

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Umgeher Wirtschaftstreuhand GmbH, Neubaugasse 86/13s, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 11. November 2016, Steuernummer N-1, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 4.126,61 (anstatt € 251.269,32) herabgesetzt wird:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Lohnsteuer	2004	720,69
Lohnsteuer	2005	1.116,25
Lohnsteuer	2006	216,77
Lohnsteuer	2007	521,30
Lohnsteuer	2008	511,97
Aussetzungszinsen	2012	1.039,63

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 11.11.2016 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemalige Geschäftsführerin der G-1 (GmbH-1) für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 251.269,32 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Fälligkeit</i>
Lohnsteuer	2004	8.512,36	17.01.2005
Dienstgeberbeitrag	2004	5.801,21	17.01.2005
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	515,65	17.01.2005
Lohnsteuer	2005	48.792,26	16.01.2006
Dienstgeberbeitrag	2005	22.238,59	16.01.2006
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2005	1.976,75	16.01.2006
Lohnsteuer	2006	53.828,46	15.01.2007
Dienstgeberbeitrag	2006	19.920,08	15.01.2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2006	1.770,68	15.01.2007
Lohnsteuer	2007	29.834,04	15.01.2008
Dienstgeberbeitrag	2007	15.103,52	15.01.2008
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	1.342,56	15.01.2008
Lohnsteuer	2008	18.066,02	15.01.2009
Dienstgeberbeitrag	2008	9.989,31	15.01.2009
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	887,94	15.01.2009
Aussetzungszinsen	2012	1.357,65	18.05.2012
Umsatzsteuer	2012	11.332,24	15.02.2013

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblagen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

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 können.

Gemäß § 1298 ABGB obliege dem, der vorgebe, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergebe sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht hätten entrichtet werden können.

Die Bf. sei vom D-1 bis D-2 unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Sie sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer sei Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG habe der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen habe. Der Unternehmer habe eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für die haftungsgegenständlichen Zeiträume sei die Umsatzsteuer gemeldet und festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Demnach hafte der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden seien, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder

Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht der Bf. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen habe sowohl die Meldung als auch die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet sei, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. VwGH 18.9.1985, 84/13/0085).

Im Jahr 2011 habe eine Außenprüfung mit dem Gegenstand Lohnabgaben 01.01.2004 bis 31.12.2008 stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis gehörten (auch Polizeistrafen, Kranken-, Unfall-, Lebensversicherungsbeiträge des Dienstgebers), auch wenn diese nicht über das Lohnkonto abgerechnet worden seien. Die Werkvertragsnehmer seien in den betrieblichen Organismus der verpflichteten Firma integriert, Arbeitszeit und Arbeitsort vorgegeben und die Werkvertragsnehmer dem Weisungs- und Kontrollrecht der verpflichteten Firma unterworfen gewesen. Die Entlohnung sei pauschal erfolgt und ein generelles Vertretungsrecht nicht gegeben gewesen. Aufgrund des erhobenen Sachverhaltes und unter Berücksichtigung der beiliegenden niederschriftlichen Aussagen der Werkvertragsnehmer und der Geschäftsführerin und 100% beteiligten Gesellschafterin sei festgestellt worden, dass es sich bei den Werkvertragsnehmern um Dienstnehmer gemäß § 47 Abs. 1 und Abs. 2 EStG handle.

Dies habe für die Jahre 2004-2008 zu den im beiliegenden Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom D-3 enthaltenen Nachforderungen an Lohnsteuer geführt.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer einen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO) die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) wie den Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen. Außerdem habe er dazutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035; VwGH 13.9.1988, 87/14/0148).

Da die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sei und die Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich seien, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Die Geltendmachung der Haftung liege auch im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz auferlegten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtignte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten“ beizumessen.

Am D-2 sei ein Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet worden. Sollte es im weiteren Konkursverfahren zu einer Konkursquote kommen und diese entrichtet werden, so werde die Haftungsschuld entsprechend vermindert.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftung folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform sei, wenn die Abgabenschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sei. Der eine allfällige Quote übersteigende Betrag sei beim Primärschuldner uneinbringlich, weil darüberhinausgehend kein Vermögen bestehe.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, habe sich das Finanzamt veranlasst gesehen, die gesetzliche Vertreterhaftung im erforderlichen Ausmaß geltend zu machen. Da der Abgabenausfall auch auf das Verschulden der Haftungspflichtigen zurückzuführen sei, sei den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber den Interessen der Partei der Vorrang einzuräumen.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch ihr pflichtwidriges Verhalten (Verletzung der Offenlegungspflicht, weil Dienstverhältnisse nicht offengelegt worden seien, Nichtentrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft) als Vertreterin der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei.

---//---

In der dagegen am 15.12.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. ein, dass sie zu keinem Zeitpunkt die Gläubigergleichbehandlung verletzt und Abgaben aufgrund schuldhaften Handelns nicht entrichtet habe. Sie habe insofern die Abgaben- und Beitragsgläubiger nicht schlechter gestellt, da während des gesamten Tätigkeitszeitraumes als Geschäftsführerin keine Abgaben angefallen seien. Diese seien erst mit der Außenprüfung nachträglich festgesetzt worden. Auch habe sie kein Verschulden an der Insolvenz des Unternehmens, da diese nach Beendigung der Außenprüfung dadurch herbeigeführt worden

sei, dass seitens der Abgabensicherung des Finanzamts eine Forderungspfändung (siehe Anhang) durchgeführt worden sei.

