

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des Bf., Adresse, vertreten durch V, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 18.11.2015, Abgabekontonummer 44, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten in der Gesamthöhe von 5.962,12 Euro geltend gemacht:

Abgabenart	Fälligkeit	Betrag in Euro
Lohnsteuer 10/2012	15.11.2012	1.063,72
Lohnsteuer 11/2012	17.12.2012	3.221,52
Lohnsteuer 12/2012	15.01.2013	1.676,88

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat die im Jahr 1994 errichtete B.GmbH seit dem Jahr 2001 als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 05.11.2013, 2013, wurde das am 18.04.2013 über die B.GmbH eröffnete Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung auf Konkursverfahren geändert und die Gesellschaft aufgelöst. Mit dem Beschluss des

Gerichtes vom 22.06.2015 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung (Verteilungsquote 3,71%) aufgehoben.

Im an den Bf. ergangenen Vorhalt vom 14.10.2015 führte das Finanzamt aus, Abgabebeträge der Gesellschaft in der Höhe von 23.846,99 Euro seien bei der Gesellschaft als uneinbringlich anzusehen. Dem Bf. sei als ihr Vertreter die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der B.GmbH oblegen.

Sofern die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde der Bf. ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In der Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft und die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Im Falle der Nichterbringung der geforderten Nachweise müsse die Abgabenbehörde davon auszugehen, dass der Bf. die ihm obliegende Verpflichtung, die fälligen Abgaben aus den verwalteten Mitteln der Gesellschaft zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall der B.GmbH sei. In diesem Fall hafte der Bf. für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß.

In der Stellungnahme vom 11.11.2015 führte der Bf. durch seinen Vertreter aus, sowohl die Steiermärkische Gebietskrankenkasse als auch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse hätten gegenüber dem Bf. Haftungsansprüche geltend gemacht. Die Steiermärkische Gebietskrankenkasse habe das Verfahren nach dem ASVG eingestellt, weil vom Bf. die Gläubigergleichbehandlung nachgewiesen worden sei.

Ab Jänner 2013 seien alle Zahlungen eingestellt und Zahlungen nur nach Maßgabe der Hausbank erfolgt. Bis Mitte Dezember seien noch Zahlungen von Löhnen und Gehältern erfolgt. Da sich die Lage mit der Hausbank im Jänner zugespitzt habe, sei es im November und Dezember nicht absehbar gewesen, dass sich die Hausbank ohne weitere Zugeständnisse aus der Zusammenarbeit herausgenommen habe.

Ab Jänner 2013 seien vom Geschäftsführer faktisch keine Zahlungen mehr erfolgt. Der Bf. habe daher seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht schuldhaft verletzt und werde der Antrag gestellt, das Verfahren zur Heranziehung der Haftung einzustellen.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 18.11.2015, Abgabekontonummer 44, wurde der Bf. als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der B.GmbH im Ausmaß von 6.280,51 Euro (Lohnsteuer 10/2012 3.492,18 Euro, Lohnsteuer 11/2012 3.345,68 Euro, Lohnsteuer 12/2012 1.741,51 Euro, Lohnsteuer/Guthaben 2012 -2.298,86 Euro) in Anspruch

genommen und aufgefordert, den Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Begründend führte das Finanzamt aus, § 78 EStG 1988 ordne an, dass der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten habe. Für den Fall, dass die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Auszahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichen, sei der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Hinsichtlich der Lohnsteuer gelte eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz.

Im Rahmen einer GPLA-Prüfung am 18.11.2013 sei Lohnsteuer 2012 in der Höhe von 2.298,86 Euro gut geschrieben worden, da auf Grund der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft Löhne nicht mehr ausbezahlt worden seien. Es erfolge daher in diesem Ausmaß eine Einschränkung der haftungsrelevanten Lohnsteuer.

Gegen diesen Haftungsbescheid brachte der Bf. am 22.12.2015 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung.

Aus welchen Gründen eine Haftung des Bf. vorliege, habe die Abgabenbehörde nicht angeführt, weshalb der angefochtene Bescheid unter einem wesentlichen Begründungsmangel leide.

