

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache ***KG, Adr., St.Nr.: ***/****, vertreten durch Frau ***, Adr1, über die Beschwerden

1.) vom 9. Dezember 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11. November 2013 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2012

2.) vom 2. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 2. Juni 2014 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2011

zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ mit 11. November 2013 datierte Bescheide betreffend die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988, betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 und 2012 und in weiterer Folge einen mit 2. Juni 2014 datierten Bescheid betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2011 an die ***KG (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf.). Den Bescheiden lagen die im Zuge einer GPLA-Prüfung getroffenen Feststellungen zu Grunde.

Dagegen wurden mit Schriftsätzen vom 9. Dezember 2013 und 2. Juli 2014 fristgerecht Bescheidbeschwerden eingebracht, welche das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27. Jänner 2014 und 17. Juli 2014 als unbegründet abwies.

Mit der rechtzeitigen Einbringung der Vorlageanträge vom 4. Februar 2014 und 5. August 2014 gelten die Bescheidbeschwerden wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom xx.xx.xxxx, **/**, wurde über das Vermögen der ***KG der Konkurs eröffnet und MV, Rechtsanwalt inAdr2, zum Insolvenzverwalter bestellt.

Nach Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung erfolgte am xx.xx.xx die amtswegige Löschung der Kommanditgesellschaft im Firmenbuch.

Als unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist im Firmenbuch Frau ***, Adr1, eingetragen. Laut Abfrage beim Zentralen Melderegister hat sich die genannte Person von ihrem bisherigen Hauptwohnsitz mit x.xx.xx ohne Angabe einer neuen Adresse abgemeldet. Weder die Amtspartei noch das Wohnsitzfinanzamt verfügen über konkrete Hinweise zu ihrem derzeitigen Aufenthalt.

Die Amtspartei teilte in der Folge mit, dass bei der vorliegenden Sachlage (Firma nach Konkurs gelöscht, Aufenthalt der Komplementärin unbekannt, mutmaßlich zurück in Bosnien und Herzegowina) aus ihrer Sicht nichts dagegen spricht, die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer in Anwendung der in § 20 BAO genannten Ermessenskriterien aufzuheben und hinsichtlich der übrigen Lohnabgaben (DB, DZ) § 206 Abs. 1 lit. b BAO anzuwenden, sofern dadurch das eingeleitete Finanzstrafverfahren nicht betroffen ist.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

a) Lohnsteuer

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

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

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

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

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

Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen (Ritz, BAO⁵, § 224 Tz 6)

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

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO⁵, § 20 Tz 7, und die dort angeführte Judikatur). Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, aaO). Bei der Ermessensübung ist zudem das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten. Letzteres spricht klar gegen die Erlassung von Haftungsbescheiden bei Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Haftungspflichtigen (vgl. Ritz, aaO, Tz 9).

Das Bundesfinanzgericht hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen z.B. bei Beschwerden gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO), wo die Sachlage, die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bestand, maßgebend ist (VwGH 9.12.1974, 746/73, Slg 8721A, verstärkter Senat; 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; 25.2.2003, 2002/14/0112; weitere Ausnahmen bei Ritz, aaO, Tz 32 ff). Die Haftung gemäß § 82 EStG 1988 zählt nicht zu diesen Ausnahmen, in diesen Verfahren ist daher die Sachlage im Zeitpunkt der Rechtsmittelentscheidung maßgebend.

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

Zur Begründung wird im angesprochenen Erkenntnis wird u.a. Folgendes ausgeführt:

„Im vorliegenden Fall von (potentiell) mehreren Haftungspflichtigen widerspricht es jeglicher Verfahrensökonomie, zuerst einen vermögenslosen und illiquiden Haftenden (die Beschwerdeführerin, welche unbestritten vermögenslos und illiquide ist) bescheidmäßig zur Haftung heranzuziehen und dann (möglicherweise) auf Basis dieses Bescheides einen Haftungsbescheid gegenüber einem weiteren (liquiden) Haftenden (zB. dem Geschäftsführer nach § 9 BAO) zu erlassen. Dies umso mehr, als es bei einer derartigen Vorgangsweise im Extremfall denkbar wäre, dass das erstgenannte Verfahren zu einem Rechtsmittel- bzw. Beschwerde- oder Revisionsverfahren bis hin zum Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof führt und nach dessen Abschluss der andere Haftende wiederum gegen den Bescheid Beschwerde erheben könnte (§ 248 BAO). Hier spricht

die Verfahrensökonomie und das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung ganz klar gegen eine Haftungsinanspruchnahme ohne Erfolgsaussichten.