Somit habe das Unternehmen seine laufenden Verbindlichkeiten nicht mehr begleichen können, was zur Insolvenz des Unternehmens geführt habe. Hätte das Unternehmen weiterbestehen können, indem nicht die zukünftigen und bestehenden Forderungen der Gesellschaft gegenüber der G-2 (KG-1) vom Finanzamt selbst bedient worden wären, so hätte zumindest die Möglichkeit bestanden, dass das Unternehmen die Nachforderungen der Abgaben übernehme, wodurch es nie zu einer Haftung der Geschäftsführerin gekommen wäre. An dieser Stelle solle erwähnt werden, dass die Abgabensicherung mit der Forderungspfändung selbst gegen die Gläubigergleichbehandlung verstoßen habe, da für die anderen Verbindlichkeiten nichts übriggeblieben sei. Im weiteren Verfahren hätten vom Finanzamt aus diesem Grund Teile der einbehaltenen Forderungen (€ 478.113,41) wieder an die Masse zurückgezahlt werden müssen, da diese zur Schmälerung der Masse geführt und daher Insolvenzgläubiger benachteiligt hätten (siehe Anhang Urteil mit Aktenzeichen N-2).

Die GmbH-1 habe ein Kleintransportunternehmen betrieben und für die KG-1 Zustellungen von Zeitungen, Journalen und dergleichen durchgeführt. Nach Beendigung einer Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer im November 2011 (über den Zeitraum 2007 bis 2009), habe sich eine vollstreckbare, aber infolge anhängiger Rechtsmittelverfahren noch nicht rechtskräftige Abgabenforderung von € 1.059.000,00 ergeben. Zur Hereinbringung einer Teilforderung von € 533.537,62 zzgl. € 5.339,00 Gebühren habe das Finanzamt mit Bescheid vom 12.04.2012 sämtliche bestehenden Forderungen der Gemeinschuldnerin gegenüber der KG-1 gepfändet. Die GmbH-1 sei ausschließlich für die Firma G-2 tätig gewesen und habe mit den laufenden Forderungseinnahmen auch die laufenden Betriebsausgaben abdecken müssen. Das Finanzamt habe dem Unternehmen durch die Pfändung jegliche Liquidität genommen. Und damit auch der Bf. in ihrer Funktion als Geschäftsführerin jede Möglichkeit, den Rückstand, entstanden durch die Außenprüfungen, aus den Mitteln der GmbH-1 zu begleichen. Im Urteil stehe ausdrücklich, dass der Abgabenrückstand der Gemeinschuldnerin, die durch die Bf. vertreten gewesen sei, weit unter dem Durchschnitt vergleichbarer Unternehmen gelegen sei, woraus für die Abgabensicherung keine Zahlungsunfähigkeit ablesbar gewesen sei. Jedes Angebot einer Ratenzahlung der Gemeinschuldnerin sei abgelehnt worden. Aufgrund dieser Umstände könne der Bf. in keiner Weise eine schuldhafte Verletzung ihrer Pflichten unterstellt werden. Im Urteil stehe weiters, dass dem Finanzamt ein strengerer Maßstab zu setzen sei als anderen Gläubigern, weil es in weit größerem Ausmaß in der Lage sei, Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerschuldners zu erhalten (RIS Justiz RS0064794).

Somit sei am D-2 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Eine schuldhafte Verletzung von Pflichten setze ein bewusstes Fehlverhalten voraus, das im gegenständlichen Fall der Geschäftsführerin nicht vorgeworfen werden könne.

Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass die Bf. zu keinem Zeitpunkt schuldhaft ihre Pflichten verletzt habe. Aufgrund einer anderen Rechtsmeinung, die ihre Subunternehmer betreffe, könne nicht per se von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Bf. ausgegangen werden. Weiters habe sie auch nicht gegen die Gläubigergleichbehandlung verstoßen, da zum damaligen Zeitpunkt keine Abgaben festgesetzt gewesen seien.

Festzuhalten sei, dass die Bf. zum Zeitpunkt der einzubehaltenden Abgaben in den Jahren 2004 bis 2008 auf Basis der damals herrschenden Rechtslage korrekt gehandelt habe. Es sei von der Krankenkassa oder vom Finanzamt nie beanstandet worden, dass die selbstständigen Gewerbetreibenden, die als Subunternehmer für die Gesellschaft tätig gewesen seien, nach Ansicht der Behörde Dienstnehmer gewesen seien. Noch dazu seien die verpflichtenden § 109a Mitteilungen jährlich dem Finanzamt gemeldet worden. Durch die jährliche Meldung der Subunternehmer im Rahmen der § 109a Mitteilungen an das Finanzamt habe die Bf. als Vertreterin der GmbH auch alles der Behörde zeitgerecht offengelegt und die Behörde davon in Kenntnis gesetzt.

Die Außenprüfung mit dem Gegenstand „Lohnabgaben 01.01.2004 bis 31.12.2008“ habe erst im Jahr 2011 stattgefunden und es seien rückwirkend Feststellungen getroffen worden, die zu den oben beschriebenen Konsequenzen geführt hätten, die jedoch zum Zeitpunkt nach bestem Gewissen in Anlehnung an die in den Jahren 2004 bis 2008 herrschende Rechtslage ermittelt worden seien. Jedenfalls sei festzuhalten, dass es keine „Haftungsautomatik“ für einen Geschäftsführer gebe, sondern dass Voraussetzung für eine allfällige Haftung ein Verschulden sei. Nach einhelliger Rechtsprechung hafte ein Geschäftsführer nicht, wenn er eine Abgabe aufgrund einer vertretbaren, wenngleich unrichtigen und letztlich von einer Abgabenbehörde nicht geteilten Rechtsansicht nicht entrichtete.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer 2012 in der Höhe von € 11.332,34 führe sie an, dass im Mai 2012 der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet worden sei. Somit sei die Führung der Buchhaltung im Jahr 2012 bis zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung beim Steuerberater (Jänner bis April 2012) und ab Konkurseröffnung vom Insolvenzverwalter geführt worden. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen seien von einer Steuerberatungskanzlei erledigt worden (Mai 2012 bis Dezember 2012). Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2012 im darauffolgenden Jahr (September 2013) sei es zu einer Nachzahlung in der Umsatzsteuererklärung 2012 in der Höhe von € 11.332,24 gekommen. Die Umsatzsteuerverprobung 2012 zeige ganz deutlich, dass sich die Meldungen von Jänner bis April 2012 auch in der Jahreserklärung nicht geändert hätten - die Nachzahlung rühre aus einer Differenz im Juli 2012.

