



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100024/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 30.10.2013, betreffend Haftung gemäß §§ 9,80 BAO für Lohnabgaben 12/2007

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26.07.2018

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 07.04.2009 wurde der BF als Geschäftsführer der XY GmbH (in der Folge Gesellschaft) für Lohnsteuer für 12/2007 im Ausmaß von € 10.787,75 in Anspruch genommen. Das FA begründete diese Haftungsinanspruchnahme im Wesentlichen damit, dass die im Spruch näher bezeichneten Abgaben bei der Primärschuldnerin durch deren Konkurs uneinbringlich seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ergebe sich, dass jede vorgenommene Zahlung vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehalten Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Pflichtverletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstellten.

In weiterer Folge begründete das FA auch das Ermessen für die Haftungsinanspruchnahme.

Gegen diesen Haftungsbescheid erhob der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass diese Inanspruchnahme voraussetze, dass Arbeitslöhne für den Zeitraum 12/2007 von der GmbH noch bezahlt worden seien. Wie aus den vorliegenden Lohnkonten ersichtlich sei, seien im Zeitraum 12/2007 Nettobezüge i.H.v. € 43.912,09 abgerechnet worden. Diese Bezüge seien jedoch nicht mehr an die Mitarbeiter ausbezahlt worden, sondern seien als offene Forderungen gegenüber der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service angemeldet worden. Diese sollte nicht nur die Löhne für 12/2007 ausbezahlt haben, sondern auch die entsprechende Lohnsteuer an das FA abgeführt haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. 05. 2009 wies das FA da diese Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FA aus, dass auf den Haftungskonto ein Betrag von 10.787,75 aushafte, der Lohnsteuer für 12/2007 betreffe. Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid könne, wenn Bescheide über den Abgabensanspruch ergangen sein, Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden.

Darauf beantragte der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin binnen verlängerter Rechtsmittelfrist die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch den UFS und führte darin - neben einer Wiederholung des bereits bisher vorgebrachten - aus, dass im Zuge der GPLA-Prüfung festgestellt worden sei, dass für eine Mitarbeiterin eine Er-und Ablebensversicherung mit Fälligkeit 01.01.2013 vereinbart worden sei. Möglicherweise sei im Zuge der Insolvenzeröffnung das angesparte Deckungskapital an diese Mitarbeiterin übertragen worden. Damit bestünde die Möglichkeit, dass ein geldwerter Vorteil der Lohnsteuer zu unterziehen gewesen sei. Gemäß § 78 Abs. 4 EStG habe der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht Barlohn sei, zu bezahlen.

Mit Berufungsentscheidung vom 11.06.2012. der UFS die verfahrensgegenständlichen Bescheide auf und verwies die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück. Zur Begründung führte der UFS aus, dass aufgrund eines Vorhaltes der zuständige GPLA-Prüfer mitgeteilt habe, dass der Lohnsteuervorschreibung für 12/2007 eine

„Lebensversicherung“ nicht zugrunde liege. Es seien Ermittlungen dazu erforderlich, ob im Zeitraum 12/2007 Löhne überhaupt bzw. zum Teil ausbezahlt worden seien und sei diesbezüglich in den Insolvenzakt Einsicht zu nehmen sei. Das FA wurde darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Verfahren bereits das Entstehen des Abgabenanspruches strittig sei.

Darauf erließ das FA mit 30.10.2013 neuerlich einen Haftungsbescheid, indem die Lohnsteuer für 12/2007 mit dem gleichen Betrag von € 10.787,75 festgesetzt wurde, jedoch die Quote der Schlussverteilung i.H.v. € 53,94 abgezogen wurde. Zur Begründung verwies das FA darauf, dass die Haftungsgegenstand Lohnsteuer für 12/2007 i.H.v. € 16.591,78 von der BF selbst elektronisch gemeldet worden sei und im Zuge einer nach Konkurseröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung ein Gutschriftsbescheid i.H.v. € 4.033,00 erstellt worden sei.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass den BF innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen könne.

