

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf.,
Anschrift, vertreten durch Dax Wutzlhofer und Partner Rechtsanwälte GmbH, Wiener
Straße 8a, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 13.04.2017 gegen den Bescheid
der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16.03.2017,
Steuernummer N-1, betreffend Haftung für Abgabenschulden des V-1 gemäß § 9 BAO
nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung
auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 19.478,68 (anstatt € 19.935,09)
eingeschränkt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2009	2.627,14
Lohnsteuer	2010	6.004,80
Dienstgeberbeitrag	2010	879,39
Lohnsteuer	2011	1.287,82
Dienstgeberbeitrag	2011	583,92
Lohnsteuer	2012	2.370,49
Dienstgeberbeitrag	2012	964,40
Lohnsteuer	2013	3.490,22
Dienstgeberbeitrag	2013	1.270,50

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsprüfungsvorhalt vom 8.7.2016 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) um Erteilung folgender Auskünfte:

Die Vertreter juristischer Personen/Vereine hätten alle Pflichten des Vertretenen zu erfüllen. Insbesondere hätten sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, vorschriftsmäßig entrichtet würden. Vertreter hafteten mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden treffe. Leichte Fahrlässigkeit gelte bereits als Verschulden.

Der Bf. werde daher in seinem eigenen Interesse ersucht, die nachfolgenden Fragen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu seiner Entlastung dienen könnten, zu belegen.

1. Auf dem Konto des „V-1“ hafteten folgende haftungsrelevante Abgaben aus:

<i>Abgabe</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Bescheid vom</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer 2009	15.01.2010	19.04.2012	2.688,70
Lohnsteuer 2010	17.01.2011	19.04.2012	6.145,50
Dienstgeberbeitrag 2010	17.01.2011	19.04.2012	899,99
Lohnsteuer 2011	16.01.2012	20.03.2015	1.318,00
Dienstgeberbeitrag 2011	16.01.2012	20.03.2015	597,60
Lohnsteuer 2012	15.01.2013	20.03.2015	2.426,03
Dienstgeberbeitrag 2012	15.01.2013	20.03.2015	987,00
Lohnsteuer 2013	15.01.2014	20.03.2015	3.572,00
Dienstgeberbeitrag 2013	15.01.2014	20.03.2015	1.300,27
Gesamt			19.935,09

2. Laut Auszug aus dem Vereinsregister sei der Bf. seit 2005 als Obmann des „V-1“ bestellt gewesen. Auf Grund seiner Funktion als Obmann sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Vertretenen oblegen.

3. Da die unter Punkt 1 angeführten haftungsrelevanten Abgabenbeträge während seiner Vertretungsperiode fällig bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass er der ihm aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sei.

4. Die genannten Beträge seien beim „V-1“ als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei aus der bestehenden Aktenlage.

5. Sofern die Gesellschaft/der Verein bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten (siehe Punkt 1) gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der Gesellschaft/des Vereines (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen.

Es stehe ihm frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes obliege dem Bf. als Vertreter, Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden seien und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger noch Befriedigung erlangt hätten, zu erbringen. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass er die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall sei.

6. Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die unter Punkt 1 genannten Abgabebeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten (z.B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung habe zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge (z.B. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112), sähe sich das Finanzamt veranlasst, die gesetzliche Vertreterhaftung gegen ihn im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen.

Unter diesen Umständen hafte er für die uneinbringlichen Abgabenschuldigkeiten im vollen Ausmaß (z.B. VwGH 22.12.2005, 2005/15/0114).

7. Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, nämlich für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046), Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und hier für die Lohnsteuer.

8. Seien Forderungen an Banken oder an andere Gläubiger abgetreten worden (Generalzession, Mantelzession)? Kopien der Verträge seien vorzulegen.

9. Wie seien seine wirtschaftlichen Verhältnisse? Woraus bestreite er seinen Lebensunterhalt? Beiliegende Formulare (EV6 und EV7) seien vollständig auszufüllen.

10. Sei ein Schuldenregulierungsverfahren (Privatkonkurs) geplant?

Zur Stellungnahme werde dem Bf. eine Frist bis zum 19.09.2016 eingeräumt. Es werde darauf hingewiesen, dass diese Frist angesichts der vorliegenden Sachlage nur aus besonders berücksichtigungswürdigen Gründen verlängert werden könnte.

Daraufhin gab der Bf. mit Schreiben vom 20.7.2016 bekannt, seit 2005 Obmann des V-1 gewesen zu sein. In dieser Tätigkeit habe er sich für den Sport und die Sportler eingesetzt, sich jedoch betreffend die finanziellen Belange auf andere Vereinsfunktionäre verlassen. Er könne den Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbringen.

Er erachte es in der gegenständlichen Angelegenheit für sinnvoll, die Situation gemeinsam mit seinem rechtlichen Vertreter in einem Gespräch zu erörtern. Derzeit sei er bemüht, entsprechende Maßnahmen zur Auflösung des Vereines zu setzen.

Der Bf. habe für diverse Verbindlichkeiten des Vereines Haftungserklärungen unterschrieben und treffe ihn auch in seiner Funktion als Obmann in vielen Fällen die Haftung für ausstehende Beträge des Vereines. Die derzeit bekannten offenen Forderungen überstiegen seine finanzielle Leistungsfähigkeit bei weitem.

Mit Schreiben vom 29.7.2016 teilte ihm das Finanzamt mit, dass eine Besprechung des Sachverhaltes erst sinnvoll erscheine, wenn der Vorhalt schriftlich beantwortet worden sei. Auch seien die wirtschaftlichen Verhältnisse noch festzustellen.

In seinem Schreiben werde zusätzlich angeführt, dass die derzeit offenen Forderungen seine finanzielle Leistungsfähigkeit überstiegen. Diese Angaben seien ungenau und für die Finanzbehörde nicht nachvollziehbar.

Daher werde angeraten, den Termin zur Beantwortung des Haftungsprüfungsvorhaltes einzuhalten und eine schriftliche Stellungnahme einzubringen. Ein Gesprächstermin könne natürlich, nach Einreichung der schriftlichen Unterlagen, jederzeit vereinbart werden.

Nachdem eine Beantwortung des Haftungsprüfungsvorhaltes nicht erfolgte, wurde der Bf. mit Bescheid vom 16.3.2017 gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Obmann des V-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 19.935,09 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2009	2.688,70

Lohnsteuer	2010	6.145,50
Dienstgeberbeitrag	2010	899,99
Lohnsteuer	2011	1.318,00
Dienstgeberbeitrag	2011	597,60
Lohnsteuer	2012	2.426,03
Dienstgeberbeitrag	2012	987,00
Lohnsteuer	2013	3.572,00
Dienstgeberbeitrag	2013	1.300,27

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in § 80 Abs. 1 BAO erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht hätten eingebracht werden könnten. Nach § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigten nur dann zur Haftungsansprichnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgt sei. Eine bestimmte Schuldform sei hierfür nicht erforderlich (z.B. VwGH 22.2.2000, 96/14/0158; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Daher reiche leichte Fahrlässigkeit jedenfalls aus.

Die genannten Beträge seien beim Sportverein als uneinbringlich anzusehen. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, dass mit Beschluss des Landesgerichtes X vom D-1 das Konkursverfahren eröffnet worden, das Unternehmen geschlossen sei und die Verwertung durchgeführt werde.

Der Bf. sei seit dem Jahr 2005 Obmann des Vereines und die Fälligkeit der Abgaben falle in seinen Verantwortungszeitraum.

Seien unbestritten erzielte Einnahmen nicht zumindest anteilmäßig auch zur Abstattung der Abgabenschuldigkeiten herangezogen worden, könne von einer die Haftung auslösenden Benachteiligung des Abgabengläubigers ausgegangen werden. Die Haftung erfahre dann eine Einschränkung auf den Benachteiligungsbetrag, wenn der Haftende den Nachweis erbringe, welcher Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (ohne diesen Nachweis hafte er für den Gesamtbetrag der uneinbringlich gewordenen Abgabenschuldigkeiten). Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung gelte auch für Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich gewesen seien (Barzahlung von Wirtschaftsgütern, Zugum-Zug-Geschäfte).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Der Vertreter habe für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (z.B. VwGH 7.9.1990, 89/14/0132). Ihm obliege kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrückung entgegengestanden seien (VwGH 4.4.1990, 89/13/0212).

Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (§ 9 Abs. 1 BAO; VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126).

Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe für Abfuhrabgaben, nämlich für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046), Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und hier der Lohnsteuer.

Der Geschäftsführer/Obmann hafte für die nichtentrichtete Lohnsteuer, weil diesfalls nur eine vom Arbeitnehmer geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen gewesen sei. Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürften Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien sie (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben“ beizumessen.

Im Hinblick darauf, dass die Vertreterhaftung für den praktischen Vollzug der Abgabengesetze ein unerlässliches Element des Abgabenausfalls darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Pflichtverletzungen des Vertreters (§ 80 BAO) in der Entrichtung der Abgaben nicht bloß von geringem Ausmaß seien, seien bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabeneinhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen gewesen.

Persönliche Umstände des Haftenden seien im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht maßgeblich (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Da der Haftungsprüfungsvorhalt vom 8.7.2016 nicht bis zum 19.9.2016 beantwortet worden sei, sei auf Grund der Aktenlage zu entscheiden gewesen.

In der dagegen am 13.4.2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein:

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung. Sie setze die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus. Aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vereines alleine ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049; VwGH 27.04.2000, 98/15/0129; VwGH 29.05.2001, 99/14/0277).