Nachdem der Steuerberater vom Insolvenzverwalter den Auftrag zur Bilanzerstellung 2012 erhalten habe, seien die Konten ab Insolvenzeröffnung nachgebucht und diese Differenz der Nachzahlung festgestellt worden. Oftmals komme es im Zuge einer Insolvenz zu einer Änderung der Bemessungsgrundlagen und zu Gutschriften oder Nachzahlungen in der

Umsatzsteuer. Für diese Nachzahlung in der Umsatzsteuer 2012 treffe die Bf. jedoch kein Verschulden und daher könne sie auch nicht dafür haftbar gemacht werden. Im Juli 2012 sei die Verantwortung nicht mehr in ihren Händen gelegen.

Anzumerken sei noch, dass im Jahr 2008 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2004 bis 2008 stattgefunden habe und im Rahmen dieser Prüfung die Subunternehmer nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien.

Sachverhaltsdarstellung:

Unter nachstehendem Punkt halte die Bf. den Sachverhalt (auf dessen Basis sie gehandelt und Entscheidungen getroffen habe) in den Jahren 2004 bis 2008 nochmals fest:

Die GmbH-1 sei im Bereich Güterbeförderung tätig gewesen. Die Hauptaufgabe sei die tägliche und/oder wöchentliche Zustellung diverser (Tages-)Zeitungen an Großbetriebe wie Bundesministerien, Hotels, Flughafen, Trafiken, etc. gewesen. Der Hauptauftraggeber sei die KG-1 gewesen. Die GmbH-1 sei für die Zustellung im Großraum Wien zuständig gewesen.

Sie habe sich dazu diverser selbstständiger Subunternehmer bedient, die mit eigenen Fahrzeugen (= Betriebsmittel) die Zeitungen zugestellt hätten. Es habe einen Rahmenvertrag gegeben (siehe Anhang), in dem ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die Subunternehmer selbst entschieden hätten, ob, wann und von wem sie sich vertreten hätten lassen. Auch die Route habe von ihnen selbst festgelegt werden können. Gleiches habe für den Zeitpunkt der Zeitungszustellung mit der einzigen Einschränkung gegolten, dass die Zeitungen bis spätestens 05:00 Uhr morgens ausgeliefert hätten sein müssen, damit z.B. die Trafiken diese auch sofort ab Ladenöffnung verkaufen oder die Fluglinien die Zeitungen an Board bei den Morgenflügen austeilen hätten können.

Das wesentliche Betriebsmittel sowie der Rahmenvertrag mit den Subunternehmern seien die Grundlage gewesen, die für die Bf. relevant für die gesetzliche Situation gewesen seien und auf Basis derer sie ihre Entscheidungen getroffen habe:

Der Verwaltungsgerichtshof sei in seinem richtungsweisenden Urteil vom 23.01.2008, 2007/08/0223, zu der Erkenntnis gelangt, dass es sich bei einem wesentlichen Betriebsmittel nicht um ein geringwertiges Wirtschaftsgut handle, sondern dass es durch die steuerliche Verwertung als Betriebsmittel der Schaffung einer unternehmerischen Struktur diene oder seiner Art nach von vornherein für die betriebliche Tätigkeit zu dienen bestimmt sei.

Auch habe sich die Bf. von jedem Subunternehmer den Gewerbeschein vorlegen lassen, um sicher zu gehen, dass es sich bei den Subunternehmern um selbstständige Unternehmer handle, es seien UID Bestätigungen und Passkopien verlangt worden - als Nachweis, dass die Subunternehmer selbstständig tätig seien. Die Bf. habe in keiner Phase davon ausgehen können, dass es sich um nichtselbstständige Dienstverhältnisse gehandelt habe. Im Anhang

übermittle sie eine Auswahl an Unterlagen, die sich die Bf. pro Subunternehmer vorlegen lassen habe. Schließlich habe sie im guten Glauben an die Rechtmäßigkeit der Selbstständigkeit der Subunternehmer geglaubt. Sie verweise in diesem Zusammenhang auch auf die eingebrachte Berufung der GmbH-1 vom 22.08.2011.

Es werde der Bf. im Haftungsbescheid vorgeworfen, durch schuldhaftes Verhalten die angeführten Lohnabgaben 2004 bis 2008 nicht bezahlt zu haben. Wie schon oben beschrieben sei, sei man von selbstständigen Gewerbetreibenden ausgegangen, für die die GmbH keine Abgaben entrichten habe müssen.

Die Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen und ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer GmbH an das Finanzamt abzuführen - sofern diese nicht abgeführt werde, sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002, 2001/15/0029). Bei der GmbH-1 habe es bis zum Zeitpunkt der Außenprüfungen keine wirtschaftlichen Schwierigkeiten gegeben, auch seien immer alle Abgaben pünktlich bezahlt und entrichtet worden - dieser Umstand spreche gegen eine Verletzung der Pflichten als Geschäftsführer. Sie möchte an dieser Stelle noch einmal erwähnen, dass erst durch die Forderungspfändung durch die Abgabensicherung des Finanzamtes die GmbH in Zahlungsschwierigkeiten gekommen und der Konkurs eröffnet worden sei. Es sei der GmbH, vertreten durch die Geschäftsführerin, gar nicht die Möglichkeit gegeben gewesen, jegliche Abgabenschulden zu bezahlen aufgrund des Insolvenzverfahrens, das durch die Forderungspfändung ausgelöst worden sei.

Abschließend halte die Bf. fest, dass sie auf eine Beschwerdeverentscheidung ausdrücklich verzichte. Sie stelle den Antrag, die Beschwerde direkt dem „Bundesfinanzgerichtshof“ vorzulegen, und beantrage die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.01.2017 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt, da die Haftungsinanspruchnahme der Umsatzsteuer 2012 in Höhe von € 11.332,24 nicht rechtmäßig erfolgt sei. Der Haftungsbetrag betrage daher € 239.937,08.

