

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des A , in B , vertreten durch C , in D , vom 12. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 13. Juni 2012 betreffend Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Beschwerdeführer gem. den §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum Juni bis September 2004, welche am 15.7. - 16.8. – 15.9. und 15.10. 2004 fällig wurden, im Ausmaß von jeweils monatlich € 2.149,50, insgesamt somit € 8.598,00 herangezogen wird.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungsbescheid vom 13. Juni 2012 wurde der Beschwerdeführer (Bf) A gem. §§ 9 und 80 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. E GmbH (kurz GmbH) im Ausmaß von € 25.138,84 (bestehend aus U, K, DB DZ, SZ's usw.; € 824,92 - welche einem Anteil von 4,65% entsprechen) und L 12/04 (€ 24.313,92; 100%) herangezogen.

Auf das durchgeführte Vorverfahren (Ersuchen Ergänzung vom 14.9. 2005, Antwortschreiben vom 13.11. 2005) wird verwiesen. Nach Beendigung des Konkursverfahrens betreffend die Primärschuldnerin am 20.12. 2011 (dieses Eröffnet am 23.3. 2005) wurde das Haftungsverfahren mit neuerlichem Ersuchen um Ergänzung betreffend Haftungsinanspruchnahme vom 13.2. 2012, welches mit Schreiben vom 28.3. 2012 beantwortet wurde, fortgesetzt.

In der Begründung des Haftungsbescheides wurde ausgehend von den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass der Bf bis zur Eröffnung des Konkurses Geschäftsführer der GmbH war und die Abgaben bei dieser infolge Auflösung der Gesellschaft nicht eingebracht werden konnten.

Darin wurde auf die geltende Beweislastumkehr ebenso verwiesen, wie auf den Umstand, dass sich die Haftungsinanspruchnahme für Lohnabgaben aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt. Für letztere genannte Abgaben gehe die Verpflichtung eines Vertreters über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus (z.B. VwGH vom 25.02.2003, 97/14/0164).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 12. Juli 2012 das Rechtsmittel der Berufung, dass aufgrund des Übergangs der Rechtssache auf das Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu werten ist.

Darin wurde beantragt der Beschwerde folge zu geben und den bekämpften Haftungsbescheid aufzuheben.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass dem Bf eine schuldhafte Pflichtverletzung, die zur Heranziehung zur Haftung führen könne, im Zusammenhang der zu Grunde liegenden Abgaben nicht vorzuwerfen sei.

Betreffend die Heranziehung zu einer Quote von 4,65 % wurde ausgeführt, dass das Finanzamt besser als andere Gläubiger gestellt wurde. Auf den genauen Inhalt dieser Ausführungen wird verwiesen.

Auch hinsichtlich der Lohnsteuer Dezember 2004, Fälligkeit 15.01. 2005, lägen die Voraussetzungen einer Inanspruchnahme des Geschäftsführers zur persönlichen Haftung nicht vor.

Es handle sich bei dieser Lohnsteuer um die Lohnsteuer aus den Beendigungsansprüchen der Dienstnehmer. Der Bf verweise in diesem Zusammenhang nochmals darauf, dass an die familiären Dienstnehmer mangels verfügbarer Mittel schon seit April 2004 keine Zahlungen mehr geleistet worden wären, sodass bis 10.10. 2004, als dem Datum der Abmeldung, offene Dienstnehmerforderungen der familiären Mitglieder in Höhe von € 78.132,00 bestanden hätten.

Auf diese Forderungen seien auch bis zur Konkurseröffnung keine Zahlungen mehr geleistet worden. Ausbezahlt seien lediglich die Löhne September 2004 für die nicht familiären Mitarbeiter im Gesamtausmaß von € 10.525,00 worden. Dies sei bei Berechnung der ausgezahlten Quote entsprechend berücksichtigt worden.

Im Oktober seien sämtliche Dienstnehmer abgemeldet worden, Zahlungen an die Dienstnehmer seien nicht mehr geleistet worden.