Festzuhalten sei, dass die Abgabenbehörde einen Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer dann unmittelbar in Anspruch nehmen könne, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 EStG 1988 oder der Tatbestand nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 vorliege. Ein Arbeitnehmer sei dann unmittelbar in Anspruch zu nehmen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt worden sei. Gegenständlich sei seitens der belangten Behörde ausschließlich der nach außen hin befugte Vertreter der juristischen Person im Sinne einer Ausfallhaftung mit abzuführenden Lohnsteuern der Jahre 2009-2013 bzw. Dienstgeberbeiträgen der Jahre 2010-2013 konfrontiert.

Überhaupt übten Amateursportler im Unterschied zu Profisportlern den Sport nicht aus wirtschaftlichen Interessen, sondern zum Ausgleich und zur Erholung aus. Wenn Amateursportler aufgrund mitgliedschaftsrechtlicher Bedingungen zu einem Sportverein tätig seien, dh ihre Vereinspflichten erfüllten, seien sie nicht sozialversicherungspflichtig. Selbst bei höheren Zuwendungen müsse kein Beschäftigungsverhältnis vorliegen. Alle einheimischen Spieler des V-1 seien Vereinsmitglieder gewesen und hätten den Fußballsport zum Ausgleich neben ihrer anderweitigen beruflichen Tätigkeit ausgeübt.

Gegenständlich habe es sich bei den einheimischen Spielern um Vereinsfußballer als Hobbysportler gehandelt, also Sportler, die sich hobbymäßig im Sportverein betätigt hätten und deren Mitgliedschaft durch Vereinsbeitritt zustande gekommen sei. Durch einen Beitrittsvertrag zwischen Verein und Beitrittswerber sei die Vereinssatzung mit den in ihr enthaltenen Rechten und Pflichten (zB Beitragspflicht, Recht zur Inanspruchnahme der Vereinsleistungen) für die Vereinsmitglieder verbindlich geworden (*Aicher in Rummel* (HrsG), Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch I³ (2000) § 26 Rz 40). Mit dem Beitrittsvertrag hätten sich auch die neuen Mitglieder den Vereinsstatuten unterworfen. Dabei sei entscheidend für die Rechtsbeziehung, dass sich der Vereinsfußballer nicht aufgrund einer vertraglichen Abrede, sondern aufgrund einer freiwilligen Unterwerfung unter die Statuten des Vereins zur sportlichen Tätigkeit

verpflichte (*Gruber in Haunschmidt, Sport und Recht* 44). So würden *Tomandl/Schrammel* ebenfalls die Ansicht vertreten, dass der Spielerstatus eines Amateurfußballers ausschließlich auf seinem Mitgliedschaftsverhältnis zum Verein beruhe und deshalb das Arbeitsrecht keine Anwendung finde.

Festzuhalten sei, dass zwischen den einheimischen Spielern und dem V-1 kein Beschäftigungsverhältnis vorgelegen sei, weshalb keine Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeiträge abzuführen gewesen seien.

Hingegen sei bei Amateurfußballspielern, die nicht bloße Vereinsmitglieder seien, vorweg zu prüfen, ob sie den AN-Begriff des EStG 1988 erfüllten und somit steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd §§ 25 iVm 47 EStG 1988 erzielten. Bei dieser Prüfung sei auf die steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen Bedacht zu nehmen. Nach § 47 Abs. 1 EStG 1998 sei eine natürliche Person dann AN, wenn sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe. Gemäß Abs. 2 leg. cit. liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der AN dem AG seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des AG stehe oder im geschäftlichen Organismus des AG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Dieser Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 habe der VwGH (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220) zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses Voraussetzung seien, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem AG und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des AG. Als unerheblich habe der VwGH angesehen, dass der bezahlte Fixbetrag im Verhältnis zur Prämie gering sei, da die Art der Entlohnung noch keine hinreichende Aussage über die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des AG zulasse. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen nichtselbständiger und selbständiger Arbeit ermöglichten, sei auf das Merkmal eines Unternehmerrisikos abzustellen, wobei dieses für sich allein noch nicht entscheidend sei.

Festzuhalten sei, dass die Prüfung der AN-Eigenschaft eines verbandsrechtlich als Amateur bezeichneten Fußballers für jeden Spieler im Einzelfall zu erfolgen habe (*Reissner in Reissner, Sport als Arbeit* 14). So habe der OGH in der Entscheidung vom 13.3.1997 bei der Beurteilung der AN-Eigenschaft auch auf die Bezahlung der sportlichen Leistung abgestellt. Demnach sei ein Fußballspieler eines Vereins der Kärntner Landesliga, dem neben einer Prämie von öS 800,00 pro in der Meisterschaft erzielttem Punkt nur eine nicht überhöhte Aufwandsentschädigung zugestanden sei, Freizeitsportler und nicht AN des Vereins. Somit habe der OGH offenbar von der Höhe des Entgelts auf die Fremdbestimmtheit geschlossen. Je höher die Bezahlung ausfalle, desto eher werde eine Arbeitspflicht in persönlicher Abhängigkeit anzunehmen sein. Demgemäß sei festzuhalten, dass bei der Prüfung der AN-Eigenschaft eines Amateurfußballers jedenfalls auf den Einzelfall und nur als Indiz auf dessen Bezahlung zu schauen sei.

Bestehe zwischen Verein und Vertragsamateur ein Dienstverhältnis, dann müsse der Verein ein Lohnkonto führen, wenn die Vergütungen den steuerfreien Höchstbetrag nach § 3 Abs. 1 Z 16 lit. c EStG überstiegen. Kein Lohnkonto habe der Verein zu führen, wenn außer den steuerfreien Entschädigungen keine weiteren Vergütungen ausbezahlt würden und der Sportler dem Verein schriftlich erkläre, dass er nur bei diesem AG einen pauschalen Aufwandsersatz erhalte. In diesem Fall müsse auch kein Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt werden (Die steuerliche Behandlung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler, BBi 2010 H 4, 2).

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass die gesetzliche Sonderregelung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 von gemeinnützigen Sportvereinen bezüglich beschäftigter Sportler den Betriebsausgaben bzw. Werbungskostenpauschalen vorgehe. Nach dieser Bestimmung seien *„Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern iSd §§ 34 ff BAO, deren satzungsmäßiger Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersports ist, an Sportler gewährt werden, in Höhe von bis zu € 60,00 pro Einsatztag, höchstens aber € 540,00 pro Kalendermonat der Tätigkeit“* von der Einkommensteuer befreit. Klarzustellen sei, dass es für die Steuerfreiheit dieser pauschalen Aufwandsentschädigung unerheblich sei, ob der Sportler in einem Dienstverhältnis zum Verein stehe oder nicht (Die steuerliche Behandlung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler, BBi 2010 H 4, 2). Überstiegen die pauschalen Fahrt- und Reisekostenvergütungen € 60,00 pro Einsatztag bzw. € 540,00 pro Monat, dann seien nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

In diesem Zusammenhang sei ebenso festzuhalten, dass gemäß § 20 ÖFB-Regulativ die Vereinbarung des Entgelts in Spielerverträgen nur in Bruttobeträgen erfolgen dürfe. In der Praxis würden jedoch zwischen dem Verein und dem Spieler vorwiegend originäre Nettolohnvereinbarungen getroffen. Nach der Rspr habe im Falle einer solchen Nettolohnvereinbarung der AG die von ihm zu tragende Lohnsteuer in einer „Hundert-Rechnung“ dem vereinbarten Nettolohn hinzuzurechnen (OGH 25.1.1983, 4 Ob 192/82).

Demnach ergebe sich der zu versteuernde Nettolohn aus dem vereinbarten Saison-Nettoentgelt abzüglich der vom Verein gewährten pauschalen Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen. Dieser zu versteuernde Saison-Nettolohn müsse auf einen Monatsbetrag umgerechnet werden. Diesem Monatslohn wiederum seien der abzuführende DN-Anteil zur Sozialversicherung und die abzuführende Lohnsteuer hinzuzurechnen, um den Monatsbruttolohn eines Spielers zu erhalten. Von diesem Betrag seien sodann noch die gesetzlichen Lohnnebenkosten, wie etwa der DG-Beitrag zur Sozialversicherung, zu berechnen (*Grüner*, Sportlerbesteuerung - Jetzt und im Berufssportgesetz, in *Resch/Trost* (Hrsg), Arbeits- und sozialrechtliche Fragen des Profisports (2005) 329, 334).

Richtig sei, dass für die Lohnsteuer als Abfuhrabgabe eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe. Die belangte Behörde habe diesbezüglich auf Seite 3 wie folgt ausgeführt: *„Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz besteht für Abfuhrabgaben, nämlich für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046),*

Beträge gemäß § 99 EStG 1988 und hier der Lohnsteuer.“ Jedoch habe die belangte Behörde § 78 Abs. 3 EStG 1988 auch auf den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag angewendet. Für diese Abgaben bestehe die Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz nicht, weshalb die belangte Behörde insoweit die Rechtslage verkannt habe (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080). Die belangte Behörde hätte Feststellungen über die tatsächlichen Auszahlungen treffen müssen, woraus die Abgaben abzuleiten gewesen wären. Auch seien in den Jahren 2009-2013 von den vertraglichen Spielern Gehälter nicht behoben worden.

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass eine etwaige Pflicht zur vorrangigen Entrichtung von Abgaben nur für Abfuhrabgaben gelte, nicht jedoch beispielsweise für die Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080) und für veranlagte Körperschaftssteuern, weshalb die Vorwürfe des Finanzamtes im Haftungsbescheid vom 16.3.2017 nicht nachvollziehbar seien.

Die Geltendmachung persönlicher Haftungen habe mit Haftungsbescheid zu erfolgen. Sie liege im Ermessen der für die Einhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabebehörde (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100). Gegenständlich sei von einer Ermessensausübung trotz vorliegender Unbilligkeiten angesichts der lange verstrichenen Zeit bzw. der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse für den Haftungspflichtigen, abgesehen worden.