Begründend wurde vorgebracht:

Für die Haftung nach § 9 sei nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet würden (vgl. § 80 Abs. 2 BAO). Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletze der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249). Der Vertreter müsse zur Entrichtung fälliger Abgaben keine Kredite aufnehmen (VwGH 26.6.2007, 2004/13/0032). Ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der

Zahlungsunfähigkeit treffe, sei für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung (VwGH 18.11.1991, 90/15/0176; VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 22.2.2008, 2007/17/0124, AW 2007/17/0034). Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277). Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146); maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Gemäß § 79 EStG habe der Arbeitgeber die Lohnabgaben spätestens zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz gälten für Abfuhrabgaben, insbesondere für Lohnsteuer (zB VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121; VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106). Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe nämlich 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. Eine solche Ausnahme bestehe auch für die Kapitalertragsteuer (VwGH 16.2.2000, 95/15/0046; VwGH 7.8.2008, 2006/15/0010) sowie für Beträge nach § 99 EStG 1988 (VereinsRL 2001, Rz 813).

Wie auch im BFG - Erkenntnis GZ. RV/7100954/2012 erkennbar sei, habe der VwGH schon vorher in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass dieser solche Beschäftigungsverhältnisse als nichtselbstständige Beschäftigungsverhältnisse ansehe. Aus dem Umstand, dass das Finanzamt die Mitteilung nach § 109a EStG akzeptiert habe, könne für die Abgabepflichtige nichts abgeleitet werden, da diese keine Treu und Glauben Wirkung erzeuge. Daher habe die Abgabepflichtige bezüglich der Lohnsteuer eine schuldhaftes Pflichtverletzung durch Nichtentrichtung dieser begangen. Auch zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide seien noch genügend liquide Mittel vorhanden gewesen.

Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, sei es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet habe, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftes Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In der Regel werde nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Außerdem treffe den Haftenden gemäß § 77 Abs. 2 BAO die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den

Abgabepflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer habe daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Außerdem habe er darzutun, dass er die Abgabeforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt habe (vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0198; VwGH 13.11.1987, 85/17/0035, VwGH 13.9.1988, 87/14/0148). Wie auch im BFG - Erkenntnis GZ. RV/7100954/2012 erkennbar sei, habe der VwGH schon vorher in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass dieser solche Beschäftigungsverhältnisse als nichtselbstständige Beschäftigungsverhältnisse ansehe. Aus dem Umstand, dass das Finanzamt die Mitteilung nach § 109a EStG akzeptiert habe, könne für die Abgabepflichtige nichts abgeleitet werden, da durch diese Vorgangsweise keine unrichtige Rechtsauskunft des Finanzamtes vorgelegen habe. Die Abgabepflichtige hätte vielmehr ihre Dienstverhältnisse offenlegen müssen durch Vorlage der Rahmenvereinbarungen usw. Dies stelle nach Rechtsansicht des Finanzamtes eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und somit eine schuldhaftes Pflichtverletzung dar, die kausal für die Uneinbringlichkeit der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag gewesen sei.

Bezüglich der anderen Punkte werde auf den Haftungsbescheid verwiesen.

Aus den obengenannten Gründen bestehe die Haftung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO bezüglich der Lohnabgaben zu Recht, weshalb die Beschwerde insofern als unbegründet abgewiesen werde. Bezüglich der Haftung wegen Umsatzsteuer 2012 sei eine Stattgabe erfolgt.

---//---

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 16.02.2017 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Sie möchte darauf hinweisen, dass trotz Antrages, die Beschwerde gleich dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, eine Beschwerdeentscheidung erlassen worden sei. Es werde laut Beschwerdeentscheidung darauf verzichtet, mit einem Verweis auf § 262 BAO. Es handle sich lediglich um einen Gesetzesverweis, eine konkrete nachvollziehbare Begründung, wieso das Finanzamt darauf verzichtet habe, dem Antrag zu folgen, sei der Beschwerdeentscheidung nicht zu entnehmen. Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO solle eine Begründung enthalten sein, wenn ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde.

Weiters seien der Beschwerdeentscheidung gewisse Ungenauigkeiten zu entnehmen. Auf Seite 1 fehle die Adresse der Beschwerdeführerin - diese sei offenbar vergessen worden, einzufügen, stattdessen sei „Adresse, PLZ, Ort“ als Adressangabe geblieben. Auf Seite 2 werde eine Frau P-1 als Gesellschafterin benannt, die Beschwerdeführerin heiße jedoch Bf.. Auch wenn inhaltlich hervorgehe, dass es sich um die Bf. handle, so fehle es an Genauigkeit und vor

allem, wie bereits erwähnt, an einer Begründung, die nachvollziehen lasse, wieso das Finanzamt dennoch selbst die Beschwerde vorentscheidung erlassen habe.

Abschließend stellte die Bf. den Antrag, den Vorlageantrag ohne unnötigen Aufschub dem „Bundesfinanzgerichtshof“ vorzulegen, und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

---//---

Mit Schreiben vom 25.05.2020 an die Bf. führte das Bundesfinanzgericht aus, dass sie hinsichtlich eines etwaigen Verschulden an der Nichtentrichtung ausschließenden entschuldigen Rechtsirrtums an der Qualifikation der Zeitungszusteller als Werkvertragsnehmer im Haftungsverfahren vorgebracht habe, dass Jahr 2008 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2004-2008 stattgefunden habe und im Rahmen dieser Prüfung die Subunternehmer nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien. Sie hätten daher zum Zeitpunkt der einzubehaltenden Abgaben in den Jahren 2004-2008 auf Basis der damals herrschenden Rechtslage korrekt gehandelt.

Zum Nachweis ihres Vorbringens werde sie um Vorlage des angesprochenen Betriebsprüfungsberichtes bzw. der Niederschrift ersucht (aktenkundig seien eine Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2004-2008 vom D-3 und eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer und Kammerumlage für die Jahre 2007 bis 2009 vom D-14, nicht aber eine Betriebsprüfung aus dem Jahr 2008).

