Anschluss an die Prüfung ergangenen Haftungsbescheide vom 04.05.2016 betreffend Lohnsteuer 2014 und 2015 geltend zu machen gewesen.

Im Übrigen vermögen weder die der Beschwerde beigefügte Kopie des Aufwandskontos 7690, noch die bloße Auflistung diverser Aufwendungen der D GmbH die in der Beschwerde vorgebrachte gesetzeskonforme Verbuchung zu belegen.

Zur Haftungsinanspruchnahme berechtigen allerdings nur schuldhaft Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten.

Wird ein Geschäftsführer ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt, zur unrichtigen Verbuchung von Geschäftsfällen veranlasst, trifft ihn kein Verschulden.

Dies gilt auch für den vorliegenden Fall, wenn der steuerliche Vertreter **in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes** der Ansicht war, dass die durch den Prüfer beanstandeten

Buchungen (Verbuchung von Geldstrafen auf einem betrieblichen Aufwandskonto, Verbuchung von Bargeldbehebungen und anderen privaten Aufwendungen eines Dienstnehmers auf einem Verrechnungskonto, ohne diese Aufwendungen in die Lohnsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen) der geltenden Rechtslage entsprechen würden.

Hinsichtlich dieser Verbuchungen wird daher um Vorlage einer formlosen Bestätigung des steuerlichen Vertreters dahingehend ersucht, dass dieser die unrichtige Rechtsauskunft erteilt hat, die oa. Verbuchungen seien in der durch den Prüfer beanstandeten Form vorzunehmen.

Insbesondere wäre zu erläutern, welche konkreten Informationen der Steuerberater vom Unternehmen bzw. von der Geschäftsführung erhielt, die

1. zur aufwandswirksamen Verbuchung von Geldstrafen führten, obwohl diese nach § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 ausdrücklich nichtabzugsfähige Ausgaben sind und
2. dazu führten, dass die auf einem Verrechnungskonto in der Buchhaltung der GmbH verbuchten privaten Aufwendungen des Dienstnehmers XY nicht als Entgeltzahlungen angesehen wurden.

Aufzuklären wäre auch, warum laut Feststellungen des Prüfers die richtigen Buchungen unter Mitwirkung des Steuerberaters ermittelt wurden, wogegen im Vorlageantrag eingewendet wurde, durch den Steuerberater sei bereits ursprünglich eine ordnungsgemäße Verbuchung erfolgt.

Sollte eine derartige Bestätigung nicht erteilt werden, wird um Entbindung des Steuerberaters Dr. EF von der Verschwiegenheitspflicht ersucht, um ihn als Zeugen vernehmen zu können."

Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet, weshalb auf Grund des bisherigen Vorbringens zu entscheiden war.

Rechtslage

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 leg. cit. 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.

Nach der Judikatur sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung

des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit Voraussetzung für die Haftung.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Nach Abschluss des Konkurses und allfälliger Auszahlung einer Konkursquote ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass der in der Konkursquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabensforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist, weil kein Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist, welches zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben herangezogen werden könnte.

Für die Haftung nach § 9 ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Lohnsteuer) ist entscheidend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 10).

Werden im Zuge einer Außenprüfung Verkürzungen aufgedeckt und kommt es in der Folge zur bescheidmäßigen Vorschreibung der verkürzten Abgaben, die vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens fällig gewesen wären, erst nach Eröffnung dieses Verfahrens, so ändert auch die im Zuge einer solchen Festsetzung gemäß § 210 Abs. 4 BAO zustehende Zahlungsfrist nichts daran, dass die Abgaben nicht zum Fälligkeitstermin entrichtet wurden und damit eine (schuldhafte) Verletzung abgabenrechtlicher (Melde- und) Zahlungspflichten vorliegt.

Die Haftung erstreckt sich auf all jene Abgaben, deren Fälligkeitszeitpunkt in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 09.11.2011, 2011/16/0079) hat sich der Vertreter bei Übernahme seiner Funktion aber auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschulden, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der Gesellschaft verhalten.

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht spätestens zum Fälligkeitstag ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer

treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist. Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist (VwGH 20.7.1999, 97/13/0236).

Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf.

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

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert, genügt für die Haftungsinanspruchnahme leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach § 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.

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet: Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

§ 78 verpflichtet den Arbeitgeber, bei jeder Lohnzahlung, also im Zeitpunkt des Zuflusses an den Arbeitnehmer, Lohnsteuer einzubehalten (Jakom/Lenneis EStG 2018, § 78 Rz 1, mit Verweis auf VwGH 29.01.2014, 2009/13/0209).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen; die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO geht hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (VwGH 25.02.2003, 97/14/0164; Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 11d).

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 Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097).