Conclusio:

Gegenständlich habe es sich bei den Gastspielern um Vergütungen (Aufwandspauschalen) für Amateursportler gehandelt, die nur unwesentlich über die gezahlte Aufwandserstattung hinausgegangen seien. Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellten, sei im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege. Verpflichtete sich ein Sportler zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und stehe dabei die Erbringung eines Leistungserfolges im Vordergrund, liege hingegen ein Werkvertrag vor, der zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb führe. Eine dementsprechende einzelfallbezogene Überprüfung habe seitens der belangten Behörde nicht stattgefunden. Die einheimischen Spieler des V-1 seien allesamt Vereinsmitglieder gewesen. Auch bei Vorliegen von vertraglichen Abreden habe bei diesen die freiwillige Unterwerfung unter die Statuten des Vereins und somit die Verpflichtung zur sportlichen Tätigkeit im Vordergrund gestanden. Eine Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeiträge seien nicht somit nicht abzuführen gewesen.

Des Weiteren seien pauschale Reiseaufwandsentschädigungen seitens der belangten Behörde nicht berücksichtigt und keine Feststellungen getroffen worden, woraus die Abgaben sich ableiteten, zumal in den Streitjahren Gehälter nicht behoben worden seien.

Aus den oben angeführten Gründen leide der Haftungsbescheid vom 16.3.2017 an inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Der Beschwerdeführer stelle daher die Anträge, das Verwaltungsgericht möge

- a) im Verfahren über diese Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchführen,
- b) den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufheben und Verfahrensergänzung durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart veranlassen
in eventu
- c) den angefochtenen Haftungsbescheid insoweit abändern, als die geltend gemachten pauschalierten Aufwandsentschädigungen anerkannt würden.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 11.5.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass sich die Ausfallhaftung des Beschwerdeführers aus der Tatsache ergeben habe, dass die im Bescheid angeführten Beträge beim V-1 aufgrund des Beschlusses des Landesgerichtes X vom D-1 als uneinbringlich anzusehen gewesen seien und der Beschwerdeführer seit 2005 als Obmann des Vereins fungiert habe.

Als Obmann hafte der Beschwerdeführer für die nichtentrichtete Lohnsteuer, da eine vom Arbeitnehmer geschuldete Abgabe einzubehalten und abzuführen gewesen sei. Im vorliegenden Fall sei eine Pflichtverletzung des Vertreters durch die Nichtentrichtung der Abgaben in einem nicht bloß geringen Ausmaß festgestellt worden. Da der Haftungsprüfungsvorhalt vom 08.07.2016 nicht beantwortet worden sei, sei auf Grund der Aktenlage entschieden worden.

Mit Beschwerde vom 13.04.2017, eingelangt am 18.04.2017, habe der Beschwerdeführer eingewendet, dass eine Ausfallhaftung die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschulden im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraussetze, eine solche sich jedoch aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vereins alleine noch nicht zwingend ergebe. Ferner könne die Abgabenbehörde auch einen Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG vorliege. Gegenständlich sei seitens der Behörde ausschließlich der nach außen hin befugte Vertreter der juristischen Person im Sinne einer Ausfallhaftung konfrontiert. Wesentlich sei ferner, dass es sich bei den einheimischen Spielern um Vereinsfußballer als Sportler handle, die sich hobbymäßig im Sportverein betätigten und deren Mitgliedschaft durch Vereinsbeitritt zustande gekommen sei. Dabei sei für die Rechtsbeziehung entscheidend, dass sich der Vereinsfußballer nicht aufgrund einer vertraglichen Abrede, sondern aufgrund einer freiwilligen Unterwerfung unter die Statuten des Vereins zur sportlichen Tätigkeit verpflichtet habe. Zwischen den einheimischen Spielern und dem V-1 sei kein Beschäftigungsverhältnis vorgelegen, weshalb keine Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeiträge abzuführen gewesen seien. Es sei daher im Vorfeld zu prüfen gewesen, ob Amateurfußballspielern den Arbeitnehmerbegriff des EStG erfüllten und somit steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd §§ 25 iVm 47 EStG erzielt hätten. Richtig sei, dass für die Lohnsteuer als Abfuhrabgabe eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehe. Jedoch sei von dieser Ausnahme - entgegen der Anwendung durch die Behörde - nicht der Dienstgeberbeitrag sowie die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag erfasst. Die Behörde habe daher die Rechtslage verkannt.

Ferner seien keine pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens der Behörde berücksichtigt worden und die Behörde hätte Feststellungen über die tatsächlichen Auszahlungen treffen müssen, woraus sich die Abgaben ableiteten, zumal in den Jahren 2009-2013 von den vertraglichen Spielern keine Gehälter behoben worden seien. Des Weiteren sei von einer Ermessungsausübung seitens der Behörde trotz vorliegender Unbilligkeiten angesichts der langen verstrichenen Zeit bzw. der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse für den Haftungspflichtigen abgesehen worden.

Dazu sei seitens des Finanzamtes folgender Sachverhalt festzustellen:

Infolge einer GPLA-Prüfung durch die Burgenländische Gebietskrankenkasse sei der V-1 aufgefordert worden, den Abgabenrückstand in der Höhe von EUR 24.506,53 zu begleichen. Auf Grund der Höhe des Nachzahlungsbetrages und der Tatsache, dass der Rückstand für den Sportverein nicht mit einer Einmalzahlung zu begleichen gewesen sei, sei eine monatliche Zahlung von mindestens EUR 500,00, beginnend mit Juli 2015, zwischen dem Finanzamt und dem Obmann des Sportvereins - dem Abgabepflichtigen - am 13.07.2015 vereinbart worden. Des Weiteren habe sich der V-1, vertreten durch den Obmann, verpflichtet, den Rückstand jedenfalls bis zum 31.12.2016 abzudecken. Da seitens des Sportvereins die Zahlung für März 2016 nicht erfolgt sei, sei die Zahlungsvereinbarung nicht eingehalten worden. Es habe sich herausgestellt, dass der Verein nicht zahlungsfähig gewesen und der Spielbetrieb eingestellt worden sei. Am D-1 sei der Konkurs beim Landesgericht X eröffnet worden. In der Folge habe das Finanzamt den streitgegenständlichen Haftungsbescheid erlassen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hafteten die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könne.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Bei der Haftung iSd § 9 BAO handle es sich um eine Ausfallhaftung. Die Vertreter müssten für jenen Schaden des Gläubigers einstehen, den sie verschuldet hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls werde angenommen, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen sei (VwGH 30.01.2014, 2013/16/0229). Dem Vertreter obliege dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete Darstellung der Gründe, die der Abgabenerichtung entgegengestanden seien (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259).

Richtig sei, dass sich die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe bei der Primärschuldnerin noch nicht zwingend aus der Insolvenzeröffnung ergebe

und die objektive Uneinbringlichkeit der geschuldeten Abgabe im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden vorliegen müsse. Allerdings sei das Kriterium der objektiven Uneinbringlichkeit nach der Rechtsprechung des VwGH erfüllt, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststehe, dass die Abgabensforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könne (VwGH 27.04.2000, 98/15/0129). Im vorliegenden Fall sei mit Konkurseröffnung am D-1 kundgemacht worden, dass der Verein geschlossen bleibe. Daraus resultiere, dass der Verein ab diesem Zeitpunkt keine Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten oder der Bewirtschaftung der Kantine erziele. Dies habe zur Folge, dass die Abgabenschuld des Vereins nicht durch Einnahmen des Vereins beglichen werden könne. Ferner habe die allgemeine Prüfungstagsatzung vom D-2 eine festgestellte Forderungsanmeldung von insgesamt EUR 387.515,73 ergeben. Demgegenüber habe ein Gesamtvermögen am Massekonto V-1 (Stand D-3) in der Höhe von EUR 26.297,24 bestanden. Diese Gegenüberstellung verdeutliche, dass seitens des Vereins mangels ausreichenden Vermögens die Abgabensforderung nicht befriedigt werden könne, weshalb jegliche Einbringungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien bzw. voraussichtlich erfolglos wären (vgl. VwGH 29.05.2001, 99/14/0277).

Bei der Argumentation, dass es sich bei den Spielern um Amateurfußballspieler handle und kein Beschäftigungsverhältnis vorgelegen sei, weshalb keine Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge abzuführen gewesen seien, handle es sich um für das Verfahren der Erlassung eines Haftungsbescheides unwesentliche Tatsachen. Laut ständiger Rechtsprechung könnten Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht erhoben werden, wenn Bescheide über den Abgabensanspruch ergangen seien - wie dies gegenständlich der Fall sei. Solche Einwendungen seien nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabensbescheid geltend zu machen (BFG RV/5101218/2012-RS1) und dürften von der Abgabensbehörde sachlich nicht geprüft werden (Stoll, BAO, 2548).

Dasselbe sei hinsichtlich der Nichtberücksichtigung pauschaler Reiseaufwandsentschädigungen seitens der Finanzbehörde sowie der unterbliebenen Feststellungen über die tatsächlichen Auszahlungen, aus welchen sich die Abgaben ableiteten, anzuführen. Auch in diesem Fall berufe sich die Finanzbehörde auf die Bindungswirkung der vorab erlassenen Abgabensbescheide, weshalb eine sachliche Überprüfung der vom Beschwerdeführer getätigten Einwendungen unterbleibe.

Richtig sei, dass Dienstgeberbeiträge und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag nicht von der Ausnahme des Gleichbehandlungsgrundsatzes erfasst seien, jedoch stehe es der Behörde zu, die geschuldeten Beträge im Zuge des Ermessens festzusetzen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme zur Haftung sei eine periodengerechte Aufgliederung dieser Beiträge (VwGH 22.04.2015, 2003/16/0208). Eine solche Aufgliederung sei im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung erfolgt, weshalb der Beschwerdeführer ohne Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz für die genannten Beträge in Haftung genommen werden dürfe.