Bezüglich dieser Lohnsteuer Dezember 2004, fällig am 15.01 2005, liege daher keine wie immer geartete Pflichtverletzung durch ihn als Geschäftsführer der GmbH vor, sodass auch diesbezüglich die Voraussetzungen einer Inanspruchnahme zur persönlichen Haftung nicht gegeben seien.

Mangels schuldhafter Pflichtverletzung werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften „Antragsbescheid“ (gemeint wohl Haftungsbescheid) ersatzlos zu beheben.

Dieser Berufung wurde seitens des Finanzamtes mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2012 teilweise Folge gegeben und die Haftung auf den Betrag von € 24.313,92

(Anm. Lohnsteuer) eingeschränkt. Hinsichtlich der quotenmäßig in Höhe von 4,65% ausgesprochenen Haftung wurde statt gegeben.

In der Begründung wurde ausgehend vom Vorbringen des Bf, wonach seit April 2004 keine Zahlungen mehr an familiäre Dienstnehmer geleistet wurden, sodass daraus offenen Dienstnehmerforderungen in Höhe von € 78.132,00 bestanden hätten, neben dem Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 auch auf den Bericht über die Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.3.2005 verwiesen.

Von der errechneten Lohnsteuer für das Jahr 2004 im Betrag von € 57.158,72 (darin enthalten auf Sonderzahlungen entfallende Lohnsteuer im Betrag von € 1.854,65) wurden aufgrund einer Aufstellung des Bf Lohnsteuern für nicht ausbezahlte Löhne im Betrag von € 5.718,81, sowie die von der GmbH abgeführten Lohnsteuern in Höhe von € 27.125,99 abgezogen, sodass sich für ausbezahlte Löhne der Betrag von € 24.313,92 ergäbe.

Hinsichtlich des Zeitraumes entfalle diese Lohnsteuer richtigerweise auf 01-12/2004.

Daraufhin stellte der Bf durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 23. August 2012 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bezüglich der in Haftung gezogenen Lohnsteuerbeträge wurde vorgebracht, dass es sich bei der im Zuge der Steuerprüfung festgestellten Lohnsteuer nicht um Lohnsteuer für ausbezahlte Löhne handle. Der gesamte festgestellte Steuerbetrag entfalle auf nicht ausgezahlte Löhne und auf Beendigungsansprüche der Dienstnehmer. Dementsprechend sei auch die Fälligkeit mit 15. Jänner 2005 eingetreten und somit zu einem Zeitpunkt, als Zahlungen längst eingestellt waren.

Der Antrag auf ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides werde in vollem Umfang aufrecht erhalten.

Mit Vorhalt des nunmehr zuständigen BFG an das Finanzamt Salzburg-Land vom 2. März 2015 wurde diesem beigelegt, dass die Haftung auf Lohnsteuern des Jahres 2004 eingeschränkt wurde.

Weiters wurde das Finanzamt aufgefordert zum Vorbringen des Bf, wonach Löhne an die familiären Mitglieder ab April 2004 nicht mehr ausbezahlt wurden bzw. die Lohnsteuern auf Endigungsansprüche entfallen würden, Stellung zu nehmen. Dazu wurde auch darauf hingewiesen, dass seitens der Primärschuldnerin die Lohnabgaben für 1-5/2004 sowohl gemeldet als auch entrichtet wurden. Auf die Einwendung des Bf, wonach sämtliche Dienstverhältnisse im Oktober 2004 abgemeldet worden seien, wurde ebenfalls hingewiesen.

Das Finanzamt wurde weiters ersucht, zu den im Akt befindlichen IESG-Abfragen (Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH) Stellung zu nehmen, bzw. eine Fälligkeit der Lohnsteuer(n) für 2004 anzugeben.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Finanzamtes mit Schriftsatz vom 2. April 2015 unter Vorlage einer Excel-Tabelle und IESG-Abfragen (Seiten 2-13) beantwortet.

Auf die allgemeinen Ausführungen betreffend Beweislastumkehr, die Berufungsmöglichkeit gem. § 248 BAO, sowie den Umstand, dass das mit dem damaligen Masseverwalter abgeführte Lohnsteuerprüfungsverfahren von diesem nicht beeinsprucht wurde, wird verwiesen.

