

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde des X, vertreten durch Dr. Erwin Bajc, Dr. Peter Zach, Dr. Reinhard Teubl, Dr. Harald Terler, Rechtsanwälte in 8600 Bruck an der Mur, Mittergasse 28, vom 10.07.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 09.06.2017 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 9 BAO zur Haftung für Abgaben der X-GmbH+CoKG wie folgt herangezogen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag in €
L	01/2014	182,70
L	02/2014	19,04
L	03/2014	149,17
NoVA	09/2014	1.173,22
U	09/2014	2.293,69

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der X-GmbH (in der Folge GmbH). Die GmbH war Komplementärin der X-GmbH+CoKG (in der Folge KG).

Mit Beschlüssen des Gerichtes vom ****2014 wurden über die KG und die GmbH Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschlüssen des Gerichtes vom ****2015 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert, wodurch die Gesellschaften infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst waren. Mit Beschluss des Gerichtes vom ****2015 wurde der Konkurs der GmbH nach Schlussverteilung aufgehoben. Am ****2015 wurde die amtswegige Löschung der GmbH ins Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Gerichtes vom ****2016 wurde auch

der Konkurs der KG nach Schlussverteilung aufgehoben. Am ****2016 wurde auch die amtswegige Löschung der KG ins Firmenbuch eingetragen.

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 09.06.2017** zog die belangte Behörde den Bechwerdeführer - der dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegten Aktenlage nach ohne Vorhalteverfahren - gemäß § 9 BAO zur Haftung für die aushaftenden Abgabenschulden der KG im Gesamtbetrag von 37.947,83 € wie folgt heran:

Abgabe	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
L	01/2014		182,70
L	02/2014		19,04
L	03/2014		149,17
L	04/2014		118,84
L	05/2014		174,45
L	06/2014		38,58
L	07/2014		40,68
L	08/2014		46,91
DB	01/2014		28,61
DB	02/2014		2,55
DB	03/2014		22,45
DB	04/2014		17,88
DB	05/2014		27,07
DB	06/2014		5,81
DB	07/2014		8,08
DB	08/2014		14,43
DZ	01/2014		2,48
DZ	02/2014		0,26
DZ	03/2014		1,94
DZ	04/2014		1,45
DZ	05/2014		2,35
DZ	06/2014		0,50
DZ	07/2014		0,70
DZ	08/2014		1,25

NoVA	09/2014		12.534,44
U	09/2014		24.505,23

Zur Begründung führte die belangte Behörde jenseits der wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, die oben angeführten Abgaben seien an den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden. Die schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH sei somit gegeben. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten als Vertreter der GmbH dar. Es habe keine Gläubigergleichbehandlung vorgelegt werden können. Der Haftungsbetrag sei um die Quote von zuerst 1,69105% und mit der Nachtragsverteilung in Höhe von 1,370953% gekürzt.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter mit Schreiben vom 10.07.2017 die Beschwerde und beantragt die Bescheidaufhebung. Zur Begründung ist dem Schreiben zu entnehmen:

"Der Haftungsbescheid gliedert sich im Wesentlichen in zwei Bereiche. Einerseits in Zahlungen, welche im Rahmen der Abfuhr der Lohnsteuer, DB und DZ zu entrichten sind und andererseits in den Zeitraum September 2014, wo die Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer nicht entrichtet wurde.

Im Zeitraum Jänner 2014 bis September 2014 wurden die Lohnabgaben vollständig beglichen. Ein Rückstand auf dem Finanzamtskonto bestand für diese Abgaben nicht.

Offenbar kam es aufgrund der Insolvenz der [KG] durch die GPLA zu einer Nachverrechnung von Lohnabgaben, wobei diese betragsmäßig gering ausfielen.

Eine absichtliche Hinterziehung dieser Beträge wurde durch [Beschwerdeführer] nicht herbeigeführt. Die Lohnabgaben wurden lt. Lohnverrechnung bezahlt. Die Lohnverrechnung erfolgte extern über den seinerzeitigen Steuerberater.