Die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer stellt daher in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146). Die auf ausbezahlte Löhne entfallenden Lohnsteuerbeträge sind unabhängig von einer Gleichbehandlung der anderen Gläubiger stets zu entrichten; die Nichtabfuhr der Lohnsteuer, die auf den ausbezahlten Arbeitslohn entfällt, kann nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel nicht ausgereicht haben.

Eine Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuer besteht nur dann nicht, wenn wegen fehlender Mittel überhaupt keine Löhne mehr zur Auszahlung gelangt sind. Für auf ausbezahlte Löhne entfallende, jedoch nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer haftet der Vertreter aber stets wegen schuldhafter Verletzung des § 78 Abs. 3 EStG 1988.

Wäre die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der (ohnedies) zur Verfügung stehenden Mittel ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt worden, hätte ein uneinbringlicher Rückstand an Lohnsteuer erst gar nicht entstehen können. Eine Verschuldensentkräftigung ist aus dieser Sicht logisch ausgeschlossen (vgl. Stoll, BAO, 129).

Zahlungsschwierigkeiten, die die Gesellschaft nicht gehindert haben, Lohn zu zahlen, dürfen sie auch nicht hindern, die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Stehen daher nur mehr beschränkte Mittel zur Verfügung, ist vor Durchführung der Lohnzahlung sicherzustellen, dass die auf die Löhne entfallende Lohnsteuer auch entrichtet werden kann. Ist dies nicht der Fall, muss die Lohnzahlung so weit reduziert werden, dass mit den vorhandenen Mitteln auch noch die auf diese eingeschränkte Lohnzahlung entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden kann.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (VwGH 19.06.2002, 2002/15/0018).

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft in Anspruch genommen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht.

Im Haftungsverfahren ist zwar die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen, doch hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass der Haftungsschuldner Gründe aufzeigen kann, aus denen ihm ein Verschulden an der nicht zeitgerechten Entrichtung der im Rahmen einer Außenprüfung nachgeforderten Abgaben

nicht anzulasten sei (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080; VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). Liegt ein solches Verschulden nicht vor, fehlt es an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Haftung im Sinne des § 9 BAO.

Eine Haftung ist daher ausgeschlossen, wenn der Vertreter der Primärschuldnerin die Entrichtung der Abgaben auf Grund eines Rechtsirrtums unterlassen hat und ihm ein solcher Rechtsirrtum ausnahmsweise nicht vorzuwerfen wäre (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278).

Die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders oder einer Buchhaltungskraft mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten vermag den Vertreter nicht von vornherein zu exkulpieren.

Der Vertreter hat nicht nur seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nachzukommen, sondern bei Betrauung betriebsfremder Spezialisten auch im Detail darzulegen, welchen konkreten Sachverhalt er diesen mitteilte und auf Grundlage welcher Informationen diese die entsprechenden Abgaben berechneten (VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

In der Regel entscheiden externe Spezialisten nicht selbständig, sondern erst nach Rücksprache mit der Geschäftsführung über die Verbuchung grundlegender bzw. ihrer Meinung nach rechtlich nicht eindeutiger Geschäftsfälle.

Unkenntnis kann den Vertreter nicht exkulpieren (Ritz, BAO⁶, § 9 Tz 20); im Zweifel obliegt es ihm, sich bei fachkundiger dritter Stelle (zB der steuerlichen Vertretung) über die korrekte steuerliche Behandlung bestimmter Geschäftsfälle zu informieren.

Die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten kann den Geschäftsführer nur dann entschuldigen, wenn dieser im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass er dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte mitgeteilt hat und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Geschäftsführers vorgelegen wären (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246; VwGH 28.6.2012, 2010/16/0264).

Nach § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Die Heranziehung zur Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensentscheidung ist nach § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung

„berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Haftung nicht etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen zulässig (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

Erwägungen

Die Bf war laut Firmenbuch von 02.05.2014 bis 17.03.2016 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin, deren Geschäftszweig der Betrieb einer globalen Sport- und Werbeagentur war.

Nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens am 15.03.2016 wurde der Sanierungsplan, der eine 30%ige Quote für die Insolvenzgläubiger, zahlbar zwischen 15.10.2016 und 01.02.2018, angenommen und das Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 08.07.2016 aufgehoben.

In der Insolvenzdatei wurde als weiterer Inhalt des Sanierungsplans festgehalten, dass für den Fall eines Verzuges mit der Ratenzahlung absolutes Wiederaufleben der noch nicht getilgten Forderungen eintritt, die Forderungen daher mit dem Betrag wiederaufleben, der durch die Zahlungen noch nicht betragsmäßig beglichen wurde.