Auch jener Auffassung des Beschwerdeführers, dass die Abgabenbehörde auch einen Arbeitnehmer für die geschuldeten Abgaben unmittelbar in Anspruch nehmen könne, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG vorliege, könne gegenständlich nicht gefolgt werden, insbesondere da seitens des Beschwerdeführers keine weiteren vertretungsbefugten Personen genannt worden und solche der Behörde auch nicht bekannt seien. Laut § 16 der Vereinsstatuten des V-1 obliege dem Obmann die Geschäftsführung und die Vertretung des Vereins nach außen gegenüber Behörden und dritten Personen. Gemäß § 9 BAO fungiere als Vertreter jene Person, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen befugt sei (vgl. VwGH 26.06.1999, 98/14/0172). Daraus ergebe sich zweifelsfrei die Rechtmäßigkeit der Heranziehung des Beschwerdeführers als Haftender.

Das Finanzamt habe bei seiner Ermessungsausübung dargelegt, dass die Geltendmachung der Haftung die letzte Möglichkeit der Durchsetzung des Abgabensanspruches darstelle und die Haftung des Vertreters unerlässlich zur Vermeidung des Abgabenausfalles sei. Aus dem soeben Gesagten habe sich für das Finanzamt ergeben, dass dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabeneinhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung auszusprechen gewesen sei. Dem Argument der Unbilligkeit angesichts der lang verstrichenen Zeit sei entgegenzuhalten, dass eine Haftungsinanspruchnahme geboten sei, die zeitnah zur Verwirklichung der Voraussetzungen einer Haftung lägen. Die Angemessenheit hänge hierbei von den Umständen des Einzelfalles ab. Gegenständlich sei die Erlassung der Abgabenscheide für die Lohnsteuer 2009 und 2010 sowie die Dienstgeberbeiträge 2010 am 19.04.2012 erfolgt. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjähre das Recht fällige Abgaben einzuheben binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei. Da der Haftungsbescheid innerhalb der nach § 238 Abs. 1 BAO festgesetzten Verjährungsfrist zur Einhebung der Abgaben ergangen und die Haftungsinanspruchnahme zeitnah zur Verwirklichung der Voraussetzungen der Haftung erfolgt sei, liege keine Unbilligkeit der Ermessungsausübung wegen langer verstrichener Zeit vor. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünden (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Trotz des umfangreichen Vorbringens des Beschwerdeführers hätten keine Tatsachen vorgebracht werden, die eine Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers ausschließen, weshalb wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden gewesen sei.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 12.6.2017 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass - wie bereits in der Beschwerde vom 13.04.2017 angeführt worden sei - entscheidungserhebliche Tatsachen bzw. Beweismittel seitens des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart und ergänzungsbedürftige Sachverhalte im Rahmen der Ermessensentscheidung durch die Behörde weder im Haftungsbescheid vom 16.03.2017

noch in der Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2017, zugestellt am 16.05.2017, berücksichtigt wurden seien.

In der Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2017 werde seitens des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart ergänzend ausgeführt, dass über das Vermögen des Sportvereins V-1 am D-1 das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei und ab diesem Zeitpunkt keine Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten oder der Bewirtschaftung der Kantine erzielt werden könnten. Auch sei angeführt worden, dass in der Prüfungstagsatzung vom D-2 eine Forderungsanmeldung von € 387.515,73 erfolgt und demgegenüber ein Gesamtvermögen am Massekonto von € 26.297,24 gegenübergestanden sei.

Anzumerken sei, dass der diesbezügliche Haftungsbescheid vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart am 16.03.2017, also vier Monate nach der Prüfungstagsatzung vom D-2 erlassen worden sei. Warum die belangte Behörde diesbezüglich nicht die jeweiligen Arbeitnehmer für die von ihnen geschuldete Lohnsteuer unmittelbar in Anspruch genommen habe, obwohl die Tatbestände der § 83 Abs. 2 EStG bzw. § 83 Abs. 3 EStG vorgelegen seien, könne nicht nachvollzogen werden. Die belangte Behörde sei zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vom 17.03.2017 bzw. der Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2017 anscheinend der Meinung gewesen, dass die ganze Abgabenschuld alleine vom ehemaligen Obmann des Sportvereins schneller und einfacher zu begleichen sei, und habe von der ihr möglichen Verfahrensergänzung bezüglich der Erkundigung, wer als Arbeitnehmer im besagten Zeitraum beim V-1 tätig gewesen sei, nicht Gebrauch gemacht.

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2017, zugestellt am 16.05.2017, sei in keiner Weise den Anträgen gemäß Bescheidbeschwerde vom 13.04.2017 entsprochen, sondern selbige als unbegründet abgewiesen worden.

Bisher habe die belangte Behörde ihren abweisenden Bescheid vom 16.03.2017 bzw. ihre abweisende Beschwerdeentscheidung vom 11.05.2017 damit begründet, dass sämtliche Amateurspieler keine Mitglieder des Sportvereins V-1 gewesen seien und deshalb Sozialversicherungspflicht bestehe. Dem Einwand, dass sämtliche einheimische Spieler des V-1 Vereinsmitglieder gewesen seien und den Fußballsport zum Ausgleich neben ihrer anderweitigen beruflichen Tätigkeit ausgeübt hätten, sei nicht Rechnung getragen worden. Eine Einzelfallprüfung der AN-Eigenschaft habe nicht stattgefunden.

Insgesamt werde auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 13.04.2017 verwiesen und beantragt, diese dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Vorhalt vom 24.10.2018 teilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt mit, dass der Bf. vorgebracht habe, dass bei den Zuwendungen an die Amateursportler kein Beschäftigungsverhältnis vorgelegen sei, weshalb diese keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte erzielt hätten, sondern steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen, sowie dass die Behörde Feststellungen über die tatsächlichen Auszahlungen hätte treffen müssen.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht erhoben werden könnten, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen seien, weshalb diese nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen seien, und von der Abgabenbehörde sachlich nicht geprüft werden dürften, sei zwar zutreffend, jedoch bestehe eine Haftung im Sinn des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten, weshalb die belangte Behörde zwar zu Recht von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung (daher auch der Höhe der tatsächlichen Auszahlungen) auszugehen gehabt habe, sich aber dennoch mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Bf. zu befassen gehabt hätte (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094; VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Es werde daher zu prüfen sein, ob dem Bf. die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich unrichtige Voranmeldungen hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben abgegeben zu haben) subjektiv vorwerfbar sei. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bf. im Zeitpunkt der Abgabe dieser Voranmeldungen bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Voranmeldungen hätte erkennen können (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144).

Zur Beurteilung des Verschuldens des Bf. an der eingetretenen Pflichtverletzung werde um Stellungnahme zu den aufgrund der GPLA-Prüfungen vom 19.4.2012 und 20.3.2015 festgesetzten Lohnabgaben 2009-2013, da aus den Prüfungsberichten nicht hervorgehe, um welche an wie viele Sportler geleisteten Zahlungen es sich handle bzw. wie die Einstufung als nichtselbstständige Einkünfte erfolgt sei, sowie zum Einwand des Bf. hinsichtlich des Vorliegens von lediglich steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen einheimischer Vereinsmitglieder (im Bericht vom 20.3.2015 sei von ausländischen Fußballern die Rede) ersucht.

In der Stellungnahme vom 21.11.2018 gab das Finanzamt bekannt, dass es sich beim V-1 um einen gemeinnützigen Fußballverein handle.

Stellten Personen einem Rechtsträger ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung, liege regelmäßig ein Dienstverhältnis vor.

Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellten, sei im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliege. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liege in der Regel ein Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 02.07.1991).

Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses unterlägen grundsätzlich alle Zahlungen an die für den Rechtsträger tätige Person als nichtselbstständige Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dies gelte auch für alle anderen geldwerten Vorteile (Sachbezüge) wie zB die kostenlose Überlassung einer Dienstwohnung, eines Kraftfahrzeuges usw. Dem

Steuerabzug unterlägen auch Prämien, Handgelder bzw. gewährte Darlehen, auf deren Rückzahlung verzichtet werde.

Die ausgezahlten Beträge seien den beiliegenden Aufzeichnungen (Excel – Liste des Prüfers der GKK und Niederschrift des Prüfers des Finanzamtes) zu entnehmen.

Reiseaufwendungen:

Maßgebliche Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 sei die Gewährung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen durch nach den §§ 34 ff BAO begünstigte Rechtsträger, deren Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersports darstelle.

Von der Einkommensteuer seien befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes sei, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt würden, in Höhe von 60 Euro pro Einsatztag (2009: 30 Euro), höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen könnten unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 gewährt werden. Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden seien, müssten die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztag gelte ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfinde. Weiters müsse mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt worden seien. Es sei nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen. Würden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, sei dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorlägen.

Im gegenständlichen Fall seien diese Aufzeichnungen nicht vorgelegt worden. Eine Berücksichtigung von Reiseaufwendungen könne daher nur beim einzelnen Sportler im Wege der Arbeitnehmerveranlagung erfolgen.

Beschränkt steuerpflichtige Sportler:

Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen unterlägen in Österreich der beschränkten Steuerpflicht aus einer im Inland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit. Beschäftige ein Verein beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, habe er als Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug vorzunehmen.

An die Stelle des Lohnsteuertarifs trete bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten, Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen) eine pauschale Besteuerung. Diese sei als Bruttobesteuerung (Absetzbeträge dürften nicht

berücksichtigt werden) oder Nettobesteuerung (Abzug von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten) ausgestaltet.

Die pauschale Besteuerung erfolge mit 20%; sie sei von den Einnahmen vorzunehmen und umfasse daher auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, Kostenersatz gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988.