Aus den IESG-Abfragen ergebe sich für die nicht familiären Dienstnehmer für den Zeitraum Mai bis September 2004 auf nicht abgeführte Lohnsteuer der Betrag von € 8.598,-- (Anm. was nur 4. und nicht 5. Monaten, somit Juni bis September entspräche). Auf die Berechnung und Darstellung in der Excel-Tabelle wird verwiesen. Die Fälligkeiten wurden mit 15.6. bis 15.10. 2004 bekannt gegeben.

Aus der Tatsache, dass seitens des IEF nur für Oktober 2004 Zahlungen an die angeführten Dienstnehmer erfolgten, sei zweifelsfrei von der Auszahlung der Löhne bis einschließlich September 2004 auszugehen.

Hinsichtlich der familiären Dienstnehmer wurde ausgeführt, dass diese zwar beim IEF „nicht ausbezahlte Löhne“ angemeldet haben, vom IEF aber keine Gelder zugestanden worden sind (die abweisenden Bescheide beim IEF sind nicht mehr aushebbar). Die auf diese Arbeitnehmer nach der vorhin angeführten Berechnungsmethode entfallende Lohnsteuer für den Zeitraum Juni bis September 2004 beträgt € 4.098,21 (bis Mai 2004 wurde die Lohnsteuer entrichtet).

Seitens des Bf wurden keine offenen Forderungen beim IEF angemeldet.

Inwieweit für die familiären Arbeitnehmer und den Gf selbst im Zeitraum 2004 Zahlungen erfolgt sind, könne aufgrund der nicht mehr vorliegenden Unterlagen beim IEF nicht mehr festgestellt werden.

Demgegenüber werde jedoch auf die durch den Masseverwalter nach Durchbesprechung in einer Schlussbesprechung unbekämpft gebliebenen Bescheide verwiesen, sodass nach Auffassung des Finanzamtes die vom angefochtenen Haftungsbescheid umfasste Lohnsteuer zu Recht bestehe.

Daraufhin wurde der Bf seitens des BFG mit Schriftsatz vom 6. Mai 2015 über deren Anforderungen und der Antwort des Finanzamtes (samt den entsprechenden Beilagen) zur Wahrung des Parteiengenhörs informiert.

Der Bf wurde darauf hingewiesen, dass die quotenmäßigen Abgaben (4,65%; somit € 824,92) außer Streit stehen.

Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass für die Monate Jänner bis Mai 2004 von einer ordnungsgemäßen Meldung und Entrichtung der Lohnabgaben auszugehen ist. Klargestellt wurde auch, dass die betragsmäßige Konkretisierung für die nichtfamiliären Dienstnehmer nur die Monate Juni bis September (siehe auch die Berechnung des Finanzamtes für lediglich vier Monate) betreffen kann.

Hingewiesen wurde auch darauf, dass Lohnsteuern aufgrund von Abfertigungsansprüchen im Lohnsteuer-Haftungsbescheid vom 18. April 2005 nicht enthalten sind.

Der Bf wurde insbesondere gefragt, ob an ihn selbst im Zeitraum für die Monate Juni bis September oder Oktober 2004 Löhne ausbezahlt wurden.

In der Stellungnahme vom 18. Mai 2015 stellte der Bf klar, dass er sich im fraglichen Zeitraum Juni bis Oktober keine wie immer Namen habende Entgelte ausbezahlt habe. Der Bf verwies diesbezüglich auch darauf, dass eine Anmeldung beim IEF (über Auskunft des Masseverwalters) deshalb unterblieben ist, da diese Ansprüche nicht gesichert gewesen wären.

Unter Punkt 2. wurde ausgeführt, dass es richtig sei, dass an die nichtfamiliären Dienstnehmer die Bezüge im Wesentlichen bis September 2004 ausbezahlt wurden. Mangels Unterlage könne er der Annahme, dass für den Zeitraum Juni bis September 2004 Lohnabgaben in Höhe von € 8.598,-- abzuführen gewesen wären betragsmäßig nichts entgegenhalten.