Nach den Anmerkungen des Finanzamtes vom 08.03.2017 im so genannten "b-Verfahren" wurde nur die erste Quote entrichtet; die zweite Quote wurde dagegen nach Mahnung bis zur Nachfrist nicht bezahlt.

Mit Beschluss des LG G vom 09.06.2017 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Über Antrag des Masseverwalters wurde festgestellt, dass das bereits geschlossene Unternehmen der Schuldnerin geschlossen bleibe.

Da die Primärschuldnerin ihren Betrieb bereits eingestellt hat, war von der Uneinbringlichkeit der Haftungsschulden auszugehen.

Im Wesentlichen bestritt die Bf nicht nur die Rechtmäßigkeit der im Zuge der GPLA errechneten Nachforderungen an Lohnsteuer 2014 und 2015, sondern auch das ihr zur Last gelegte Verschulden.

Wie oben erläutert, stellt die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten dar.

Werden Löhne ausbezahlt, kann die Nichtabfuhr der Lohnsteuer nicht mit dem Hinweis auf das Fehlen ausreichender Mittel gerechtfertigt werden.

Die Verletzung der Einbehaltungspflicht nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 führte zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer 06/2015 und 10/2015, die während der Geschäftsführung der Bf fällig war. Hätte die Bf die Lohnsteuer bei Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinne des § 78 Abs. 3 BAO entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten. Diese Pflichtverletzung war auch kausal für die Uneinbringlichkeit.

Ein auf dem persönlichen Abgabenkonto der Bf bestehendes Guthaben von 551,00 € wurde am 07.08.2017 zur teilweisen Entrichtung der Lohnsteuer 06/2015 verwendet, sodass diese nur noch mit einem Betrag von 328,12 € offen ist.

In diesem Zusammenhang war darauf hinzuweisen, dass Zahlungen des Haftungsschuldners zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag vermindern, aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändern (VwGH 27.01.2000, 97/15/0191).

Der Bf wurden gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid Kopien der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2014 und 2015 sowie der Bericht vom 04.05.2016 über die Prüfung der Lohnsteuer von 01.01.2013 bis 15.03.2016 übermittelt. In der Rechtsmittelbelehrung des Haftungsbescheides wurde sie ua. darauf hingewiesen, dass sie innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerde erheben könne. Von dieser Möglichkeit machte sie aber keinen Gebrauch.

Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte war im vorliegenden Haftungsverfahren daher von der Richtigkeit der Prüferfeststellungen und der diesen folgenden haftungsgegenständlichen Abgabenvorschreibungen auszugehen.

Die Bf gab zum Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 22.05.2018 keine Stellungnahme ab, weshalb auch nicht festgestellt werden konnte, dass sie an den Lohnsteuernachforderungen 2014 und 2015 laut GPLA kein Verschulden traf.

Es wäre Sache der Bf gewesen, ihr Vorbringen durch den steuerlichen Vertreter bestätigen zu lassen oder durch andere geeignete Unterlagen zu untermauern.

Zu Gunsten der Bf war jedoch zu berücksichtigen, dass sie erst seit 02.05.2014 Geschäftsführerin der Primärschuldnerin war. Ihr war daher erst ab dem Lohnzahlungszeitraum 04/2014 (Fälligkeit der Lohnsteuer am 15.05.2014) ein Verschulden an den dargestellten Fehlbuchungen vorwerfbar.

Aus dem Prüfbericht war nicht ersichtlich, welchen Lohnzahlungszeiträumen des Jahres 2014 welche Lohnsteuernachforderung zuzuordnen war. In Anlehnung an das abgeführte Finanzstrafverfahren erfolgte eine gleichmäßige Aufteilung der vorgeschriebenen Nachforderung von 1.673,79 € auf die einzelnen Monate des Jahres 2014, weshalb ein Betrag von 418,45 € (= Lohnsteuer 01 bis 03/2014) aus dem Haftungsbetrag

auszuscheiden, die Haftung für Lohnsteuer 2014 auf einen Betrag von 1.255,34 € (bzw. auf einen Gesamtbetrag von 11.553,41 €) einzuschränken und der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben war.

Die Ermessensübung des Finanzamtes stellte sich im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin und den Besicherungszweck der Haftungsbestimmungen als gesetzeskonform dar.

Im vorliegenden Fall gab die Abgabenbehörde bei Ausübung des Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse der Bf, nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug.

Auf Grund des Alters der Bf (Jahrgang 1974) konnte nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch bei ihr zur Gänze uneinbringlich sein werden.

Ein Teil der Haftungsschuld konnte bereits durch die Verwendung eines Guthabens auf dem persönlichen Abgabenkonto der Bf abgedeckt werden.

Im Übrigen erhob die Bf keine Einwendungen gegen die Ermessensübung.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis stützt sich auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 5. Juli 2018