Die Steuerbefreiung für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen sei für Sportler, die der pauschalen Abzugsteuer nach §§ 70 oder 99 EStG 1988 bei beschränkter Steuerpflicht unterlägen, grundsätzlich nicht anwendbar. Eine Berücksichtigung der Steuerbefreiungen komme lediglich im Wege einer Antragsveranlagung in Betracht.

Den Dienstgeberbeitrag hätten alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Der Verein müsse daher auch die Bezüge seiner beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienbeihilfenausgleichsfonds miteinbeziehen. Der Dienstgeberbeitrag betrage 4,5% der Beitragsgrundlage.

Die Rechtslage hätte dem Vereinsobmann bekannt sein müssen, zumal in den vergangenen Jahren auf Einladung des burgenländischen Fußballverbandes zahlreiche Aufklärungsveranstaltungen vom Finanzamt und der Gebietskrankenkasse abgehalten worden seien.

Mit Schreiben vom 28.11.2018 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf. den Vorhalt vom 24.10.2018 sowie das Antwortschreiben des Finanzamtes vom 21.11.2018 und ersuchte um Stellungnahme, insbesondere zum letzten Absatz.

Mit Schreiben vom 7.1.2019 gab der Bf. folgende Stellungnahme ab:

Zum Dienstnehmerbegriff:

Das ASVG sei durch einen speziellen Dienstnehmerbegriff geprägt, der mit dem arbeitsrechtlichen Arbeitnehmerbegriff nicht ident sei. Der wesentliche Unterschied liege im Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit, wobei es nicht darauf ankomme, dass der Dienstnehmer das Entgelt tatsächlich erhalte, sondern bloß darauf, dass ein Entgeltanspruch des Dienstnehmers bestehe. Dieser Anspruch des Dienstnehmers sei im Sozialversicherungsrecht erforderlich, da die Pflichtversicherung auf ein beitragspflichtiges Erwerbseinkommen abstelle und daher bei dessen Fehlen in aller Regel nicht greife.

Somit setze der sozialversicherungsrechtliche Dienstnehmerbegriff nach § 4 Abs. 2 Satz 1 ASVG eine entgeltliche Beschäftigung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit voraus. Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 ASVG gelte als Dienstnehmer jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG lohnsteuerpflichtig sei.

Demnach habe die Prüfung des Dienstnehmerbegriffes in erster Linie der Sportverein als Dienstgeber bzw. der mit dem Abschluss von Spielerverträgen zuständige Sportmanager durchzuführen.

Erhalte ein Fußballspieler für die Ausübung seines Sports im Rahmen eines Vereins von diesem ein Entgelt und übe er den Fußball aufgrund eines ausdrücklich oder stillschweigend geschlossenen Vertrages aus, der ihn zur Teilnahme am Training und an Spielen, bei denen er aufgestellt sei, verpflichte, sei er als Dienstnehmer des Vereins im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG anzusehen. Damit unterliege er auf jeden Fall der Pflichtversicherung in der Unfallversicherung und zwar gleichgültig, wie gering sein Entgelt sei. Die wirtschaftliche Abhängigkeit sei dabei darin zu erblicken, dass der Spieler auf die Trainingsstätte bzw. auf die Wettkampfstätte und auf die Infrastruktur seines Vereins angewiesen sei (OGH 26.8.2004, 6 Ob 11/04t).

Ein monatlich in gleicher Höhe ausbezahlter Pauschalbetrag sei dann als Aufwandsersatz anzuerkennen, wenn in von vornherein erkennbarer Weise festgelegt worden sei, für welchen dem Grund und der Höhe nach bestimmten Aufwand dieser Pauschalbetrag bezahlt werde (*Tomandl in Karollus/Achatz/Jabornegg, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports* III, 61). Demnach hätten die Spieler im Sinne des § 49 Abs. 1 ASVG ein Entgelt dann bezogen, wenn der Aufwandsersatz pauschaliert und ungewidmet ausbezahlt worden sei. Prämien für die Teilnahme am Wettspiel und Leistungsprämien fielen ohne Einschränkung unter den Entgeltbegriff des § 49 Abs. 1 ASVG, und zwar unabhängig von ihrer Höhe (*Scholz, Die Versicherungspflicht von Fußballsportlern, SozSi* 1988, 237). Die Höhe dieser Einkünfte sei nur für die sogenannte Geringfügigkeitsgrenze (§ 7 Z 3 lit. a iVm § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG) von Bedeutung. Ein Fußballspieler, der nur über ein Gesamteinkommen verfüge, das diese Grenze nicht übersteige, gelte als geringfügig beschäftigt und sei nur in der Unfallversicherung pflichtversichert.

Richtig sei, dass Mannschaftssportler in der Ausübung ihrer Tätigkeit echte Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 1 u. 2 ASVG seien, weshalb die entsprechenden arbeitsrechtlichen Bestimmungen anzuwenden seien. Demnach sei als Mindestanforderung ein schriftlicher Dienstzettel auszustellen und seien die weiteren Vereinbarungen zum Dienstvertrag im Vorhinein schriftlich zu vereinbaren.

Seit 1.8.2004 hätten auch freie Dienstnehmer das Recht auf einen Dienstzettel. Demnach müsse der Arbeitgeber sofort nach Beginn des freien Dienstverhältnisses einen Dienstzettel ausstellen. Dabei handle es sich um eine schriftliche Aufzeichnung über die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem freien Dienstvertrag.

Der auszuhändigende Dienstzettel habe neben dem Namen und Anschrift des Dienstgebers den Namen und die Anschrift des freien Dienstnehmers, den Beginn des freien Dienstverhältnisses, bei freiem Dienstverhältnis auf bestimmte Zeit das Ende des freien Dienstverhältnisses sowie die Dauer der Kündigungsfrist bzw. des Kündigungstermins, die vorgesehene Tätigkeit als auch das Entgelt und die Fälligkeit des Entgelts zu bestimmen. Eine Ausnahme zur Aushändigung des Dienstzettels bestehe nur

dann, wenn die Dauer des freien Dienstvertrages höchstens einen Monat betrage oder ein schriftlicher freier Dienstvertrag ausgehändigt worden sei.

Die belangte Behörde habe nicht überprüft, ob die Fußballspieler sich einem Weisungsrecht des V-1 unterworfen hätten und welche Disziplinarmaßnahmen allenfalls für Verstöße gegen die von den Spielern auf sich genommenen Verpflichtungen vorgesehen gewesen seien oder ob es ihnen freigestanden sei, sanktionslos nach Belieben vom Training und den Wettkämpfen fernzubleiben, womit ein Indiz für das Fehlen einer persönlichen Abhängigkeit und somit ein mangelndes Tatbestandsmerkmal für den sozialversicherungsrechtlichen Dienstnehmerbegriff iSd § 4 Abs. 2 ASVG vorliegen würde.

Gemäß § 49 Abs. 7 ASVG könne der Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales nach Anhörung des Hauptverbandes und der Interessenvertretung der Dienstnehmer und der Dienstgeber für im Sport- und Kulturbereich beschäftigte Dienstnehmer und arbeitnehmerähnliche freie Dienstnehmer feststellen, welche pauschalierte Aufwandsentschädigung nicht als Entgelt gälten, sofern die jeweilige Tätigkeit nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bildet. Durch die VO BGBl. II. Nr. 246/2009 idgF BGBl. II Nr. 493/2013 sei die Höhe von pauschalierten Aufwendungen für Sportler mit € 537,78 monatlich festgesetzt worden und seien im Beschwerdeverfahren bezüglich der Sportler des V-1 keine Ermittlungen dahingehend getroffen worden, ob neben den Einkünften aus dem Fußball ein weiteres Einkommen bezogen werde bzw. ob die besagte VO zur Anwendung gelange.

Zur Haftung des Beschwerdeführers:

Richtig sei, dass für Abfuhrabgaben, insbesondere für die Lohnsteuer, die Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gälten. Eine solche Ausnahme bestehe jedoch nicht für Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 99/14/0080; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0129).

Die Haftung nach § 9 BAO setze unter anderem auch die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Bei einer Verletzung der Gleichbehandlungspflicht sei eine Haftung gemäß § 9 BAO nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre, zu entrichten (VwGH vom 27.8.2008, 2006/15/0010).

Eine Haftung gemäß § 9 BAO dürfe subsidiär nur dann geltend gemacht werden, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern (VwGH 24.2.1997, 96/17/0656) sowie bei dem außerhalb des § 9 BAO Haftenden eindeutig feststehe (VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0071).

Die Geschäftsverteilung könne einen Vertreter aber exkulpieren, wenn er sich diesbezüglich nach Lage des Falles auf den internen zuständigen Vertreter verlassen habe dürfen. Dies gelte nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestanden habe, dieser erfülle die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig, wenn somit ein Anlass vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Vereine als juristische Personen würden durch die in den Statuten zur Vertretung berufenen Funktionärinnen und Funktionäre vertreten (§ 5 Abs. 3 VereinsG 2002). Die zur Vertretung des Vereins berufenen Personen hätten alle Vereinspflichten (Führen von Büchern und Aufzeichnungen, Abgabe von Steuererklärungen im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO) zu erfüllen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den verwalteten Mitteln gezahlt würden. Gegenständlich sei für den Abschluss von Spielerverträgen bzw. der diesbezüglichen Meldung bei der zuständigen GKK und somit für die Abfuhr der Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge der Sportmanager des V-1, Herr P-1, zuständig gewesen.