Ein weiterer wesentlicher Begründungsmangel sei darin gelegen, dass die Abgabenbehörde eine Geschäftsführerhaftung geltend mache, obwohl die Abgabebemessung - zum Beispiel Lohnsteuer 1-09/2013, Dienstgeberbeitrag 1-09/2013, Zuschlag 1-09/2013 - in den insolvenzrechtlichen Zeitraum falle.

Der Bf. könne nachweisen, dass er sämtliche Gläubiger der Primärschuldnerin gleichmäßig befriedigt habe. Daher sei von einer Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht auszugehen. Der Bf. habe keine Pflichtverletzung begangen, da die Abgaben im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit mangels vorhandener Geldmittel nicht entrichtet werden konnten.

Der Bf. könne durch seinen Steuerberater die Gebarung für den relevanten Zeitraum darlegen. Dieser habe aus dem Zahlenwerk der Buchhaltung die Schlussfolgerung gezogen, dass ab Jänner 2013 im Wesentlichen alle Zahlungen eingestellt worden bzw. nur noch nach Maßgabe der Hausbank erfolgt seien.

Ab Mitte Dezember seien noch Löhne und Gehälter bezahlt worden, teilweise auch Lieferanten. Ab Jänner 2013 seien vom Bf. faktisch keine Zahlungen mehr veranlasst worden, allfällige Kontobewegungen und Abbuchungen seien außerhalb seiner Einflussnahme gelegen. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der geltend gemachten Abgaben seien überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet worden.

Die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse habe die Haftung für Zahlungsrückstände gegenüber dem Bf. eingestellt. Die Gebietskrankenkasse habe ihre Haftungsprüfung ebenfalls eingestellt. Die belangte Behörde sei über diese Einstellungen informiert worden und sei schon auf Grund der Einheit der Rechtsordnung der Haftungsbescheid massiv rechtswidrig.

Der Bf. beantragte den Entfall einer Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 15.01.2016 dem BFG zur Entscheidung vor.

In der am 31.03.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Bf. ergänzend vor, er bestreite die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben und verweise diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.01.1989, 87/15/0136.

Der Bf. führte aus, die Löhne seien für die Dienstnehmer jeweils zu Monatsende im Nachhinein ausbezahlt wurden. Für Oktober und November 2012 seien die Löhne noch ausbezahlt worden, für Dezember 2012 nicht mehr.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.12.2013 angeführte Gutschrift von Lohnsteuer über 2.298,86 Euro keinen bestimmten Monaten des Jahres 2012 zugeordnet werden könne, weshalb dieser Betrag von der Abgabenbehörde zu Gunsten des Bf. auf die Haftungsbeträge Lohnsteuer 10-12/2012 angerechnet wurde. Die Insolvenzquote sei auf die ältesten Verbindlichkeiten der Gesellschaft verrechnet worden und daher bei den Haftungsbeträgen nicht berücksichtigt.

Der Vertreter des Bf. beantragte, den Betrag von 2.298,86 Euro bei der Lohnsteuer 10/2012 zu berücksichtigen.

Der in der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommene steuerliche Vertreter des Bf., S, gab zu Protokoll, Löhne seien bis 18.12.2012 ausbezahlt worden. Dabei habe es sich um die Novemberlöhne gehandelt. Für Oktober seien über 33.000 Euro an Löhnen, für November nur über 18.000 Euro ausbezahlt worden, weil saisonbedingt Mitarbeiter abgebaut worden seien. Die Lohnsteuer sei von einer Mitarbeiterin des Unternehmens berechnet worden.