Sei eine bescheidmäßige Festsetzung nicht erfolgt, so müsse sich das zur Entscheidung berufene Organ mit dem Vorbringen, der Abgabenanspruch bestehe nicht in der dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Höhe auseinandersetzen. Unter Verweis auf das bereits erstattete Vorbringen führte der BF aus, dass aufgrund der vorgefundenen Beträge nicht ersichtlich sei, wie sich der zugrunde liegende Haftungsbetrag i.H.v. € 10.787,78 zusammensetze. In eventu wurde auch gegen den Gutschriftbescheid mit der gleichen Begründung berufen.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Das gegenständliche Verfahren war zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.05.2018 wurde das gegenständliche Verfahren gemäß § 9 Abs. 9 BFGG am 18.05.2018 dem nunmehr zur Entscheidung berufenen Richter zugeteilt.

In der am 26.07.2018 in den Räumen der Steuerberatungskanzlei des BF durchgeführten mündlichen Verhandlung führten die Parteien des Verfahrens ergänzend aus:

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass anhand des Lohnkontos der betroffenen Dienstnehmerin ersichtlich sei, dass lt. Lohnkonto Bezüge für 12/2007 i.H. von Brutto € 54.019,38 ausgewiesen worden seien. Dies umfasse neben dem laufenden Gehalt, Überstunden, Kilometergelder und Tagesgebühren sowie die Abfertigung. Weiters würden sonstige Sachbezüge i.H. von € 21.047,87 ausgewiesen und auch der Lohnsteuer unterzogen. Eventuell stellten die sonstigen Sachbezüge die bereits im Verfahren angesprochene Lebensversicherung von Frau XY dar. Aus diesen Beträgen sowie dem laufenden Bezug resultiere eine gesamte laufende Lohnsteuer von € 13.935,33 sowie

eine Lohnsteuer für die Sonderzahlung i.H. von € 2.527,63. Diese Lohnsteuer sei auch angemeldet worden. Aus den vorgelegten Bescheiden des IEF ergebe sich dass der Gesamtbetrag von € 54.019,38 beim IEF angemeldet und von diesem auch zugesprochen worden sei. Die Auszahlungssumme habe ca. € 46.000,00 betragen. Der Prüfer habe aber wie nach Einsicht in den GPLA-Prüfungsbericht ersichtlich sei lediglich die Lohnsteuer für die Sonderzahlung sowie die Lohnsteuer für einen laufenden Bezug von € 5.300,00, der nicht nachvollziehbar sei, gutgeschrieben. Im Ergebnis verbleibe, dass im Dezember 2007 keinerlei Gehälter von der Gesellschaft mehr ausbezahlt worden seien. Eine verbleibende Lohnsteuer von ca. € 10.800,00 wie im Haftungsbescheid vorgeschrieben berücksichtige nicht, dass keinerlei Zahlungen mehr erfolgt seien und alle in Frage stehenden offenen Zahlungen als Forderung beim Insolvenzentgeltsicherungsfond angemeldet worden seien. Logisch erschiene, dass der MV die Lebensversicherung eingezogen habe. Eventuell habe keine Möglichkeit bestanden diese Lebensversicherung aus der Masse aussondern zu lassen.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. ...

Gemäß § 323 Abs. 42 BAO ist § 262 (Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) nicht anwendbar, wenn eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde.

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Damit ist seit 18.05.2018 die GA 7010 zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens zuständig.

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Die Gesellschaft, deren Geschäftsführer der BF war, zahlte im Zeitraum 12/2007 ihren Mitarbeitern keine Gehälter mehr aus. Mit Buchungstag 31.12.2007 meldete die Gesellschaft beim FA Lohnsteuer für 12/2007 i.H.v. € 16.591,78, Dienstgeberbeitrag für

12/2007 i.H.v. € 1.540,35 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 12/2007 in Höhe von € 147,19 an. Einzahlungen auf diese Lohnabgaben erfolgten nicht.

Am 27.03.2008 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Am 04.04.2008 begann das FA bei der Gesellschaft eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2005-2007. Mit 23.04.2008 erließ der Prüfer einen Bescheid über die Festsetzung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für 12/2007 und schrieb für diesen Zeitraum einen Betrag von € 4.033,00 gut. Zur Begründung führte der Prüfer an, dass die laufenden Bezüge für 12/2007 und die gesetzlichen Abfertigungen nicht mehr zur Auszahlung gekommen seien, weswegen sich ein Guthaben an L, DB, DZ ergeben habe. Damit verblieb – unter Berücksichtigung von zwischenzeitig erfolgten USt Gutschriften - auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft ein Betrag von € 10.787,75 aus der Anmeldung der Gesellschaft für L, DB, DZ für 12/2007. Dieser Betrag, für den nach den Bestimmungen der §§ 201f BAO keine bescheidmäßige Festsetzung erfolgt war, wurde dem BF im Haftungswege vorgeschrieben.