Weiters werde die Bf. um Bekanntgabe ersucht, wie sie zu der Rechtsansicht gelangt sei, dass „nach der herrschenden Rechtslage“ Zeitungszusteller nicht als Dienstnehmer einzustufen seien. Dazu seien geeignete Nachweise wie Hinweise auf die betreffenden Gesetzesbestimmungen, Judikatur oder Erlassmeinungen vorzulegen.

Außerdem möge die Bf. bekanntgeben, ob sie sich bei geeigneten Stellen (Finanzamt, Steuerberater, etc.) erkundigt habe, ob die Zeitungszusteller als Werkvertragsnehmer einzustufen oder als Dienstnehmer lohnsteuerpflichtig seien. Um entsprechende Nachweise oder Glaubhaftmachung werde ersucht.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die Bf. mit Schreiben vom 29.06.2020 mit:

1. Richtigstellung Zeitpunkt Betriebsprüfung 2004-2006

Im Vorlageantrag vom 15.12.2016 sei ihr ein Tippfehler unterlaufen. Die besagte Betriebsprüfung sei für die Jahre 2004-2006 gewesen und habe im Jahr 2008 stattgefunden. Anbei sende sie die Niederschrift vom D-4 (Beilage ./A).

2. Vertretbare Rechtsansicht

Im folgenden Abschnitt werde dargelegt, wie die Bf. zu ihrer Rechtsansicht gelangt sei.

Vorab müsse erwähnt werden, dass vor ca. 15 Jahren das Thema Umqualifizierung mit Abstand nicht den Stellenwert gehabt habe, wie das heute der Fall sei. Es habe im betreffenden Zeitraum so gut wie keine Judikatur gegeben, die sich so detailliert mit diesem Thema beschäftigt habe, wie die Urteile der letzten Jahre.

So „zweifellos“ wie dies in der Beschwerdevorentscheidung vom 31.01.2017 dargestellt werde, dass man nur zu dem Schluss hätte kommen müssen, es handle sich um Dienstnehmer, sei das nicht gewesen. Es habe viele Tatsachen gegeben, die gegen eine Stellung als Dienstnehmer gesprochen hätten. Vor allem der Umstand, dass die Subunternehmer ihre eigenen Betriebsmittel in großem Umfang gehabt hätten, insbesondere ihre Lieferwägen, habe gegen die Einstufung als Dienstnehmer gesprochen. Im Übrigen dürfe erwähnt werden, dass es sich bei diesen „Feststellungen“ der BVE vom 31.07.2017 nicht um Feststellungen des Finanzamtes selbst handle.

Vorausgegangen sei diesem Verfahren eine GPLA für die Zeiträume 2004-2008, die von der GKK durchgeführt worden sei. Die zeitgleich stattgefundene BP des Finanzamts habe zu einer Umqualifizierung keine derartigen Feststellungen getroffen. Wenn dies so aus Sicht des Finanzamtes „zweifellos“ klar gewesen sei, hätte es während dieser Betriebsprüfungen auch schon dementsprechende Feststellungen geben müssen.

Die Bf. dürfe nochmals auf den Vorlageantrag vom 15.12.2016, Seite 5, verweisen.

3. Vielfache Offenlegung und vorherige Überprüfungen

In diversen vorherigen Überprüfungen habe es bezüglich der Subunternehmer ebenfalls keine Feststellungen gegeben, obwohl zusätzlich zu den regelmäßigen Offenlegungen der § 109a Mitteilungen immer wieder an das Finanzamt und sogar an den damaligen UFS Daten und Unterlagen zu den Subunternehmern offengelegt worden seien.

Die Firma habe genug Überprüfungen vom Finanzamt selbst gehabt, in welchen die Subunternehmer thematisiert worden seien (Lohnsteuerprüfungen bis hin zu USO Prüfungen), ohne entsprechende Feststellungen, sodass die Bf. als Geschäftsführerin der GmbH die ganze Zeit davon ausgehen habe müssen, alles richtig zu machen.

In ihrem Akt fänden sich dazu folgende Überprüfungen und damit einhergehende Offenlegungen an das Finanzamt, welche sich auch mit den Subunternehmern befasst hätten:

- § 109a Mitteilungen jährlich
- Lohnsteuerprüfung 06/2000-12/2001, Bericht vom D-5

- Fax an Finanzamt am 24.08.2005, Vorlage von Lohnkonten zu § 109a Mitteilungen für diverse Subunternehmer
- Fax an Frau P-2 am 29.08.2005, Vorlage von Rechnungen von Subunternehmern
- Ersuchen um Ergänzung vom 16.05.2006, UVA März 2006, Nachweis der Vorsteuern, inklusive Rechnungen von Subunternehmern
- Fax an Herrn P-3 am 03.11.2006 mit Unterlagen zur UVA März 2006, Übersendung des Vorsteuerjournals inklusive Rechnungen der Subunternehmer
- USO Prüfung 01-09/2006, Prüfungsauftrag vom D-6, Prüfungsbericht D-7
- Fax an Herrn P-4 am 25.01.2007, Vorlage von Rechnungen eines Subunternehmers
- Erhebungsauftrag vom D-8, Auskunftsverlagen bzgl. Subunternehmer, Vorlage von Originalwerkverträgen von Subunternehmern
- BP 2006-2006 Niederschrift am D-4 (siehe Beilage) – keine Feststellungen, die in irgendeiner Art und Weise die laufende Vorgangsweise in Bezug auf die Subunternehmer in Zweifel gezogen hätten (Beilage ./A)
- Anforderung Aufstellung der gelegten Rechnungen von der Firma P-5, angefordert per Mail von P-6 am 26.11.2008 per Email
- Ersuchen um Ergänzung UVA 10/2008 vom 19.12.2008, beantwortet am 20.01.2009 (Vorlegung von Rechnung mit größerer Vorsteuer - nur Rechnungen von Subunternehmern), Sachbearbeiter am Finanzamt: P-7
- Beantwortungen von Auskunftersuchen des UFS, Referent P-8, April-Juni 2009 betreffend die Leistungen eines Subunternehmers
- USO Prüfung 11/08-04/09, Bescheid Prüfungsauftrag vom D-9, Beendigung Prüfung D-10 - keine Feststellungen
- Ersuchen um Ergänzung vom 19.10.2010 betreffend UVA 08/2010, per Mail an P-7 am 15.11.2010, Nachweis Vorsteuern inklusive Rechnungen Subunternehmer