Der Bf. sei aufgrund der Vereinsstatuten nicht für die Finanzgebarung des V-1 bzw. den Abschluss von Spielerverträgen zuständig gewesen und habe sich dabei auf den intern zuständigen Kassier des Vereines bzw. den Sportmanager P-1 verlassen. Selbiger habe sämtliche Spielerverträge abgeschlossen und habe der Bf. erst im Zuge seiner Inanspruchnahme durch die belangte Behörde erfahren, dass weder der GKK noch dem Vereinsvorstand die Spielerverträge bekannt gemacht worden seien. Demnach sei jener Vertreter, dh der Sportmanager des V-1, Herr P-1, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei, zur Haftung heranzuziehen gewesen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Kämen mehrere Vertreter als Haftpflichtige in Betracht, so sei die Ermessensentscheidung, wer von ihnen in Anspruch genommen werde, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen. Eine solche Ermessensentscheidung habe zu keinem Zeitpunkt seitens der belangten Behörde stattgefunden.

Beweise:

E-Mail vom 13.4.2017 (Beilage ./1),

PV des Bf.,

weitere Beweise ausdrücklich vorbehalten.

Conclusio:

Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG sei Dienstnehmer, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werde. Hierzu gehörten auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwogen. Gemäß § 49 Abs. 1 ASVG seien unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis Anspruch habe oder die er darüber hinaus aufgrund des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhalte. Ausdrücklich ausgenommen hievon seien die in § 49 Abs. 3 ASVG aufgezählten Auslagenersätze, Zulagen und Vergütungen. Gemäß § 49 Abs. 7 ASVG könne der Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales nach Anhörung des Hauptverbandes und der Interessensvertretung der Dienstnehmer und der Dienstgeber für im Sport- und Kulturbereich beschäftigte Dienstnehmer und arbeitnehmerähnliche freie Dienstnehmer feststellen, welche der pauschalierten Aufwandsentschädigung nicht als Entgelt gälten, sofern die jeweilige Tätigkeit nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahme bilde.

Gegenständlich wäre zu prüfen, ob durch die Zahlung von Aufwandsentschädigungen tatsächlich nur die entstandenen Auslagen ersetzt oder ob weitere Zuwendungen gewährt worden seien bzw. ob die VO BGBl. II Nr. 246/2009 idgF BGBl. II. Nr. 493/2013 zur Anwendung gelange.

Insgesamt beruhe der in Beschwerde gezogene Haftungsbescheid auf einem rechtswidrigen Abgabenbescheid (mangelhafte Stoffsammlung).

Eine schuldhafte Pflichtverletzung könne dem Bf. nicht unterstellt werden, da zum einen von einer freiwilligen Unterwerfung unter die Statuten des Vereins zur sportlichen Tätigkeit und zum anderen bei der Entrichtung von Aufwandsentschädigungen von freien Dienstnehmerverträgen ausgegangen worden sei bzw. er von den durch den Sportmanager P-1 abgeschlossenen Spielerverträgen keine Kenntnis gehabt habe.

In der als Beweis vorgelegten E-Mail vom 13.4.2017 antwortete der Bf. auf die Fragen seiner rechtsfreundlichen Vertretung, ob es im Zeitraum 2009-2013 Verträge mit Spielern gegeben habe und ob diese bei der Sozialversicherung angemeldet gewesen seien, wie hoch die Nettolohnvereinbarungen gewesen seien, ob einige dieser Spieler auch Vereinsmitglieder gewesen seien, ob Reiseaufwandentschädigungen direkt an die Spieler ausbezahlt worden seien und ob es zwischenzeitliche (zwischen 2009 bis 2013) bzw. bis zur Erlassung des Haftungsbescheides Kontaktaufnahmen seitens des Finanzamtes bzw. irgendwelchen Schriftverkehr mit dem Finanzamt gegeben habe, dass die Spielerverträge und Nettolohnvereinbarungen vom Manager P-1 abgeschlossen worden seien. Dieser habe die Verträge nie gegenüber der GKK oder dem Vereinsvorstand veröffentlicht.

Der Verein sei von der GKK für 2008-2010 geschätzt worden. Bei der zweiten Prüfung für 2011-2013 seien dem Finanzamt korrekte Aufzeichnungen von Spielern und ihrer Auszahlungen sowie der Kantine übergeben worden. Einige Gastspieler seien mit einem Differenzbetrag ab € 540,00 beim Finanzamt angemeldet, Reiseaufwandentschädigungen direkt an die Spieler ausbezahlt worden. Die einheimischen Spieler seien alle Vereinsmitglieder gewesen.

Es habe gegen diese Bescheide des Finanzamtes keine Einsprüche, sondern nur Ratenzahlungsvereinbarungen gegeben.

Mit Schreiben vom 15.1.2019 kam der Bf. dem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 8.1.2019 um Übermittlung der Vereinsstatuten nach.

Mit Schreiben vom 14.5.2019 teilte das Finanzamt mit, dass die Stellungnahme der GPLA betreffend Verschulden des Obmannes unrichtig gewesen sei.

Im Grunde genommen habe sich nun herausgestellt, dass es lediglich die subjektive Wahrnehmung des GPLA-Prüfers gewesen sei, welcher angenommen habe, dass

der Vereinsobmann von der gesetzlichen Verpflichtung gemäß § 70 EStG wissen habe müssen, dass pauschale Reiseentschädigungen für ausländische Spieler keiner Steuerbefreiung unterlägen.

Der letzte Absatz der Stellungnahme, dass die Rechtslage (gemäß § 70 EStG) dem Vereinsobmann hätte bekannt sein müssen, zumal in den vergangenen Jahren auf Einladung des burgenländischen Fußballverbandes zahlreiche Aufklärungsveranstaltungen abgehalten worden seien, stimme aber nicht. Diese Aufklärungsveranstaltungen des burgenländischen Fußballverbandes hätten erst nach der Lohnsteuerprüfung bei der Primärschuldnerin stattgefunden. Außerdem sei deren Thema die neuen Regelungen für Vereinsfeste gewesen, nicht aber pauschale Reiseentschädigungen für ausländische Spieler.

Mit Schreiben vom 16.5.2019 übermittelt das Bundesfinanzgericht dem Bf. dieses Schreiben zur Kenntnis.

In der am 12.6.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

„PV (Parteienvertreter): Erläuterungen zum Vorliegen der Kausalität der vom Finanzamt angenommenen Pflichtverletzung wurden nicht ausgeführt. Die Uneinbringlichkeit wäre auch ohne Pflichtverletzung meines Mandanten eingetreten, da der Hauptsponsor G-1 bereits vor Konkurseröffnung des Vereins ebenfalls zahlungsunfähig war. Außerdem hafteten offenbar noch Vergütungen für Spieler aus, die der Sportmanager entrichten hätte sollen.

AB (Amtsbeauftragte): Diese Ausstände waren mir bis dato nicht bekannt, allerdings gab es auch einen Vergleich eines Spielers mit dem Verein über ausständige Zahlungen.

BF (Beschwerdeführer): Spielerverträge, die der Sportmanager meines Wissens nach abgeschlossen hat, sind mir nicht bekannt, mit Ausnahme einer mit dem Spieler P-2 am 19.6.2012 abgeschlossenen Vereinbarung.

PV: Diese Vereinbarung gelangte meinem Mandanten erst im Jahr 2014 zur Kenntnis, als die Aufwandsentschädigung eingeklagt wurde.

AB: Meiner Rechtsansicht nach sind in einem Verein tätige Fußballspieler nicht immer Dienstnehmer, da in jedem Fall zu prüfen ist, ob die Kriterien für die Voraussetzungen der Dienstnehmereigenschaft erfüllt sind.

PV auf die Frage der R (Richterin), wie denn die Kriterien bei Berufsfußballern und Hobbyspielern unterschieden werden können: Meines Erachtens nach werden erst ab der zweiten Bundesliga Lizenzen vergeben, wodurch die Spieler Berufsfußballer / Berufssportler sind. Dies wird auch durch die Entscheidung des OGH 8 ObS 273/01g, wonach Berufsfußballer ein Arbeitsverhältnis zum Verein begründen, verdeutlicht.

BF: Beim V-1 gab es eine Kampfmannschaft und Hobbysportler, die als Ersatzspieler für die in der Kampfmannschaft tätigen Fußballer eingesetzt wurden.

PV: Dies ergibt sich auch aus der vorgelegten Vereinbarung mit dem Fußballer P-2, der zwar in der Kampfmannschaft war, jedoch lediglich eine monatliche Aufwandsentschädigung von 750,00 € samt Punkteprämie von 50,00 € (Unentschieden) beziehungsweise 150,00 € (Sieg) pro Spiel erhielt.

BF: Mehr als Herr P-2 hat keiner der Spieler erhalten. Mit diesem Entgelt konnte man sicher seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten. Ich habe außerdem mehrmals angeregt, dass der Fußballverband auch für kleine Fußballvereine Regeln für die Entlohnung der Spieler aufstellen sollte. Dies ist nie geschehen.

Es gab zwar bestimmte Trainingszeiten, allerdings waren die Spieler nicht verpflichtet, zu jedem Training auch erscheinen zu müssen. Auch bei den Spielen war das so, dass die Spieler auch rechtzeitig absagen konnten und genügend Ersatzspieler dafür zur Verfügung standen.

AB: Laut Vereinbarung konnten Spieler bei jeder Übertrittszeit seitens des Vereins gekündigt werden.

BF: Die Übertrittszeiten waren zwei Mal im Jahr, die Spieler konnten jederzeit austreten.

AB: Die Spieler konnten zwar jederzeit kündigen, mussten aber bis zur Übertrittszeit abwarten, um bei einem anderen Verein spielen zu können, weshalb doch eine gewisse Abhängigkeit der Spieler vom Verein bestand.

PV: Diese Abhängigkeit bestand nicht zum Verein, sondern zum burgenländischen Fußballverband.

BF auf die Frage der R, ob und bei wem er Erkundigungen über die steuerlichen Verpflichtungen eingeholt hat: Das war nie Thema. Bei den im burgenländischen Fußballverband mit anderen Fußballvereinen abgehaltenen Sitzungen hat sich herausgestellt, dass die von mir gewählte Vorgangsweise von allen anderen Vereinen ebenso gepflogen wurde.

