

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, vertreten durch V\*\*\*\*\*, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Jänner 2015, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum Jänner bis Juni 2013

zu Recht erkannt:

I.

Der angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II.

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

## Entscheidungsgründe

### 1) allgemeine Daten und Verfahrensgang:

Mit Beschluss vom 26. September 2013 wurde über das Vermögen der B\*\*\*\*\* das Konkursverfahren eröffnet. Nach Durchführung des Verfahrens wurde der Konkurs mit Beschluss vom 19. Dezember 2014 nach der Schlussverteilung aufgehoben.

Am 22. Jänner 2015 wurde vom Finanzamt ein Bescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner bis Juni 2013 erlassen. Begründet wurde dieser Bescheid damit, dass die Inanspruchnahme der Haftung und die Festsetzung erforderlich wäre, weil die Lohnsteuer bzw der Dienstgeberbeitrag bzw der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den angeführten Zeitraum nicht in voller Höhe entrichtet worden sei und wäre die Festsetzung gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO auf Grundlage des Betriebsjahreslohnkontos 2013 erfolgt. Die Ermessensentscheidung begründete das Finanzamt mit dem „*Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)*“, welchem der Vorrang vor dem

*„Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Beibehaltung der bisherigen Selbstberechnung)“ einzuräumen sei.*

Gegen diesen Sammelbescheid wurde am 4. Feber 2015 fristgerecht Beschwerde erhoben. Ausgeführt wurde, dass eine persönliche Haftung eines Organs einer Kapitalgesellschaft nur dann bestehen würde, wenn diesem wenigstens eine fahrlässige Verletzung seiner Sorgfaltspflicht im Rahmen seiner Tätigkeit anzulasten sei. Bereits im März 2014 habe der Masseverwalter bestätigt, er habe keinerlei Hinweise auf ein Fehlverhalten der Geschäftsführung gefunden. Zum selben Schluss sei auch die Staatsanwaltschaft gekommen. Das Insolvenzverfahren sei nach vollständiger Verteilung der Masse rechtskräftig abgeschlossen. „*Die Maßnahme, nach Abschluss des Insolvenzverfahrens uneinbringliche Forderungen durch persönliche Inanspruchnahme von unbescholtene Bürgern der Staatskasse doch noch zuzuführen*“, sei „*ein untauglicher Versuch und gesetzeswidrig*“. Es werde die Rücknahme des Steuerbescheides beantragt.

Das Finanzamt verfasste am Tag des Einlangens der Beschwerde einen Mängelbehebungsauftrag und forderte den Einschreiter binnen genannter Frist auf, eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung nachzureichen. Beigelegt wurden „*die übermittelten Lohnzetteldaten zur Kontrolle und Abgleich*“.

Auf diesen Mängelbehebungsauftrag reagierte der Einschreiter mit Schreiben vom 19. Feber 2015.

Am 24. Feber 2015 erging eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Es wäre „*amtsmäßig eine Festsetzung L, DB und DZ für den Zeitraum 1-6/2013 auf Grundlage der übermittelten Jahreslohnzettel unter Berücksichtigung des Betriebssummenblattes gemacht*“ worden. „*Im Zuge eines Mängelbehebungsauftrages*“ wäre „*auch eine Liste mit den übermittelten Lohnzetteldaten zur Kontrolle beigelegt*“ worden. „*In Anbetracht, dass die Daten vor der Festsetzung geprüft*“ worden seien „*und Gegenteiliges nicht nachweisbar*“ sei, wäre „*von einer korrekten Festsetzung auszugehen*“.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt sei auf die umfangreiche Erörterung der Sach- und Rechtslage, insbesondere auf die Tatsache der ungerechtfertigten Steuermithaftung und der Unterlagenbeschlagnahme durch die Staatsanwaltschaft und damit die Unmöglichkeit einer Prüfung, mit keinem Wort eingegangen. Das Vermögen der Firma sei verteilt, die Unternehmung damit vermögenslos und aufgelöst. Der Sinn einer Steuerfestsetzung gegen ein Unternehmen, welches bereits vollständig liquidiert worden sei, erschließe sich daher nicht.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor.

2) Sachverhalt:

Der nachstehende Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus dem Verwaltungsakt, der Insolvenzdatei, dem Firmenbuch und Nachfragen des Bundesfinanzgerichtes beim Finanzamt.

- a) Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH, über die mit Beschluss des zuständigen Gerichtes das Konkursverfahren eröffnet wurde.
- b) Von der Beschwerdeführerin wurden Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Dienstverhältnissen beschäftigt. Vom ausbezahnten Arbeitslohn wurde Lohnsteuer einbehalten.
- c) Das über das Vermögen der Beschwerdeführerin eröffnete Insolvenzverfahren wurde nach Verteilung aufgehoben. Dieser Beschluss erwuchs in Rechtskraft.
- d) Die Beschwerdeführerin ist illiquide und vermögenslos (Auskunft des Finanzamtes vom 30. November 2015).
- e) Die Erlassung des streitgegenständlichen Sammelbescheides erfolgte nach Eintritt der Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses.
- f) Die mit dem streitgegenständlichen Sammelbescheid für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgeschriebenen Abgaben wurden im Insolvenzverfahren nicht angemeldet (Auskunft des Finanzamtes vom 4. Dezember 2015).
- g) Die Höhe der vorgeschriebenen Abgaben wurde vom Finanzamt auf Grund eines Vergleiches zwischen den von der Beschwerdeführerin entrichteten Abgaben und den sich aus den übermittelten Lohnzetteln (§ 84 Abs 1 Z 2 EStG 1988) bzw dem von der für die Lohnverrechnung zuständigen Person nachgereichten Betriebsjahreslohnkonto ersichtlichen Beträgen errechnet.