Die nunmehr vorgeschriebenen Lohnabgaben für den Zeitraum 01-08/2014 stammen aus der GPLA. Diese wurde erst nach Insolvenzeröffnung durchgeführt, sodass der Beschuldigte hier überhaupt keine Zahlungen mehr leisten können. Eine Haftung dafür gibt es jedenfalls nicht.

Zum Fälligkeitszeitpunkt der Normverbrauchsabgabe und der Umsatzsteuer 09/2014, am 17.11.2014, befand sich das schuldnerische Unternehmen bereits in finanzieller Notlage. Das Insolvenzverfahren wurde bereits vorbereitet. Im November 2014 wurden nur mehr Zug-um-Zug-Zahlungen geleistet bzw. Einzüge durch die Bank durchgeführt.

Sämtliche Zahlungen wurden nur mehr in Rücksprache mit dem seinerzeitigen Rechtsvertreter, welcher das Insolvenzverfahren vorbereitet hat, geleistet. So wurde dem Beschuldigten auch mitgeteilt, dass diese beiden Zahlungen an das Finanzamt nicht mehr zu tätigen seien.

Im November 2014 wurden die Löhne nur mehr zum Teil ausbezahlt. Im Dezember 2014 wurden keine Zahlungen mehr (mit Ausnahme von Zug-um-Zug-Zahlungen) geleistet. Die

Verschiebung der Neuverbindlichkeiten und Zahlungen ergibt sich aufgrund der Fälligkeiten, sodass die geleisteten Kreditorenzahlungen lediglich die Zug-um-Zug geleisteten Zahlungen darstellen."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19.06.2018** schränkte die belangte Behörde die Haftung für die Normverbrauchsabgabe 09/2014 und die Umsatzsteuer 09/2014 ein, im Übrigen jedoch wies sie die Beschwerde als unbegründet ab. Der Bescheidbegründung ist zu entnehmen:

"In der Beschwerde wird die Haftung der Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Jänner bis August 2014), sowie die Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer 09/2014 bekämpft.

Im Rahmen der Beschwerde ergibt sich aus den vorgelegten Berechnungen und Unterlagen eine Schlechterstellung der Abgabenbehörde als Gläubiger um 9,36%. Die Haftungssummen für die Normverbrauchsabgabe und die Umsatzsteuer für den Monat 09/2014 werden daher im Rahmen der BVE spruchgemäß auf 9,36% gekürzt und der Beschwerde in dieser Höhe teilweise stattgegeben.

Bei Abzugsteuern (zB Lohnsteuer) haftet der zum Auszahlungszeitpunkt verantwortliche Geschäftsführer stets in voller Höhe, und zwar auch dann, wenn liquide Mittel zur Abfuhr dieser Abgaben gefehlt haben (Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz). Jede vom Geschäftsführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne stellt eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten dar, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer ausreichen.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs 1 BAO), unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO normiert, dass der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht (VwGH 20.2.1996, 94/13/0088).

Im gegenständlichen Fall ist es somit irrelevant, dass sich die, wie es in der Beschwerde formuliert wird, der Haftung zu Grunde gelegten Beträge erst aus einer nachträglichen Prüfung ergeben haben. Der Abgabenanspruch, und daran knüpft die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme, ist bereits zu einem früheren Zeitpunkt entstanden.

Auch die ins Treffen gefuhrte Argumentation, die Primärschuldnerin bzw deren Vertreter habe sich eines Steuerberaters zur Erbringung der Lohnverrechnung bedient, wodurch ein Verschulden des Bf ausgeschlossen sei, kann der Beschwerde aus Sicht der Abgabenbehörde nicht zum Erfolg verhelfen. Bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurden nämlich Abfuhrdifferenzen festgestellt. Daraus ergibt sich, dass die einbehaltenen Beträge nicht zur Gänze abgeführt wurden. Es handelt sich somit nicht um eine Verfehlung bei der Einbehaltung der lohnabhängigen Abgaben an die Abgabenbehörde, sondern um eine Verfehlung bei der korrekten Meldung/Entrichtung

der Beträge. Somit kann von der Abgabenbehörde auch von einem Verschulden an der Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der Abgaben des Bf ausgegangen werden.