BF auf die Frage der AB, weshalb die ausländischen Spieler nach der ersten GPLA nicht versteuert wurden, obwohl dies beanstandet wurde: Früher war die Bestimmung so, dass lediglich zwei ausländische Spieler beschäftigt werden durften, seit dem EU-Beitritt Österreichs, Ungarns und Kroatiens durften wir so viele Spieler aus diesen Ländern haben, wie wir wollten. Für mich galten diese Spieler daher nicht als Ausländer.

Z-1 (P-1, ehemaliger Sportmanager des Vereins V-1): Zunächst möchte ich festhalten, dass ich im Zeitraum 2009-2013 nicht Kassier des Vereins war, sondern lediglich für die ersten zwei Monate im Jahr 2015.

Z-1 auf die Frage der R, ob er sich über das Bestehen einer eventuellen Steuerverpflichtung erkundigte: Das war nicht der Fall, da ich lediglich Sportmanager und nicht zur Führung von Lohnkonten oder Entrichtung von Lohnabgaben verpflichtet

war. Ob die Spieler von den Entgelten ihren Unterhalt bestreiten konnten, kann ich nicht angeben. Es hat nicht für alle Spieler Verträge gegeben, lediglich für einige Fußballer wurden mit mir gemeinsam mit dem Obmann Vereinbarungen getroffen. Es hat auch Ablösezahlungen für einige Spieler gegeben, diese wurden aber vom Verband so vorgegeben. Die Spieler mussten zu den Trainingszeiten und bei den Spielen anwesend sein, es gab aber bei entschuldigter Abwesenheit keine Konsequenzen. Den Spielern wurden monatlich gleichbleibende Aufwandsentschädigungen sowie je nach Ausgang der Spiele unterschiedliche Punkteprämien ausbezahlt.

Z-1 auf die Frage des PV, warum auf den Spielervereinbarungen lediglich seine Unterschrift und nicht die des Obmanns ersichtlich ist: Erst nach den GPLAs hat auch der Obmann unterschrieben, sie wurden aber auch davor von uns beiden erstellt.

Z-1 auf die Frage des PV, weshalb Geld des Vereins auf seine Konten überwiesen wurden: Ich hatte dem Verein, als dieser keine Geldmittel mehr hatte, mein privates Geld zur Verfügung gestellt, um die Spieler zu bezahlen. Nach Bewilligung des Kreditantrages erhielt ich meine vorgestreckten Auslagen wieder zurück.

BF: Die Überweisungen wurden vom Bankbediensteten eigenmächtig vorgenommen, ich habe dazu keinen Auftrag erteilt.

Z-1 auf die Frage der AB, welche Aufgaben einem Sportmanager zukommen: Ich war für alle sportlichen Angelegenheiten verantwortlich. Mit Geldangelegenheiten hatte ich nie zu tun.

Z-1 auf die Frage des PV, weshalb die Bestätigung vom 01.08.2012 über den Eingang von Sponsorgeldern der Firma G-1 von € 10.000,00 seine Unterschrift trägt: Ich habe diese unterfertigt, obwohl ich zu diesem Zeitpunkt nicht Kassier des Vereins war, die Gelder flossen aber ausschließlich dem Verein zu.

Z-2 (P-3, Lohnsteuerprüfer beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) auf die Frage der R, welche genauen Feststellungen bei der ersten GPLA im Jahr 2012 getroffen wurden: Dazu kann ich keine Angaben machen, da diese von der Sozialversicherung durchgeführt wurde. Diese Prüfung war auch nicht die Grundlage meiner eigenen im Jahr 2015 durchgeführten Lohnsteuerprüfung.

Z-2 auf die Frage der R, ob geprüft wurde, ob die Sportler Dienstnehmer waren: Für mich sind alle Sportler, die Entgelte erhalten, Dienstnehmer, daher waren die Abgrenzungskriterien für die Dienstnehmereigenschaft kein Prüfthema. Diese war deshalb nicht zu prüfen, weil sich Sportler nicht vertreten lassen können. Außerdem lagen Verträge vor. Ich kann ausschließen, dass es sich dabei um Werkverträge handelte. Sportler sind immer Arbeiter, Trainer sind Angestellte.

Z-2: Ich habe bei meiner Prüfung lediglich Feststellungen bezüglich des Vergleiches mit dem Herrn P-2 sowie der Abzugssteuer bei den ausländischen Spielern getroffen, Reiseaufwandsentschädigungen für die inländischen Spieler wurden von mir nicht geprüft.

Für die Sozialversicherung habe ich geprüft, ob die Spieler haupt- oder nebenberuflich tätig waren.

Z-2 auf die Frage des PV, ob er zur Feststellung der Eigenschaft als Berufsfußballer die Sportler selbst befragt und Verträge eingesehen hat: Ich habe lediglich über die Vereinbarung mit Herrn P-2, mit dem es auch einen Vergleich gegeben hat, verfügt. Die Spieler zu befragen, war kein Thema.

Z-2 auf die Frage der AB, welche Kriterien herangezogen werden können zur Unterscheidung zwischen selbständigen und nichtselbständigen Sportlern: Im gegenständlichen Fall war keine Unterscheidung zu treffen, da Sportler jedenfalls Arbeitnehmer des Vereins sind. Zu dieser Rechtsfrage habe ich Unterlagen und Kenntnis aus verschiedenen Schulungen erhalten.

Z-2: Vor 10 bis 15 Jahren, jedenfalls sicher vor 2009, habe ich Schulungen abgehalten, zu denen die Fußballvereine der Landesligen und 2. Ligen geladen waren. Thematisiert wurde, dass Aufzeichnungen und Lohnkonten zu führen waren und dass die Spieler allesamt nichtselbständig tätig waren, weshalb die die steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen übersteigenden Entgelte lohnsteuerpflichtig waren. Ebenfalls wurde besprochen, dass bei den Abzugssteuern Reiseaufwandsentschädigungen nicht steuerfrei abgezogen werden können.

BF auf die Frage der AB, ob nach der ersten Lohnsteuerprüfung eine andere Handhabung der Anmeldung für ausländische Spieler erfolgte: Bei der Schlussbesprechung der ersten GPLA wurde mir nicht mitgeteilt, dass ich jetzt auf bestimmte Obliegenheiten aufpassen müsste. Allerdings wurden von mir ab diesem Zeitpunkt die die steuerfrei bezahlten Reiseaufwandsentschädigungen übersteigenden Entgelte bei der Finanz angemeldet beziehungsweise die Lohnabgaben berechnet und an das Finanzamt abgeführt, dies sowohl für die inländischen als auch für die ausländischen Sportler.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt

der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben in Höhe von 97,71054% fest, da m it Beschluss des Landesgerichtes X vom D-4 der über das Vermögen des V-1 am D-1 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 2,28946% aufgehoben wurde.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Der Bf. brachte vor, dass bei den Zuwendungen an die Amateursportler kein Beschäftigungsverhältnis vorgelegen sei, weshalb diese keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte erzielt hätten, sondern steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen, sowie dass die Behörde Feststellungen über die tatsächlichen Auszahlungen hätte treffen müssen.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht erhoben werden könnten, wenn Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen seien, weshalb diese nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen seien, und von der Abgabenbehörde sachlich nicht geprüft werden dürften, ist grundsätzlich zu folgen.

Geht nämlich einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die belangte Behörde konnte somit zu Recht von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung (daher auch der Höhe der tatsächlichen Auszahlungen) ausgehen, hätte sich aber dennoch mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Bf. zu befassen gehabt (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094; VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131), da eine Haftung im Sinn des § 9 BAO nur bei schuldhafter Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten besteht.

Es war daher zu prüfen, ob dem Bf. die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich unrichtige Voranmeldungen hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben abgegeben zu haben) subjektiv vorwerfbar ist. Eine solche Vorwerfbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Bf. im Zeitpunkt der Abgabe dieser Voranmeldungen bei Aufwendung der zu fordernden Sorgfalt die Unrichtigkeit der Voranmeldungen hätte erkennen können (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144).

Gemäß § 3 Abs. 1 VerG (Vereinsgesetz) steht die Gestaltung der Vereinsorganisation den Gründern und den zur späteren Beschlussfassung über Statutenänderungen berufenen Vereinsorganen im Rahmen der Gesetze frei.

Die Statuten müssen gemäß § 3 Abs. 2 Z 7 VerG die Organe des Vereins und ihre Aufgaben, insbesondere eine klare und umfassende Angabe, wer die Geschäfts des Vereins führt und wer den Verein nach außen vertritt, enthalten.

Außer Streit steht, dass der Bf. im Zeitraum 2005-2015 Vereinsobmann des V-1 war. Hingegen ist strittig, ob ihm auch die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag, da er vorbrachte, aufgrund der Vereinsstatuten nicht für dessen Finanzgebarung und die Besorgung der Abgabenangelegenheiten, somit auch für die Abfuhr der Lohnabgaben, zuständig gewesen zu sein, sondern der „Sportmanager“ P-1, auf den er sich verlassen habe dürfen.

Gemäß § 14 der Vereinsstatuten bestand der Vorstand des V-1 aus dem Obmann (dem Bf.), dem leitenden Fachwart, dem Schriftführer, dem Kassier und dem Ordnerobmann sowie ihren jeweiligen Stellvertretern.

Gemäß § 15 der Vereinsstatuten oblag dem Vorstand die Leitung des Vereines. Ihm kamen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen waren.

Diese besonderen Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder wurden in § 16 der Vereinsstatuten definiert, wonach dem Obmann die Geschäftsführung und Vertretung nach außen gegenüber Behörden und dritten Personen oblag.