Der Bf weist darauf hin, dass lt. Excel-Tabelle im Mai 2004 tatsächlich Lohnsteuer auch für nicht ausbezahlte Löhne abgeführt wurde (Lohnsteuer gemeldet und abgeführt € 5.521,92, Lohnsteuer für ausbezahlte Löhne € 2.149,50), sodass hier eine Überzahlung in Höhe von € 3.372,42 vorliege. Diese Überzahlung sei zumindest in Ansehung der Abgabenhaftung des Bf auf die Lohnsteuer der Folgeperioden anzurechnen, sodass allenfalls ein Haftungsbetrag von € 5.225,58 der Höhe nach zu berechnen sei.

Auf die Ausführungen unter Punkt 3. betreffend wirtschaftlicher Schwierigkeiten und Nichtzustandekommen eines Auftrages, wird verwiesen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu, die Haftung auf den Betrag von € 5.225,58 zu beschränken.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Lohnsteuerakt (Lohnsteuerprüfung) ist zu ersehen, dass seitens des Prüfers die für den Zeitraum Jänner bis Mai erfolgten Lohnsteuerzahlungen unverändert übernommen wurden und diesbezüglich keine Änderungen erfolgten.

Dazu ist auch auf die für diesen Zeitraum übereinstimmenden Buchungen auf dem Abgabenkonto der GmbH zu verweisen.

## **Rechtslage und Erwägungen**

§ 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 in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

§ 78 Abs. 1 EStG 1988 erster Satz lautet:

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

§ 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.

Unbestritten blieb, dass der Bw Geschäftsführer der gegenständlichen GmbH gewesen war und dass die nunmehr aushaftenden Abgaben bei dieser nicht eingebracht werden konnten.

Vor dem BFG stand außer Streit, dass der Bf für die quotenmäßig vorgeschriebenen Abgaben nicht zur Haftung herangezogen werden kann (siehe insb. in der BVE), sodass in diesem Punkt (€ 824,92) der Beschwerde stattzugeben war.

Strittig blieb demnach, die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuern des Zeitraumes 1-12/2004 (€ 24.313,92).

Dazu ist zur teilweisen Stattgabe auszuführen, dass es Sache des Finanzamtes ist, die zugrunde liegenden Lohnsteuerbeträge monatlich nach Fälligkeiten entsprechend aufzugliedern, um dem potenziell Haftungspflichtigen entsprechende Verteidigungsmöglichkeiten (Einwendungen) zu ermöglichen. Dies ist erst mit Beantwortung aufgrund des Vorhaltes des BFG vom 2. April 2015 für die nichtfamiliären Dienstnehmer in nachvollziehbarer Weise erfolgt.

Hinsichtlich der familiären Dienstnehmer ist einerseits auf die vom Bf vorgelegte Aufstellung zu verweisen, welche mit den Anmeldungen dieser Dienstnehmer über nicht ausbezahlte Löhne beim IEF übereinstimmt. Warum diese keine Zahlungen vom IEF erhalten haben, ist – wie das Finanzamt selbst einräumt – aufgrund des Zeitablaufs und mangels Einsehbarkeit der diesbezüglichen abweislichen Bescheide - nicht mehr nachvollziehbar. Es ist daher glaubhaft, dass hinsichtlich der familiären Dienstnehmer jedenfalls ab Juni 2004 keine Löhne mehr ausbezahlt wurden, da es nicht vorstellbar ist, dass trotz ausbezahlter Löhne diese Dienstnehmer diese Löhne wiederum als Forderung gegenüber dem IEF geltend machen würden. Gleiches gilt für Lohnzahlungen an den Bf selbst, wobei dieser glaubwürdig angibt, im Zeitraum Juni bis Oktober 2004 keinerlei Zahlungen an sich selbst bezahlt zu haben. Demnach ist auch durchaus glaubwürdig, dass wegen Aussichtslosigkeit – über Auskunft des Masseverwalters – eine Anmeldung dieser Ansprüche beim IEF unterblieben ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht gefolgt werden, wenn es die Haftung für Lohnsteuer zur Gänze als berechtigt ansieht. Wenn sich das Finanzamt auf den zwar rechtskräftigen Lohnsteuer Haftungsbescheid beruft, ist darauf hinzuweisen, dass dieser schon aufgrund

des angegebenen Zeitraumes 1-12/2004 nicht stimmen kann. Zum einen wurden die Lohnabgaben von der GmbH für Jänner bis Mai gemeldet und entrichtet, zum anderen wurden sämtliche Dienstverhältnisse im Oktober beendet.