Dies ergibt sich aus den vorliegenden Verwaltungsakten des GPLA-Prüfungsverfahrens der Gesellschaft, dem Abgabenkonto der Gesellschaft sowie den Akten des Haftungsverfahrens des BF, sowie den Ausführungen des Vertreters des BF in der mündlichen Verhandlung vom 26.07.2018.

Auch im Zuge des nunmehrigen (zweiten) Beschwerdeverfahrens betreffend die Geschäftsführerhaftung des BF konnte nicht festgestellt werden, aus welchen „Lohnabgaben für 12/2007“ sich der ursprüngliche Gesamtbetrag und auch der für die Haftung verbleibende Betrag von € 10.787,75 zusammensetzte. Der steuerliche Vertreter führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass es sich eventuell um die Lebensversicherung einer von der Gesellschaft für eine Mitarbeiterin abgeschlossene Lebensversicherung handeln könnte, die dann vom Masseverwalter für die Masse lukriert worden sein könnte. Dies ist jedoch nach Sicht des BFG auszuschließen, da bereits im ersten Berufungsverfahren vom FA nach Rücksprache mit dem GPLA-Prüfer gegenüber dem UFS dargestellt wurde, dass es sich jedenfalls nicht um eine Lohnsteuer aus dieser vom Unternehmen für eine Dienstnehmerin abgeschlossenen Lebensversicherung handle. Bereits damals konnte jedoch der Prüfer nicht konkretisieren, welche Entgelte zu dieser Lohnsteueranmeldung geführt hatten.

Auch im gegenständlichen Verfahren konnte nicht geklärt werden welche „Sachbezüge“ im Jahr 2007 angefallen sein sollen. In den Jahren 2005 und 2006 wurden für die betreffende Dienstnehmerin – soweit aus den Unterlagen ersichtlich - keine Sachbezüge ausgewiesen.

Dies ergibt sich aus dem Berufungsverfahren vor dem UFS zur RV/0569-S/09, aus den oben angesprochenen Verwaltungsakten und aus den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung vom 26.07.2018.

Dieser Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob bei dieser Ausgangslage eine Inanspruchnahme des BF im Haftungswege für den oben angeführten Betrag von € 10.787,75 erfolgen kann.

Dazu ist aus Sicht des BFG festzuhalten, dass gemäß § 80 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen ... alle Pflichten zu erfüllen haben, 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.

Gemäß § 224 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Einen derartigen Haftungsbescheid hat das FA an den BF als Geschäftsführer der in Konkurs gegangenen Gesellschaft für Abgaben, die als Lohnabgaben für 12/2007 bezeichnet wurden erlassen.

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

Damit ist die Abgabenbehörde für den Fall, dass dem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid vorangeht, daran gebunden und hat sich grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten. Geht jedoch der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so besteht keine solche Bindung. Ob ein Abgabenspruch gegeben ist, ist in diesem Falle als Vorfrage im Haftungsverfahren vor dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung und im Verfahren vor dem VwGH bekämpft werden. (VwGH vom 30.03.2006, ZI 2003/15/0125)

Im gegenständlichen Verfahren ist ein Bescheid für Lohnabgaben im Zeitraum 12/2007, gegen den der BF als Haftungspflichtiger Bescheidbeschwerde erheben könnte, lediglich hinsichtlich einer Gutschrift von € 4.033,00 ergangen. Durch diesen Bescheid ist der BF aber nicht beschwert.