Aus dem Vorbringen, dass nicht er, sondern der „Sportmanager“ P-1 für die Besorgung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten zuständig gewesen sei, lässt sich nichts gewinnen, da es für die Haftung des Obmannes nicht maßgebend ist, ob er seine Funktion tatsächlich selbst ausübt, sondern ob er als Obmann zum Vertreter des Vereines bestellt wurde und ihm daher die Ausübung der Funktion obliegt. Wenn der Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf andere Personen überträgt, wird er dadurch nicht von seinen Pflichten befreit (BFG 4.4.2016, RV/2100191/2016).

Die Vertretungsbefugnis regelt, wer den Verein nach außen in gerichtlichen und behördlichen Verfahren vertritt und für diesen rechtserhebliche Erklärungen abgibt. Dieses zur Vertretung nach außen berufene Organ ist den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereins verantwortlich (VwGH 26.09.1979, 3167/78).

Vertritt daher nach den Vereinsstatuten der Obmann den Verein nach außen, kann eine Haftungsinanspruchnahme anderer Vorstandsmitglieder nach § 9 BAO iVm § 80 BAO nicht erfolgen (vgl. BFG 2.1.2017, RV/2100303/2016). Dies trifft umso mehr auf den sogenannten „Sportmanager“ P-1 zu, dem nach den Vereinsstatuten des V-1 mangels Nennung nicht einmal Vereinsfunktion zukommt.

Im Falle einer Betrauung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten durch einen Dritten treffen den Obmann Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des Obmannes eines Vereines durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung

abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung berufene Obmann hat die Tätigkeit der beauftragten Personen in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleibt (VwGH 22.12.2011, 2009/16/0109; UFS 8.9.2004, RV/0208-K/02).

Im gegenständlichen Fall bestand zwar kein Auswahl- und Überwachungsverschulden, da der Bf. weder den „Sportmanager“ noch andere Personen zur Führung der Lohnkonten sowie Berechnung und Entrichtung der Lohnabgaben beauftragte, da seiner Ansicht nach aufgrund der Gepflogenheit der im burgenländischen Fußballverband tätigen Sportvereine die Fußballer als Vereinsmitglieder keine Dienstnehmer seien.

Allerdings liegt die Schuldhaftigkeit seines Verhaltens darin, dass er über seine steuerlichen Verpflichtungen keine Erkundigungen bei kompetenter Stelle einholte, insbesondere beim Finanzamt selbst, das auch bereits vor dem Prüfungszeitraum der ersten GPLA auf Einladung des burgenländischen Fußballverbandes Schulungen betreffend Dienstnehmereigenschaft der Sportler, Aufzeichnungsverpflichtung für die Gewährung steuerfreier Reiseaufwandsentschädigungen und Abzugsverbot von Reiseaufwandsentschädigungen bei der Berechnung der Abzugssteuer für die ausländischen Spieler abhielt, und sich somit grob pflichtwidrig nicht um seine steuerlichen Obliegenheiten kümmerte.

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren; wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Die Unkenntnis einer Verwaltungsvorschrift kann nur dann als unverschuldet anzusehen sein, wenn jemand die Vorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist (VwGH 9.12.1991, 91/13/0118). Davon kann im vorliegenden Beschwerdefall im Zusammenhang mit den Lohnabgaben keine Rede sein.

Es liegt auch entgegen dem Vorbringen des Bf. keine (vertretbare) anderslautende Rechtsansicht vor, weil er selbst eingestand, dass bei ihm ein etwaiges Bestehen einer Verpflichtung zur Entrichtung von Lohnabgaben nie Thema gewesen sei. Die diesbezüglichen Einwendungen zur Dienstnehmereigenschaft und Abzugsfähigkeit von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen bei in- und ausländischen Spielern wurden lediglich im Beschwerdeverfahren durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter erhoben und waren offenbar kein Kriterium für das Unterbleiben der Abgabentrachtung.

Bestritten wird außerdem, dass der Bf. zur Haftung für die Lohnsteuern 2009-2013 herangezogen werden könne, weil Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 oder 3 EStG unmittelbar in Anspruch zu nehmen seien, wenn eine Veranlagung auf Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG durchgeführt worden sei.

Auch diese Feststellungen der beiden GPLA, die gemäß § 82 EStG zu bescheidmäßigen Nachforderungen vom 19.4.2012 (2009-2010) und 20.3.2015 (2011-2013) führten, können

im gegenständlichen Haftungsverfahren nicht beanstandet werden, sondern erst in einem nachfolgenden Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO.

Lediglich informativ wird dazu festgestellt, dass der Arbeitgeber dem Bund gemäß § 82 EStG ungeachtet der Tatsache, dass die Lohnsteuer gemäß § 83 Abs. 1 EStG der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber schuldet, für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Der Arbeitnehmer wird nur ausnahmsweise in den Fällen des § 83 Abs. 2 und 3 EStG herangezogen; der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 (amtswegige Pflichtveranlagung) und Z 4 (Veranlagung auf Antrag des Arbeitnehmers) oder Abs. 3 EStG (vorsätzliches Zusammenwirken von Arbeitgeber und Arbeitnehmer an der Verkürzung der Lohnsteuer) vorliegen, steht jedoch gemäß § 82 EStG einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Somit bestand für den Bf. als einziges vertretungsbefugtes Organ des V-1 die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Abgaben. Da er dieser Verpflichtung nicht entsprach, war er in weiterer Folge auch persönlich gemäß § 9 BAO zur Haftung in Anspruch zu nehmen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Vereinsobmannes, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Der Vereinsobmann haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (vgl. VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. jedoch keine triftigen Gründe, aus denen ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, vor. Insbesondere wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären. Für eine völlige Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin ergeben sich auch nach Aktenlage keine Anhaltspunkte, zumal jedenfalls noch Löhne ausbezahlt wurden. Was eine allfällige Gleichbehandlung der Gläubiger betrifft, so wäre dies vom Bf. zu behaupten und zu beweisen gewesen.

Am Bf., dem als Vertreter der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Vereinsobmann das Fehlen ausreichender Mittel (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Eine Aufgliederung der Dienstgeberbeiträge 2010-2013 auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume konnte unterbleiben, da der Bf. in seinem Schreiben vom 20.7.2016 vorbrachte, einen Gläubigergleichbehandlungsnachweis nicht erbringen zu können.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten aber ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn die Lohnsteuer nicht einbehalten und abgeführt wird, von einer Pflichtverletzung des Vereinsobmannes auszugehen (vgl. VwGH 29.3.2007, 2005/15/0081; VwGH 15.3.1997, 96/15/0003).

Auch der Umstand, dass der Bf. infolge von Zahlungsproblemen um Ratenzahlung angesucht hat, kann ihn nicht exkulpieren. Bleiben Abgaben nämlich unbezahlt, weil ihre Bezahlung trotz gefährdeter Einbringlichkeit im Wege einer Zahlungserleichterung hinausgeschoben werden konnte, dann trifft den Vertreter, der eine solche Gefährdung in Abrede gestellt hat, ein Verschulden am Abgabenausfall (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Aus dem Vorbringen, dass die Uneinbringlichkeit auch ohne seine Pflichtverletzung eingetreten wäre, da der Hauptsponsor G-1 zahlungsunfähig geworden sei, lässt sich nichts gewinnen, weil der Konkurs über das Vermögen dieser Gesellschaft erst am D-5, daher erst nach der jeweiligen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, eröffnet wurde.

Es kommt nämlich auf den Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der haftungsgegenständlichen Abgaben (19.04.2012 und 20.03.2015) nicht an, da sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückhaltung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108), diesfalls zu den Fälligkeiten 15.01.2010 bis 15.01.2014. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes

maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob und wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Seine von ihm geltend gemachte finanzielle Situation aufgrund zahlreicher Haftungen als Obmann des Vereines, deren Berücksichtigung er bei der Ermessensübung vermisst, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Soweit der Bf. damit zum Ausdruck bringen will, dass die belangte Behörde nach der Aktenlage von der Uneinbringlichkeit der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei ihm ausgehen hätte müssen, weshalb die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist er darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177), zumal er seine Verbindlichkeiten nicht einmal betragsmäßig beziffern konnte.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm 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).

Dem Einwand des Bf., dass bei der Ermessensübung auch die lange verstrichene Zeit nicht berücksichtigt worden sei, ist grundsätzlich zu folgen, weil auch nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen ist.

Allerdings nicht für das vorliegende Haftungsverfahren, da die haftungsgegenständlichen Abgaben zwar bereits im Zeitraum vom 15.01.2010 bis 15.01.2014 fällig wurden, jedoch zufolge unzureichender Selbstbemessung, Meldung und Entrichtung erst am 19.04.2012 bzw. 20.03.2015 aufgrund von zwei Lohnsteuerprüfungen festgesetzt werden konnten. Da darüber hinaus der Verein, vertreten durch den Bf., diese Nachforderungen nicht sofort und zur Gänze entrichten konnte und um ratenweise Abstattung ersuchte, die auch bis April 2016 erfolgte, und das Insolvenzverfahren dann auch am D-1 eröffnet wurde, war eine frühere (über die Ratenzahlungen hinausgehende) Einbringlichmachung weder beim Verein noch beim Bf. (mangels Uneinbringlichkeit) möglich.

Vom Bf. wurden daher keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten des V-1 unter Berücksichtigung der Insolvenzquote von 2,28946% im Gesamtbetrag von € 19.478,68 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2009	2.627,14
Lohnsteuer	2010	6.004,80
Dienstgeberbeitrag	2010	879,39
Lohnsteuer	2011	1.287,82
Dienstgeberbeitrag	2011	583,92
Lohnsteuer	2012	2.370,49
Dienstgeberbeitrag	2012	964,40
Lohnsteuer	2013	3.490,22
Dienstgeberbeitrag	2013	1.270,50

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 19. Juni 2019