4. Verletzung der Gläubigergleichbehandlung durch Finanzamt

Seitens des Finanzamtes werde in der BVE vom 31.01.2017 erwähnt, dass die Bf. bezüglich der Lohnsteuer eine schuldhafte Pflichtverletzung durch Nichtentrichtung dieser begangen habe und zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide noch genügend liquide Mittel vorhanden gewesen wären.

Dem könne nur - wie auch im Vorlageantrag erwähnt - entgegnet werden, dass man der GmbH bzw. ihr als Geschäftsführerin dieser selbst keine Chance einer Entrichtung gegeben habe, weil das Finanzamt durch eine gänzliche Forderungspfändung den Konkurs der Firma selbst ausgelöst habe. Nachträglich zu behaupten, dass genug Geld da gewesen wäre, erscheine ihr nicht ganz stimmig.

Durch die § 109a Mitteilungen, die jedes Jahr für jeden Subunternehmer dem Finanzamt gemeldet worden seien, sei sichergestellt worden, dass die Subunternehmer im Rahmen ihres Unternehmens Einkommensteuer bezahlten. Es sei Lohnsteuer festgesetzt worden, obwohl die Subunternehmer für ihren Gewinn bereits Einkommensteuer entrichtet hätten - es habe keine Gegenrechnung stattgefunden bzw. sei keine Einkommensteuer bei der Lohnsteuernachverrechnung in Abzug gebracht.

Die Vorschreibung der Lohnsteuer führe in gewisser Weise zu einer doppelten Besteuerung. Auch ohne die Verletzung der Gläubigergleichbehandlung durch das Finanzamt hätte es eine Zeit gebraucht, um die Beträge abzustatten.

5. Übersicht zeitlicher Ablauf der GPLA und BP

Es habe in den Jahren 2010 bis 2012 zwei Prüfungen bei der Gesellschaft (bei der die Bf. Geschäftsführerin gewesen sei) gegeben, die von zwei verschiedenen Behörden durchgeführt worden seien. Es habe eine GPLA über den Zeitraum 2004 bis 2008 gegeben, die von der Krankenkassa durchgeführt worden sei, und eine Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009, die vorn Finanzamt durchgeführt worden sei. Die GPLA sei 2010 begonnen und 2011 beendet worden. Die BP sei 2011 begonnen und 2012 beendet worden. In der Timeline auf Seite 4 des Vorlageantrages vom 15.12.2016 seien die Abläufe und Ereignisse dargestellt worden. Wie im Vorlageantrag beschrieben habe die GmbH Insolvenz aufgrund der Forderungspfändung des Finanzamtes nach Abschluss der Betriebsprüfung anmelden müssen. Zum Zeitpunkt der Insolvenz sei die Abgabenschuld aus der GPLA noch nicht festgesetzt und damit nicht Grund der Insolvenz gewesen, da die Forderung seitens der Krankenkassa noch nicht festgesetzt worden sei. Um gegen die Feststellungen der Krankenkassa Beschwerde einlegen zu können, habe der steuerliche Vertreter bei der Krankenkassa einen Antrag auf Bescheiderstellung gestellt. Der Bescheid über die GPLA 2004 bis 2008 sei zum Zeitpunkt der Insolvenz von der Krankenkassa noch nicht ausgestellt gewesen. Der Antrag auf Bescheidenanforderung nach Abschluss der GPLA sei im Mai 2011 erfolgt und der Bescheid der Krankenkassa im November 2012, also lange nachdem die GmbH Insolvenz anmelden habe müssen, ergangen.

Gegenstand der Betriebsprüfung sei die Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer und Kammerumlage im Zeitraum 2007 bis 2009 gewesen, Gegenstand der GPLA 2004 bis 2008 alle Lohnabgaben. Gegen diese habe sie auch im Rahmen des Vorlageantrags Beschwerde erhoben. Im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 sei es nie zur Sprache gekommen, ob die Subunternehmer umzuqualifizieren seien. Diese Feststellungen der

Umqualifizierung seien seitens der Krankenkasse getroffen worden und hätten die Betriebsprüfung nicht betroffen und seien auch in den überschneidenden Jahren 2007 bis 2008 von der Betriebsprüfung nicht aufgegriffen worden.

6. Klarstellung Rechtsansicht

Zusammenfassend habe die Bf. zum Zeitpunkt der damaligen Rechtslage völlig korrekt gehandelt. Es habe genügend Anhaltspunkte gegeben, die Subunternehmer als Selbstständige zu behandeln, und aufgrund der vielen Überprüfungen ohne konkrete Feststellungen keine Momente, die an der richtigen Vorgehensweise hätten zweifeln lassen müssen.

Die Beschwerde (damals Berufung) an den Landeshauptmann mit allen Erläuterungen, Stellungnahmen und Gesetzesbestimmungen lege die Bf. zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht dem Anhang bei (Beilage ./B).

---//---

Der Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 13.07.2020 zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt und um Übermittlung des Betriebsprüfungsberichtes zur in der Stellungnahme der Bf. enthaltenen Niederschrift vom D-4 ersucht.