...

Zum Gesichtspunkt der Billigkeit ist anzumerken, dass die berechtigten Interessen der Beschwerdeführerin durch eine (ermessensbedingte) Nichtvorschreibung einer Abgabe nicht verletzt sein können. Aber auch die Interessen (potentiell) weiterer Haftungspflichtiger, sofern deren Interessen im vorliegenden Fall überhaupt eine Rolle zu spielen haben, sind dadurch nicht verletzt. In Fällen, in welchen die Haftung in Anspruch genommen wird, aber kein Bescheid über den Abgabensanspruch (Abgaben- oder Haftungsbescheid) erlassen wurde, kann nämlich in der Bescheidbeschwerde gegen den (eigenen) Haftungsbescheid die Höhe des Abgabenspruches angefochten werden. In diesem Kontext wäre die Frage, ob ein Abgabenspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren zu beantworten, weil kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0309, mwN). Insofern wäre sodann an Stelle von zwei Rechtsmittelverfahren (Beschwerde gegen die Haftungsinanspruchnahme und gesonderte Beschwerde gem. § 248 BAO gegen den „Grundlagenbescheid“) nur ein Verfahren zu führen. Daraus folgt für das Bundesfinanzgericht zwingend, dass die Erlassung eines Abgabenbescheides gegen den Eigenschuldner bzw. Haftungsbescheides gegenüber einem (primär) Haftenden nur dann zweckmäßig ist, wenn bei diesen Personen der Abgabenspruch zumindest zu einem Teil einbringlich ist. Besteht nämlich keine Einbringlichkeit, dürfte anzunehmen sein, dass sich - im Regelfall - das Engagement zur Einbringung einer Beschwerde gegen einen unrichtigen Abgaben- oder Haftungsbescheid nicht zuletzt aus Kostengründen in engen Grenzen bewegt und wäre ein weiterer Haftungspflichtiger gezwungen, seine Rechte unter größerem Aufwand, weil in zwei unterschiedlichen Verfahren, geltend zu machen. Unter diesen Gesichtspunkten stellt sich die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin auf Grund des dem Finanzamt unterlaufenen Ermessensfehlers als rechtswidrig dar und war der gegenständliche Lohnsteuerhaftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.“

Da die zitierten Ausführungen nach der sich nunmehr darstellenden Sachlage inhaltlich auch auf den vorliegenden Beschwerdefall zutreffen und insbesondere die im Rahmen der Ermessensübung auch vom Bundesfinanzgericht zu beachtenden Grundsätze der Verfahrensökonomie, der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gegen eine Haftungsinanspruchnahme ohne Erfolgsaussichten sprechen, waren die angefochtenen Haftungsbescheide (Lohnsteuer 2011 und 2012) aufzuheben.

b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

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

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

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

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO).

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

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

Als Folge der nach § 20 BAO bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit wird gegen eine Festsetzung sprechen, wenn die Nachforderung uneinbringlich ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 30) und die abgabepflichtige Person (hier eine Kommanditgesellschaft) nach der sich nunmehr darstellenden Sachlage im Firmenbuch bereits gelöscht ist.

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

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

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

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

Im vorliegenden Fall ist das Vermögen der Beschwerdeführerin im Zuge des Insolvenzverfahrens verteilt, das Insolvenzverfahren rechtskräftig beendet und in der Folge die Kommanditgesellschaft im Firmenbuch gelöscht worden.

Auch die Abgabenbehörde teilte dem Bundesfinanzgericht mit, dass bei der vorliegenden Sachlage aus ihrer Sicht nichts dagegen spricht, § 206 Abs. 1 lit. b BAO anzuwenden

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

Revisionszulassung:

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist im Rahmen seiner Ermessensentscheidung nicht über die von der Judikatur herausgearbeiteten Grenzen der Ermessensübung hinausgegangen.

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

Linz, am 24. Mai 2016