### 3) Rechtliche Überlegungen:

#### a) Lohnsteuer:

Nach § 79 Abs 3 EStG 1988 hat das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Rückstandes haftbar zu machen (§ 82 EStG 1988).

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

Die nach den genannten Bestimmungen persönliche Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer ist nach § 224 Abs 1 BAO durch die Erlassung von Haftungsbescheiden geltend zu machen. 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, oder VwGH 22.12.2011, 2009/16/0109).

Neben dem Arbeitgeber haften 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 eingebbracht werden können (§ 9 BAO).

Aus dem oben Dargestellten ergibt sich bei einer GmbH als Arbeitgeberin zusammengefasst, dass für zwar einbehaltene, aber nicht abgeführt Lohnsteuer einerseits eine (verschuldensunabhängige) Haftung der Arbeitgeberin und andererseits eine (verschuldensabhängige) Haftung bestimmter Vertreter besteht.

Das Finanzamt machte mit dem in Streit stehenden Bescheid die Haftung des Arbeitgebers nach § 79 Abs 3 iVm § 82 EStG 1988 geltend. Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 224 Tz 6). Durch die Erlassung eines Haftungsbescheides wird der Haftende zum Gesamtschuldner.

Die Beschwerdeführerin wendet sich im vorletzten Absatz des Vorlageantrages erkennbar gegen die Ermessensübung des Finanzamtes.

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 berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 7, und die dort angeführte Judikatur). Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 7). 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, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 9).

Das Finanzamt hat die Erlassung des Haftungsbescheides gegenüber der Beschwerdeführerin floskelhaft lediglich hinsichtlich der Billigkeit (Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit) begründet. Die Prüfung der Zweckmäßigkeit als zweites wesentliches Element der Ermessensübung blieb völlig unbeachtet und unargumentiert.

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.

Es kann dem Finanzamt somit nicht gefolgt werden, wenn es in seiner Stellungnahme vom 30. November 2015 sinngemäß die Ansicht vertritt, eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO setze (wohl ausschließlich auf Grund innerorganisatorischer Umstände) voraus, dass vorerst eine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers erfolgt. Sollte eine rechtlich zulässige (Erst-)Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO tatsächlich durch eine mangelhafte Koordination bzw Zusammenarbeit innerhalb des Finanzamtes erschwert sein, bestünde diesbezüglich interner Handlungsbedarf und sind derartige Probleme nicht durch die Durchführung zusätzlicher und völlig aussichtsloser Verfahren zu lösen.

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 Abgabenanspruch (Abgaben- oder Haftungsbescheid) erlassen wurde, kann nämlich in der Bescheidbeschwerde gegen den (eigenen) Haftungsbescheid die Höhe des Abgabenanspruches angefochten werden. In diesem Kontext wäre die Frage, ob ein Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch 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 Ermessensfehler als rechtswidrig dar und war der gegenständliche Lohnsteuerhaftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Nach § 43 Abs 2 FLAG 1967 gelten für den Dienstgebereintrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn sinngemäß. Gemäß § 122 Abs 6 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 BAO).

Nach Abs 2 Z 3 der genannten Bestimmung kann die Festsetzung erfolgen, 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. Gegen eine Festsetzung einer (im Insolvenzverfahren nicht angemeldeten) Forderung spricht jedenfalls, wenn die Nachforderung - wie im vorliegenden Fall - uneinbringlich ist (vgl Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 30) und die keinerlei wirtschaftliche Aktivitäten mehr entfaltende Abgabepflichtige, eine juristische Person, unmittelbar vor deren Auflösung steht.

Zudem sieht § 206 Abs 1 lit b BAO 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 durchgeföhrten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar ist. Durch die Abstandnahme erlischt der Abgabenanspruch (§ 4 BAO) nicht. Die Abstandnahme berührt die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen, nicht (§ 206 Abs 2 BAO).

Im vorliegenden Fall ergibt sich bereits auf Grund der Tatsache, dass das gesamte Vermögen der Beschwerdeführerin im Zuge des Insolvenzverfahrens verteilt und das Insolvenzverfahren rechtskräftig beendet wurde und die Beschwerdeführerin keinerlei wirtschaftliche Aktivitäten, die zu Einnahmen führen könnten, mehr entfaltet, dass die Durchsetzbarkeit der nachträglich mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Abgaben gegenüber der Abgabenschuldnerin nicht mehr möglich ist. In der Beschwerde und im Vorlageantrag wurde mehrfach auf diesen Umstand hingewiesen und auch die durch das Bundesfinanzgericht gestellte Nachfrage beim Finanzamt ergab keine

auf eine Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruches gegenüber der Abgabepflichtigen hindeutenden Umstände.

Die Ausführungen im Erkenntnis VwGH 31.3.2011, 2010/15/0150, stehen einer Maßnahme nach § 206 BAO im vorliegenden Fall nicht (mehr) entgegen, da der Gesetzgeber mit dem FVwGG 2012, BGBl I 2013/14, § 206 Abs 1 lit b BAO um die Wortfolge "gegenüber dem Abgabenschuldner" ergänzt hat.

§ 206 BAO bietet somit im vorliegenden Fall eine weitere Grundlage für die Aufhebung der Festsetzungsbescheide durch das Bundesfinanzgericht.

### **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.

Im vorliegenden Fall wurde durch das Bundesfinanzgericht eine Ermessensentscheidung getroffen und ist dabei über die von Judikatur und Literatur herausgearbeiteten Grenzen der Ermessensübung nicht hinausgegangen. Es war somit keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, zu lösen.

Innsbruck, am 7. Dezember 2015