Weiters wurde um Bekanntgabe ersucht, weshalb es zu den Nachforderungen an Lohnabgaben 2001 (Bescheide vom 11.07.2002) gekommen sei, die mit Berufungsvorentscheidung vom 29.10.2002 wieder größtenteils zurückgenommen worden seien. Um Übermittlung des Prüfungsberichtes der GPLA und der Berufungsvorentscheidung wurde ersucht, andernfalls davon ausgegangen werden müsse, dass die Feststellungen ebenfalls (wie in der GPLA vom D-3 für die Jahre 2004-2008) die Umqualifizierung von selbstständigen Werkvertragsnehmern in unselbstständige Dienstnehmer betreffen.

---//---

Mit Schreiben vom 13.07.2020 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. mit, dass laut Abgabenkonto der Gesellschaft die Lohnabgaben 2001 mit Bescheiden vom 11.07.2002 mit Nachforderungen von insgesamt rund € 16.000,00 festgesetzt worden seien, wobei der dagegen eingebrachten Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29.10.2002 (teilweise) stattgeben worden sei (Verringerung der Nachforderungen um insgesamt rund € 11.500,00).

Da möglicherweise davon ausgegangen werden könne, dass die Feststellungen ebenfalls (wie in der GPLA vom D-3 für die Jahre 2004-2008) die Umqualifizierung von selbstständigen Werkvertragsnehmern in unselbstständige Dienstnehmer betreffen, was für die Beurteilung des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht für das gegenständliche Haftungsverfahren von

Relevanz wäre, wurde die Bf. ersucht, den Prüfungsbericht der GPLA und die Berufungsvorentscheidung vorzulegen.

Außerdem wurde um Übermittlung des Betriebsprüfungsberichtes zur vorgelegten Niederschrift vom D-4 ersucht.

---//---

Mit Schreiben vom 17.07.2020 teilte die Bf. mit, dass weder die Berufungsvorentscheidung noch der Bericht zur Betriebsprüfung 2004-2006 auffindbar seien, jedoch noch ein Betriebsprüfungsbericht aus dem Jahr 2005, welcher die Jahre 2001-2003 betreffe, vorhanden sei, und legte den GPLA-Bericht vom D-5, die Berufung vom 29.07.2007, die Information über das Ergebnis der Berufung seitens ihrer steuerlichen Vertretung sowie den Betriebsprüfungsbericht vom D-11 vor.

---//---

Am 07.08.2020 teilte das Finanzamt mit, dass die angeforderten Unterlagen in Verstoß geraten seien und nicht vorgelegt werden könnten.

---//---

Mit Schreiben vom 18.08.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge um Auskunft und hielt fest, dass die in der GPLA vom D-3 festgestellten Nachforderungen an Lohnabgaben 01/2004 – 12/2008 dem an die Bf. ergangenen verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid vom 11.11.2016 zugrunde gelegt worden sei.

Da bei dieser GPLA festgestellt worden sei, dass die als selbstständige Werkvertragsnehmer behandelten Zeitungszusteller als unselbstständige Dienstnehmer zu qualifizieren seien, hingegen diese Feststellungen im Bericht über die GPLA des Vorzeitraumes vom D-5 (06/2000 – 12/2001) nicht enthalten seien, werde um Bekanntgabe ersucht, ob bereits bei der Vorprüfung die gleichen Rechtsverhältnisse vorgelegen, somit die nicht den Lohnabgaben unterzogenen Honorare aufgrund der Werkverträge akzeptiert worden seien.

---//---

In Beantwortung des Auskunftersuchens teilte der Prüfdienst mit Schreiben vom 08.09.2020 mit, dass für den angeführten Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen mehr zur Verfügung stünden, weshalb die Frage hinsichtlich der gleichen Rechtsverhältnisse nicht mehr beantwortet werden könne.

---//---

Mit Schreiben vom 14.09.2020 brachte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt den Schriftverkehr mit dem Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge vom 18.08.2020 und 08.09.2020 sowie dem Finanzamt darüber hinaus auch den Schriftverkehr mit der Bf. vom 13.07.2020 und 17.07.2020 zur Kenntnis.

---//---

Mit Schreiben vom 29.10.2020 zog die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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.

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 1 und 2. Zu diesen Nebenansprüchen gehören gemäß § 3 Abs. 2 lit. d insbesondere die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungs- und Aussetzungszinsen, der Säumniszuschlag und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens, worunter gemäß § 26 AbgEO insbesondere Pfändungsgebühren und die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (somit auch Postgebühren) fallen.

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.

Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (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 in Höhe der die Konkursquote übersteigenden Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-12 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs nach Verteilung einer Quote von 23,3865%

aufgehoben wurde. Durch die Nachtragsverteilung erhöhte sich die Quote mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-13 auf 23,4242%.

Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass die Bf. im Zeitraum vom D-1 bis D-2 (Konkurseröffnung) Geschäftsführerin der genannten GmbH war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Ihr oblag daher in diesem Zeitraum die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Das Vorbringen der Bf., dass die Gesellschaft erst aufgrund der Forderungspfändung des Finanzamtes in Zahlungsschwierigkeiten gekommen sei, weshalb das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei, geht ins Leere, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Aus dem Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben durch die am 12.04.2012 erfolgte Pfändung überwiegend getilgt wurden und nur durch die erfolgreiche Anfechtung des Masseverwalters wiederauflebten, lässt sich nichts gewinnen, da diese Anfechtung nicht ursächlich für die nunmehrige Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war. Hätte die Bf. die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben pünktlich im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit bereits bezahlt, wären sie von der Anfechtung gar nicht erfasst gewesen. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind somit nicht aufgrund der Anfechtung durch den Masseverwalter im Rückstand, sondern weil die Bf. nicht für deren pünktliche vollständige Zahlung gesorgt hat. Diese schuldhafte Pflichtverletzung war kausal für die eingetretene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben (BFG 9.3.2020, [RV/5101157/2019](#)).

Es trifft daher nicht zu, dass die Nichtentrichtung der ursprünglich getilgten Abgabe dem Geschäftsführer nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden kann, wenn bereits getilgte Abgabenschuldigkeiten infolge Anfechtung einer Zahlung durch den Masseverwalter und Rückzahlung des Betrages an die Konkursmasse wiederaufleben.

