

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache von Herrn *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch RPC Reschenhofer & Partner Consulting Steuerberatung GmbH, Lichtenfelsgasse 5 Tür 10, 1010 Wien, über die Beschwerde des Haftungspflichtigen vom 9. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabenwesen vom 28. Oktober 2021, MA 6, betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 – KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, in der Sitzung am 26. Jänner 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als die Haftung auf nachfolgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 1.800,00 wie folgt eingeschränkt werden:

Kommunalsteuer 01-12/2013 von monatlich je € 45,00, somit € 540,00;

Kommunalsteuer 01-12/2014 von monatlich je € 45,00, somit € 540,00;

Kommunalsteuer 01-12/2015 von monatlich je € 4500, somit € 540,00;

Kommunalsteuer 01-04/2016 von monatlich je € 45,00, somit € 180,00;

Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren vor Bescheiderlassung:

In der Stellungnahme vom 05.11.2016 zum Haftungsprüfungsvorhalt des Magistrates der Stadt Wien vom 27.09.2016 betreffend im Zeitraum 01/2012 bis 05/2016 aushaftende Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben samt Nebengebühren der *****A***** GmbH führte

Herr ***Bf1*** (in weiterer Folge: Bf.) aus, dass die angeführten Beträge von gesamt € 13.990,68 grundsätzlich auf einer Beitragsprüfung (GPLA) der Wiener Gebietskrankenkasse für die Jahre 2011 und 2012 sowie einer Prüfung seitens des Finanzamtes für den Zeitraum 2013 bis 06/2016 beruhen.

Betreffend die Beitragsprüfung der Wiener Gebietskrankenkasse für die Jahre 2011 und 2012 habe sie am 23.12.2014 einen Bescheid angefordert, der bis dato nicht ergangen sei. Somit sei über die Prüfung kein Dokument, das juristisch zu beeinspruchen wäre, ausgestellt worden.

In der Anforderung wurde auszugsweise vorgebracht:

„Vortragende wurden im Zeitraum, als die Prüfung stattfand, als freie Dienstnehmer eingestuft, danach – ebenso wie bei der GPLA 01.01.11 – 31.12.12 als echte Dienstnehmer.

Vor allem fand unseres Erachtens betreffend die jeweiligen Einzelfälle keine Würdigung betreffend Vertretungsmöglichkeit, Vereinbarung der Termine mit den Teilnehmern, Weisungsfreiheit betreffend die Tätigkeit und wesentliche eigene Betriebsmittel statt.

Es wurden alle Vortragende im Zuge der GPLA generell als echte Dienstnehmer eingestuft; davor fand von der GPLA-Prüferin eine Einstufung von Vortragenden als freie Dienstnehmer statt; danach wurden diese – ohne Änderung des Sachverhaltes und ohne – unseres Wissens nach – neue Tatbestände – als echte Dienstnehmer eingestuft (es betraf bei diesen Vortragenden Zeiträume nach der GPLA).“

Die Bescheide betreffend die Dienstgeberbeiträge 2013, 2014, 2015 und 01-06/2016 seien am 16.08.2016 mittels Beschwerde bekämpft worden. Hier liege ebenfalls ein offenes Rechtsmittelverfahren vor, eine Beschwerdeentscheidung sei bis dato nicht ergangen.

Die angeführten Beträge hätten grundsätzlich auf Vorschriften von Kommunalsteuern für Vortragende beruht. Betreffend die kommunalsteuerrechtliche Behandlung der Vortragenden sei von der Bf. aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen worden, sodass eine schuldhaft Verletzung von Vertreterpflichten nicht vorliege. In der Beilage sei in diesem Zusammenhang auch der eMail-Verkehr vom 06.01.2016 mit Herrn Dr. ***Z1*** – ***Beruf1*** – enthalten, wonach er glaube, dass man mit „wesentlichen Betriebsmitteln“ und den anderen Grundvoraussetzungen zu einem „sonstigen Selbstständigen“ kommen könne.

Mit Schreiben vom 15.09.2021 nahm der Magistrat der Stadt Wien darauf Bezug und führte aus:

In ihrer Stellungnahme habe der Bf. angegeben, dass betreffend die kommunalsteuerrechtliche Behandlung der Vortragenden aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen worden sei, sodass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege. Als Nachweis dessen werde in der beigefügten eMail vom 06.01.2016 eine Vermutung („Glaube ich schon noch, dass dies geht“) geäußert sowie eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Zahl RV/2100115/2014 vom 19.11.2015 zitiert, welche der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0005, aufgehoben habe.

Es müsste dem Bf. als Vertreter der Gesellschaft spätestens seit der GPLA der Jahre 2011 bis 2012 im November 2014 bzw. seit der Beschwerdeverentscheidung vom 26.05.2015 des Finanzamtes betreffend Beschwerde gegen dessen Bescheide (und der darin zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) bewusst gewesen sein, dass im konkreten Fall die von ihm vertretene Rechtsmeinung nicht mit jener der Behörden bzw. der Judikatur übereinstimme.

Eine Rechtsmeinung sei dann vertretbar, wenn sie sich mit der Verwaltungspraxis, mit den gefestigten Ergebnissen des wissenschaftlichen Studiums oder mit der Rechtsprechungsentwicklung decke.