Beschwert ist der BF durch einen im Haftungsverfahren vorgeschriebenen Betrag von € 10.787,75 der sich aus der Anmeldung der Lohnabgaben für 12/2007 durch den ehemaligen steuerlichen Vertreter der Gesellschaft selbst ergeben hat. Für diesen in Haftungsbetrag besteht keine bescheidmäßige Grundlage.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren weitestgehend die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Damit obliegt auch dem BFG im gegenständlichen Verfahren in einem ersten Schritt die Überprüfung, ob für einen Betrag von € 10.787,75 ein Abgabenanspruch des FA gegen die Gesellschaft gegeben ist. Erst in weiterer Folge ist zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des BF als Geschäftsführer der Gesellschaft nach den Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO vorliegen und allenfalls wie das Ermessen im konkreten Fall zu üben ist.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist die Änderungsbefugnis des BFG auf die „Sache“ des Verfahrens beschränkt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152 ; 27.9.2012, 2010/16/0032 ; 25.4.2013, 2012/15/0161). Daher darf ein Erkenntnis beispielsweise nicht eine andere Abgabe als jene des angefochtenen Bescheides vorschreiben (zB VwGH 23.4.1993, 91/17/0066 ; 28.2.2002, 2000/16/0317 ; 25.5.2005, 2003/17/0017), (Ritz BAO⁶, § 279, Tz. 10)

Spruch des *Haftungsbescheides* (§ 224) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen der Abänderungsbefugnis iSd § 279 Abs 1 festgelegt (vgl VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029 , zu § 9 BAO; 27.2.2008, 2005/13/0098 , zu § 7 WAO; 22.3.2010, 2007/13/0011 , zu § 7 WAO; 10.5.2010, 2009/16/0226 , zu § 7 WAO; 26.2.2015, Ra 2015/16/0008, zu § 9 BAO) . (Ritz BAO⁶, § 279, Tz. 12)

Sache des gegenständlichen Verfahrens ist somit eine Haftung des BF für Lohnabgaben 12/2007 i.H.v. € 10.787,75. Lohnabgaben, die in einem anderen Zeitraum vorzuschreiben gewesen wären, würden einen Haftungsbescheid „Lohnabgaben für 12/2007“ nicht tragen.

Daher ist als Vorfrage zu überprüfen, ob und welche Lohnabgaben für 12/2007 bei der Gesellschaft vorzuschreiben gewesen wären. Das ganze Verfahren hat aber keinen Hinweis darauf gegeben, dass im Dezember 2007 Lohnzahlungen - egal in welcher Höhe und für welchen Lohnzahlungszeitraum - erfolgt wären. Dass hinter den für 12/2007 ausgewiesenen Sachbezügen tatsächlich geldwerte Vorteile für die betreffende Dienstnehmerin gestanden wären, konnte ebenso wenig bewiesen werden, wie das Faktum dass ein allfälliger geldwerter Vorteil im Lohnzahlungszeitraum 12/2007 zu erfassen gewesen wären. Nach den Beweisergebnissen des gegenständlichen Verfahrens hat bei dieser Sachlage somit eine Vorschreibung von Lohnabgaben für 12/2007 zu unterbleiben.

Dies wurde aus Sicht des BFG bereits durch die Feststellungen des GPLA-Prüfers indiziert, wenn er auch in der Umsetzung nicht konsequent gewesen ist und nur die Gehälter für 12/2007 gutgeschrieben hat, obwohl er nicht darstellen konnte, worauf sich die verbleibenden Lohnabgaben für 12/2007 gründen sollten.

Verbleibt aber bereits dem Grunde nach keine Möglichkeit der Gesellschaft Lohnabgaben, die von derartigen Lohnauszahlungen abhängen würden, für 12/2007 vorzuschreiben, da kein Abgabenanspruch gegen die Gesellschaft besteht, ist auch eine Haftungsinanspruchnahme des BF als Geschäftsführer für derartige Beträge nicht denkbar.

Damit ist das gegenständliche Beschwerdeverfahren jedoch entschieden. Der Beschwerde war daher stattzugeben, der angefochtene Haftungsbescheid war ersatzlos zu beheben.

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.

Ob in einem Haftungsverfahren nach den §§ 9,80 BAO, dem kein Abgabenbescheid zu Grunde liegt, das Bestehen des Abgabenanspruches als Vorfrage im Haftungsverfahren vor dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden ist, wurde im gegenständlichen Verfahren nach der im Begründungsteil zitierten Rechtsprechung des VwGH beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 26. Juli 2018