Da die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 2012 jedoch erst am 15.02.2013 fällig war, zumal die Nachforderung aus sich im laufenden Konkursverfahren ergebenden Verrechnungen stammte, war mangels Verpflichtung der Bf. zu ihrer Entrichtung eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 nicht gegeben.

Hingegen wurden die am 11.04.2012 festgesetzten haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2004-2008 und Aussetzungszinsen 2012 im Zeitraum vom 17.01.2005-15.01.2009 bzw. am 18.05.2012 und somit in der Zeit der aufrechten Geschäftsführung der Bf. fällig.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß [§ 248 BAO](#) 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 Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Zum Vorbringen der Bf., dass die GPLA im Bericht vom D-3 das Vorliegen von unselbstständigen Dienstverhältnissen rechtswidrig angenommen habe, ist festzustellen, dass im Haftungsverfahren nicht die Richtigkeit vorliegender Abgabenbescheide zu überprüfen ist (VwGH 24.02.2010, [2009/13/0103](#)). Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nach § 9 BAO nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid vorangegangen ist. Gehen einem Haftungsbescheid Abgabenbescheide voran, entfalten diese Bindungswirkung und hat sich das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diese Bescheide zu halten. Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch Beschwerde erheben.

Grundsätzlich ist in einem Haftungsbescheidverfahren somit die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung nicht zu prüfen, jedoch steht diese Vorgabe in einem Spannungsfeld zum Nachweis einer schuldhaften Pflichtverletzung. Erst wenn man zu dem Schluss kommt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt, ist in einem zweiten Prüfungsschritt für eine Haftungsinanspruchnahme ein Vorbringen zur Höhe der festgesetzten schuldhaft nicht entrichteten Abgabe als irrelevant zu bewerten und die Partei darauf zu verweisen, dass Streitigkeiten darüber im Festsetzungsverfahren (dritter Schritt, wenn bei einer Haftungsinanspruchnahme von dem Recht Gebrauch gemacht wird, die Abgabefestsetzung zu bekämpfen) auszutragen sind (BFG 30.3.2017, [RV/7106458/2016](#)).

Die Abgabenbehörde hat zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen. Die Haftung nach § 9 BAO erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb hat sich die Behörde mit den Einwänden des zur Abgabenhaftung herangezogenen Geschäftsführers zu befassen, dass ihn kein Verschulden getroffen habe (VwGH 13.9.2006, [2003/13/0131](#)).

Hinsichtlich eines etwaigen das Verschulden an der Nichtentrichtung ausschließenden entschuldbaren Rechtsirrtums hat die Bf. im Haftungsverfahren dargetan, dass Jahr 2008 eine

Betriebsprüfung über die Jahre 2004-2008 stattgefunden habe und im Rahmen dieser Prüfung die Subunternehmer nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien. Sie habe daher zum Zeitpunkt der einzubehaltenden Abgaben in den Jahren 2004-2008 auf Basis der damals herrschenden Rechtslage korrekt gehandelt.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird aber durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargetan. Das Risiko des Rechtsirrtums trägt auch der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (VwGH 25.4.2019, [Ra 2019/13/0029](#)).

Im gegenständlichen Fall fand bereits am D-5 eine GPLA für den Zeitraum 06/2000-12/2001 statt, bei der die zu den haftungsgegenständlichen Nachforderungen führenden Feststellungen der GPLA vom D-3 nicht getroffen wurden. Da der Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge einbekannte, keine Aufzeichnungen mehr zur Verfügung zu haben, weshalb die Frage hinsichtlich der Identität der Rechtsverhältnisse nicht beantwortet werden könne, war *in dubio pro reo* davon auszugehen, dass auch bei der ersten GPLA die gleichen Rechtsverhältnisse wie bei der nachfolgenden, die Werkvertragsnehmer beanstandenden GPLA vorlagen.

Schon allein im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben lag daher eine das Verschulden der Bf. ausschließende vertretbare Rechtsansicht vor.

Daraus folgt, dass die Nachforderungen, die auf der Umqualifizierung der Werkvertragsnehmer in lohnsteuerpflichtige Dienstnehmer basierten, nicht der Haftung unterliegen.

Allerdings wurden in der Folge-GPLA auch andere Feststellungen getroffen, nämlich Nachversteuerungen von seitens der Gesellschaft gezahlten Polizeistrafen und Kranken-, Unfall- und Lebensversicherungsbeiträgen, da zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis gehören, bei denen eine vertretbare Rechtsansicht nicht vorliegt, weshalb eine Haftungsinanspruchnahme für nachstehende Nachforderungen grundsätzlich möglich wäre:

	Lohnsteuer	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2004	941,14	181,63	16,14
2005	1.457,70	234,52	20,85
2006	283,08	99,34	8,83

2007	680,76	100,51	8,94
2008	668,58	90,37	8,04

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen nicht zulässig, da die Bf. damit nicht in die Lage versetzt wurde, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#)), weshalb eine monatsweise Aufgliederung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen grundsätzlich vorzunehmen gewesen wäre, jedoch mangels Vorwerfbarkeit der sodann nur äußerst geringen Nachforderungen unterbleiben konnte.

Hingegen bedarf es bei den Lohnsteuern von vornherein keiner monatsweisen Aufgliederung, da für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gelten (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); VwGH 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, und die gemäß § 79 Abs. 1 EStG monatlich abzuführenden Lohnsteuern desselben Jahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO zusammengefasst werden können.

Kausalität

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.

Ermessen

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](#)).

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

Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige für die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Ausmaß von nunmehr € 4.126,61 zu Recht:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Abzüglich Konkursquote von 23,4242%</i>
Lohnsteuer	2004	941,14	720,69
Lohnsteuer	2005	1.457,70	1.116,25
Lohnsteuer	2006	283,08	216,77
Lohnsteuer	2007	680,76	521,30
Lohnsteuer	2008	668,58	511,97
Aussetzungszinsen	2012	1.357,65	1.039,63

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 30. Oktober 2020