Selbst wenn dies eine Verfehlung der steuerlichen Vertretung gewesen sein sollte, hätte dem Vertreter diese Verspätung im Rahmen seiner Überwachungspflichten auffallen müssen. Auch ein Steuerberater, der mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betraut wurde, ist bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass dem Abgabepflichtigen Steuerrückstände oder Verfehlungen nicht verborgen bleiben (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159).

Ganz allgemein sei in diesem Zusammenhang auch noch erwähnt, dass die Beauftragung eines Wirtschaftstreuhänders mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten, den Geschäftsführer nicht von der Informations- und Überwachungspflicht entbindet (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051)."

Mit **Schreiben vom 22.06.2018** beantragte der Beschwerdeführer durch seinen rechtsanwaltlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde vorgebracht:

"Mit Beschwerde vom 10.07.2017 hat der [Beschwerdeführer] den Haftungsbescheid des Finanzamt Oststeiermark vom 09.06.2017 angefochten. Teilweise wurde dem Begehrung statt gegeben. Hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe und der Umsatzsteuer hat das Finanzamt Oststeiermark die Haftungssummen gekürzt.

Die Haftung der Lohnsteuer, der Dienstgeberbeiträge und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag blieben unverändert aufrecht. In diesem Umfang wird die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Das Finanzamt Oststeiermark geht in seiner Entscheidung davon aus, dass die Lohnabgaben für 01-08/2014 durch eine Prüfung zustande kamen, weil es sich dabei um Abfuhrdifferenzen handelte. Ein haftungsbegründendes Verschulden in einem Fall, in welchem erst nach dem Fälligkeitstag einer Selbstberechnungsabgabe anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung Fehlberechnungen hervorgekommen sind, kann dann vorliegen, wenn dem Vertreter ein Verschulden an der Fehlberechnung anzulasten ist.

Dem Geschäftsführer der [KG] ist jedoch kein Verschulden an der Fehlberechnung anzulasten. Sämtliche Lohnverrechnungsarbeiten wurden über den Steuerberater durchgeführt, sodass [Beschwerdeführer] in diesem Vorgang nicht involviert war. Weder bewusst noch fahrlässig wurde hier eine Verkürzung der Abgaben vorgenommen. [Beschwerdeführer] konnte darauf vertrauen, dass die von ihm beauftragte Steuerberatungskanzlei die Lohnabgaben ordnungsgemäß berechnet. Auf Grund der vorgenommen Berechnung wurden diese abgeführt.

Erst im Rahmen einer Prüfung wurden Abfuhrdifferenzen festgestellt."

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 27.06.2018 zur Entscheidung vor. Dem **Vorlagebericht** ist folgende Stellungnahme der belangten Behörde zu entnehmen:

"Zur Argumentation, die Abgabenbehörde habe nicht darauf Bedacht genommen, dass sich die der Haftung zugrunde gelegten Beträge betreffend Lohnsteuer erst im Nachhinein im Zuge einer Außenprüfung ergeben haben, sei Folgendes erwidert:

Eine der Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme iSd § 9 BAO des Vertreters gemäß § 80 BAO ist, dass eine Abgabenforderung gegen den Primärschuldner besteht.

Eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht unter anderem wenn der Abgabenanspruch entstanden ist und die Abgabe nicht entrichtet wurde.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs 1 BAO), unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO normiert, dass der Abgabenanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht (VwGH 20.2.1996, 94/13/0088).

Im gegenständlichen Fall ist es somit irrelevant, dass sich die der Haftung zu Grunde gelegten Lohnabgaben erst aus einer nachträglichen Prüfung ergeben haben. Der Abgabenanspruch, und daran knüpft die Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme, ist bereits zu einem früheren Zeitpunkt entstanden.