Im gegen den Bf. durchgeführten Finanzstrafverfahren (Erkenntnis des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 07.01.2015 betreffend Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) führte S in der Eingabe vom 28.07.2014 zur Höhe der strafbestimmenden Wertbeträge hinsichtlich Lohnsteuer 10-12/2012 aus:

"Aus den mir vorliegenden Buchhaltungsunterlagen waren keine abweichenden Informationen zu erkennen. Die verfahrensgegenständlichen Abgaben betragen demnach:

10/2012 4.414,49

11/2012 3.345,68

12/2012 1.741,51

Gutschrift GPLA -2.298,86"

Der Zeuge führte weiters aus, die Personalverrechnung sei im Betrieb durchgeführt und die Lohnabgaben dort errechnet worden. Die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sei Ende 2012 zwar angespannt, aber nicht aussichtslos gewesen. Obwohl Aufträge für das Jahr 2013 vorhanden gewesen seien, habe die Bank Ende Dezember 2012/Anfang Jänner 2013 erklärt, keine weiteren Überweisungen zu tätigen.

Auf die Frage des Vertreters des Bf., welchen Einfluss der Geschäftsführer auf die Zahlungen des Unternehmens überhaupt hatte, gab dieser zu Protokoll, der Einfluss sei lediglich ein "bedingter", weil der Auftrag zur Überweisung an die Bank noch nicht bedeute, dass die Überweisung auch (in voller Höhe) durchgeführt werde.

Der Vertreter des Bf. verwies abschließend auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung (Einstellung der Haftungsverfahren bei der Gebietskrankenkasse und der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse) und weiters darauf, dass eine Uneinbringlichkeit der Haftungsbeträge nach der Rechtsprechung des VwGH nicht vorliege.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. 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.

Unstrittig ist, dass der Bf. im Haftungszeitraum alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der B.GmbH war und daher bei Vorliegen der sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO herangezogen werden kann.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben beim Vertretenen im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Laut Firmenbuch wurde die B.GmbH gemäß § 39 FBG aufgelöst. Die Einbringlichmachung der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin ist nach der Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung (Quote 3,71114%) im Juni 2015 zweifellos nicht mehr möglich.

Zum Vorbringen des Vertreters des Bf., nach dem VwGH-Erkenntnis vom 23.01.1989, 87/15/0136, könne man von einer Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht sprechen, als in einem Insolvenzverfahren ein bereits rechtskräftiger Beschluss darüber vorliege, in welchem Ausmaß angemeldete Forderungen berichtigt werden, ist auszuführen:

Im angeführten Erkenntnis sah der VwGH insbesondere den Vorwurf des damaligen Bf. als berechtigt an, die Abgabenbehörde habe keine Feststellungen darüber getroffen, welche Abgabenforderungen (in welcher Höhe) im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides aushafteten, weil sie - nach der damaligen Rechtslage - nur den Zahlungseingang des aus der Konkursmasse zugeteilten Betrages als haftungsmindernd beurteilt, nicht aber die vom Masseverwalter als Masseforderung und in der Konkursklasse 1 *berichtigten* Beträge berücksichtigt habe. Dazu stellte der VwGH fest, in einem Insolvenzverfahren angemeldete Forderungen seien im Ausmaß ihrer Berichtigung nicht uneinbringlich.

Im vorliegenden Fall ist nach der Aktenlage (Rückstandsausweis vom 13.10.2015) offenkundig, dass die Lohnsteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2012 nach der Aufhebung des Konkurses im Juni 2015 in der Höhe von 3.492,18 €, 3.345,68 € bzw. 1.741,51 € offen aushaftet. Dass diese Beträge im Insolvenzverfahren berichtigt worden wären (und daher nicht mehr bzw. nicht mehr in voller Höhe aushafteten) bzw. bei der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten B.GmbH noch einbringlich wären, wurde weder vom Bf. vorgebracht noch kann dies der Aktenlage entnommen werden. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten ist daher erwiesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre es daher Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters ausgehen darf (siehe VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

Aus dem angefochtenen Haftungsbescheid ist ersichtlich, dass eine Haftung für Abgaben, die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegen, seitens der Abgabenbehörde dem Bf. gegenüber nicht geltend gemacht wurde. Insoweit wurde daher dem vom Bf. wiederholt geforderten "Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung" im Hinblick auf die Einstellung der Haftungsverfahren bei der Gebietskrankenkasse und bei der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ohnehin entsprochen.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist jedoch die Lohnsteuer. 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 Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH vom 05.04.2011, 2009/16/0106).

Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt abführt. Diese Rechtsprechung des VwGH ist gefestigt (siehe Erkenntnisse vom 21.01.2004, 2002/13/0218, 15. 12. 2004, 2004/13/0146 und 05.04.2011, 2009/16/0106 mwN).

Die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer ist daher jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag - unabhängig von den vorhandenen liquiden Mitteln - in voller Höhe zu entrichten. Reichen die Mittel nicht zur vollen Entrichtung aus, sind die Lohnzahlungen entsprechend der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend zu kürzen.

Infolge dieser Rechtsprechung ist das Vorbringen des Bf. hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer, er habe im Zeitpunkt der Auszahlung der Löhne mit ausreichenden liquiden Mitteln am Fälligkeitstag der Lohnsteuer gerechnet, nicht erfolgreich. Eine Einbehaltung der Lohnsteuer ist durch den Bf. nicht erfolgt, weshalb sich dieser auch nicht auf mangelnde liquide Mittel in den Fälligkeitszeitpunkten der Lohnsteuer berufen kann.

Fest steht, dass die pflichtwidrige Nichtabfuhr der geschuldeten Lohnsteuer 10-12/2008 der Gesellschaft kausal für die Uneinbringlichkeit dieser Abgabe ist und dieses

pflichtwidrige Verhalten dem Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer zuzurechnen ist. Der geforderte Rechtswidrigkeitszusammenhang liegt demnach vor.

Die Inanspruchnahme des Bf. durch die Abgabenbehörde für die im Haftungsbescheid angeführte Lohnsteuer ist daher nach den Bestimmungen der §§ 9 in Verbindung mit 80 ff. BAO dem Grunde nach nicht als rechtswidrig anzusehen.

Zur Höhe der haftungspflichtigen Abgaben:

Dazu wurde sowohl vom Bf. in der Beschwerde und in der mündlichen Verhandlung als auch vom Zeugen S vorgebracht, im Jänner seien keine Zahlungen der Gesellschaft mehr erfolgt. Mitte Dezember (am 18.12.2012) seien die letzten Löhne (für November) ausbezahlt worden.

Es steht daher fest, dass von der Gesellschaft in den Monaten Oktober, November und Dezember 2012 Löhne ausbezahlt wurden, die gemeldete Lohnsteuer (10/2012 4.414,49 Euro - der Betrag wurde durch Gutschriften am Abgabekonto auf 3.492,18 Euro vermindert -, 11/2012 3.345,68 Euro und 12/2012 1.741,51 Euro, zusammen daher 8.579,37 Euro) aber nicht abgeführt wurde. Die gemeldeten Lohnsteuerbeträge stimmen mit den im Finanzstrafverfahren vom Vertreter des Bf. bekannt gegebenen Beträgen überein.

Unter Berücksichtigung der Konkursquote von 3,71% verbleibt ein Haftungsbetrag von 8.260,51 Euro (Lohnsteuer 10/2012 3.362,58 Euro, 11/2012 3.221,52 Euro und 12/2012 1.676,88 Euro, zusammen daher 8.260,98 Euro).

Die Berücksichtigung jener Lohnsteuer in der Höhe von 2.298,86 Euro, die auf Löhne entfällt, die im Jahr 2012 nicht mehr ausbezahlt wurden (siehe Feststellung der Prüferin im Bericht vom 18.11.2013), erfolgt, dem Antrag des Bf. folgend, bei der Lohnsteuer Oktober 2012, sodass sich ein Haftungsbetrag Lohnsteuer 10/2012 in der Höhe von 1.063,72 Euro ergibt. Der Haftungsbetrag insgesamt errechnet sich daher mit 5.962,12 Euro.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und der angefochtene Haftungsbescheid, wie im Spruch ersichtlich, abzuändern.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. 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 25.6.1990, 89/15/0067).

Zur Ermessensentscheidung wird auf die ausführliche Begründung im angefochtenen Bescheid verwiesen. Einwendungen dagegen wurden seitens des Bf. nicht erhoben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil dem Erkenntnis die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommenen Lohnsteuer zu Grunde liegt (siehe die zitierten VwGH-Erkenntnisse).

Graz, am 31. März 2016