Es kann auch dahingestellt bleiben, dass seitens des Masseverwalters dieser Bescheid nicht bekämpft wurde, da dies auch aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen – da die vorgeschriebenen Beträge im Konkurs ohnedies nicht entrichtet werden können (letztlich konnten), erfolgt sein kann.

Weiters ist auf die obigen Ausführungen, welche auf durchaus glaubhaften Aussagen und Feststellungen beruhen, zu verweisen.

Zur Abweisung der Beschwerde ist dem Finanzamt zu folgen, wenn es mangels Anmeldung von Forderungen der nicht familiären Dienstnehmer gegenüber dem IEF davon ausging, dass an diese im Zeitraum Juni –September 2004 noch Löhne ausbezahlt wurden. Die vom Finanzamt unter Angabe der Fälligkeiten erfolgte Berechnung ist nachvollziehbar und findet im ursprünglichen Haftungsbescheid jedenfalls Deckung. Dem ist der Bf, welchem im Wege des BFG dazu Parteiengehör eingeräumt wurde, weder dem Grunde noch der Höhe nach entgegengetreten (siehe Stellungnahme vom 18. Mai 2015). Dass an nicht familiäre Dienstnehmer ab Juni bis September 2004 keine Löhne bezahlt wurden wurde im Berufungsverfahren bzw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2012 nicht behauptet. In der handschriftlichen Beilage vom 19. März 2012 geht ausdrücklich hervor, dass im September 2004 noch Löhne an die nicht familiären Dienstnehmer bezahlt wurden.

Wie sich aus den § 78 Abs. 1 und 3 EStG ergibt, hat der Arbeitgeber bereits anlässlich der Lohnzahlung die entsprechende Lohnsteuer einzubehalten. Unter Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ist daher der Bruttolohn zu verstehen.

Siehe dazu auch die ständige - in zahlreichen Erkenntnissen - ergangene Rechtsprechung des VwGH, insbesondere vom 15.12.2004, 2004/13/0146. Darin führt der VwGH aus: Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn die Mittel 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 (sowie Hinweise auf weitere VwGH Erkenntnisse).

Die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuern im Betrag von € 8.598 für den Zeitraum Juni bis September 2004 erfolgte daher zu Recht.

Insofern das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu Ungunsten des Bw getroffen hat, kann ihm nicht entgegengetreten werden, da die Haftungsinanspruchnahme die einzige Möglichkeit darstellt, den Abgabenausfall zu kompensieren.

Der vom Bf vorgenommene Aufrechnung für im Mai 2004 für nichtausbezahlte Löhne vorgenommenen Lohnzahlungen im Betrag von € 3.372,42 kann nicht gefolgt werden.

Da die für die Monate Jänner bis Mai 2004 seitens der GmbH die Lohnabgaben gemeldet und entrichtet wurden, können diese Beträge im Lohnsteuerhaftungsbescheid und somit im gegenständlichen Haftungsbescheid nicht enthalten sein (siehe dazu auch die erfolgte Berechnung im Lohnsteuerakt). Im gegenständlichen Haftungsverfahren kann nur über den haftungsgegenständlichen Nachforderungsbetrag für Lohnsteuer 2004 in Höhe von € 24.313,92 abgesprochen werden. Die von der GmbH selbst gemeldeten und entrichteten Lohnabgaben sind somit nicht Gegenstand dieses Haftungsverfahrens. Deren Richtigkeit kann nur im Abgabungsverfahren – Lohnsteuer überprüft werden.

Eine Aufrechnung des vom Bf eingewandten Betrages ist daher nicht möglich.

Der Beschwerde war daher, wie im Spruch dargestellt, teilweise Folge zu geben.

Die Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt (da durch die ständige Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf Lohnsteuer geklärt), der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 20. August 2015