Auch die ins Treffen geführte Argumentation, die Primärschuldnerin bzw deren Vertreter habe sich einer Steuerberatungskanzlei zur Erbringung der Lohnverrechnung bedient, wodurch ein Verschulden des Bf ausgeschlossen sei, kann der Beschwerde aus Sicht der Abgabenbehörde nicht zum Erfolg verhelfen. Bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurden nämlich lediglich sogenannte Abfuhrdifferenzen festgestellt. Daraus ergibt sich, dass die einbehaltenen Beträge nicht zur Gänze abgeführt/gemeldet wurden. Es handelt sich somit nicht um eine Verfehlung bei der Einbehaltung der lohnabhängigen Abgaben, sondern um eine Verfehlung bei der korrekten Meldung/Entrichtung der Beträge. Wie dem Vorlageantrag zu entnehmen ist, wurde die Entrichtung vom Unternehmen und nicht vom steuerlichen Vertreter durchgeführt: 'Aufgrund der vorgenommenen Berechnungen wurden diese abgeführt.' Gemäß den Feststellungen der Außenprüfung war dies augenscheinlich nicht der Fall. Somit kann von der Abgabenbehörde auch von einem Verschulden an der Pflichtverletzung der Nichtentrichtung der Abgaben des Bf ausgegangen werden. Doch selbst wenn die Berechnung eine Verfehlung der steuerlichen Vertretung gewesen sein sollte, hätte dem Vertreter diese Verspätung im Rahmen seiner Überwachungspflichten auffallen müssen. Auch ein Steuerberater der mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betraut wurde, ist bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass dem Abgabepflichtigen Steuerrückstände oder Verfehlungen nicht verborgen bleiben (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159). Ganz allgemein sei in diesem Zusammenhang auch noch erwähnt, dass die Beauftragung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten, den Geschäftsführer nicht von der Informations- und Überwachungspflicht entbindet (VwGH 16.12.1999, 97/15/0051)."

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

"Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können."

Zur Umsatzsteuer 09/2014 und zur Normverbrauchsabgabe 09/2014:

Von Seiten des Beschwerdeführers wurde dazu in der Beschwerde im Wesentlichen eingewandt, dass sich die Gesellschaft zum Fälligkeitszeitpunkt dieser beiden Abgaben bereits in finanzieller Notlage befunden habe und nur mehr Zug um Zug-Zahlungen durchgeführt bzw. Einzüge durch die Bank durchgeführt worden seien (siehe Seite 3 des Beschwerbeschreibens).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (vgl. VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug um Zuge-Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Der Vertreter benachteiligt andrängende Gläubiger, darunter auch den Bund als Abgabengläubiger insofern, als er mit den Zahlungseingängen am Kontokorrentkonto die Forderung der Hausbank zu Lasten anderer Forderungen zur Gänze befriedigt hat (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0050).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers nicht rechtswidrig.

Der Vertreter erfährt nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabenbetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224).

Die belangte Behörde ist im Hinblick auf die von Seiten des Beschwerdeführers vorgelegte Berechnung von einer Schlechterstellung der Abgabenbehörde im Vergleich zu anderen Gläubigern von 9,36% ausgegangen ist und die Haftungsbeträge entsprechend gekürzt.

Der Beschwerdeführer hat dagegen im Vorlageantrag keine Einwendungen erhoben.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Normverbrauchsabgabe für 09/2014 und hinsichtlich Umsatzsteuer für 09/2014 gemäß der Beschwerdevorentscheidung abzuändern und der Beschwerdeführer für diese beiden Abgaben wie im Spruch dieses Erkenntnisses ersichtlich zur Haftung heranzuziehen.

Zu den lohnabhängigen Abgaben:

Nach den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde waren lediglich die Lohnsteuern 01/2014, 02/2014 und 03/2014 als "tatsächliche Abfuhrdifferenzen" zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer war daher nur für diese Abgaben wie im Spruch dieses Erkenntnisses ersichtlich zur Haftung heranzuziehen.

Die Heranziehung zur Haftung war zweckmäßig, dagegen sprechende Billigkeitsgründe waren nicht zu erkennen.

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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 25. Oktober 2018