Laut Verwaltungsgerichtshof dürfe sich derjenige nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, der es unterlasse, an geeigneter Stelle Erkundigungen über die Rechtslage einzuholen (worunter im Zweifelsfall die zur Entscheidung der Rechtsfrage zuständige Behörde zu verstehen sei) und dies müsse erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde(n) ausgerichtet habe.

Der Verfassungsgerichtshof habe bereits mit Erkenntnis vom 01.03.2001 die Kriterien für das Vorliegen von Dienstverhältnissen, welche in ständiger Judikatur vom Verwaltungsgerichtshof entwickelt worden seien, als verfassungsrechtlich unbedenklich bestätigt.

Inhaltliche Entscheidungen in den vom Bf. angesprochenen Beschwerdeverfahren der Primärschuldnerin seien nicht mehr zu erwarten, da die Gesellschaft am 24.04.2018 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden sei und durch den Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft und dem damit einhergehenden Verlust der Parteifähigkeit keine Bescheide und Entscheidungen mehr wirksam erlassen werden könnten.

Es werde dem Bf. nochmal Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In der darauffolgenden Stellungnahme des Beschwerdeführers an die MA 6 vom 12. Oktober 2021 wurde wie folgt ausgeführt:

„Verschulden der Geschäftsführer

Der erwähnte Abgabenrückstand betreffend die vom Magistrat Wien erwähnte Haftung besteht grundsätzlich aufgrund der von der GPLA getätigten Umstufung von selbstständigen Vortragenden zu echten Dienstnehmern.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liegt für die beiden Geschäftsführer der ***A*** GmbH/vormals ***B*** GmbH), Frau ***Bf2*** und Herrn ***Bf1*** nicht vor, da von den Geschäftsführern von einer vertretbaren Rechtsmeinung ausgegangen wurde. In der Anlage ist unter anderem unser E-Mail Verkehr mit Herrn Dr. ***Z1*** - ***Beruf1*** – enthalten (Dezember 2015 und Jänner 2016); (Anl. 1: Das Dokument hat bedauerlicherweise nicht mehr die beste Qualität), welche auch in ihrem Schriftverkehr vom 15. September 2021 erwähnt ist.

Nochmals sei angemerkt, dass Dr. ***Z1*** anerkannter Experte auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts und der Lohnabgaben ist.

Dass das von uns zitierte Erkenntnis BFG vom 19. November 2015, RV/2100115/2014 vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. Oktober 2016, RA 2016/13/0005, aufgehoben wurde zeigt ja gerade, dass es bezüglich des Themas Vortragende keine einheitliche Rechtsprechungsentwicklung 2012-2016 gab.

Laut ihrem Schriftverkehr vom 5. September 2021 wäre ja bei jeder GPLA oder Abgabenprüfung ein weiteres Rechtsmittel in diesem Verfahren über nicht wahrzunehmen, weil sich ja dann eine Rechtsmeinung bzw. Verwaltungsausübung der prüfenden Organe stellen würden - und in weiterer Folge - bei wahrgenommenen Rechtsmitteln in eine Haftungsfalle geraten würden.

Dies entspricht unseres Erachtens nicht dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit und letztendlich auch nicht dem Prinzip der Gewaltentrennung zwischen Exekutive (Verwaltung) und Judikative (Gerichtsbarkeit).

Die Legislative (Gesetzgebung) hat diesbezüglich offensichtlich deswegen keine eindeutige Richtlinie vorgegeben, da die Abgrenzung einzelfallbezogen ist.

In der Anlage ist auch die Stellungnahme einer Vortragenden zu den betreffenden Sachverhalten enthalten (Anlage 2).

Wir beziehen uns betreffend das Verschulden auch auf VwGH 27.04.2011, 2009/008/0123. In diesem Erkenntnis wird abgesprochen, dass Vortragende entweder auf Basis eines Dienstvertrages, eines freien Dienstvertrages oder eines Werkvertrages werden können. Das Erkenntnis liegt zeitnah vor den Zeiträumen 2012 bis 2016.

Ihr zitiertes Erkenntnis des VwGH vom 01.03.2001 zeigt nochmals die widersprüchliche und uneinheitliche Rechtsprechung.

Darüber hinaus ist unseres Erachtens bei der Geltendmachung von persönlichen Haftungen gegenüber Geschäftsführern ein erhöhtes Maß an Eindeutigkeit des Verschuldens betreffend zitierter Judikate anzuwenden; das von ihnen zitierte o.a. Erkenntnis des VwGH stellt unseres Erachtens eine pauschale Einstufung dar.

Weitere Entscheidungen/Erkenntnisse:

Ebenfalls hat der OGH die Arbeitnehmereigenschaft und Sprachlehrerinnen in seiner Entscheidung 9 ObA 10/99g verneint. In der Literatur heißt es dazu, „die Erbringung der im Rahmen eines Werkvertrages geschuldeten Leistung kann auch Monate oder Jahre in Anspruch nehmen. Wird eine konkret bestimmte Leistung geschuldet (z.B. die Abhaltung eines konkreten Vortrages oder mehrerer Vorträge, die Durchführung bestimmter Seminare), so liegt ein Werkvertrag vor (vgl. Gerhartl, Dienstnehmereigenschaft bei Lehrtätigkeit, ASoK 2009, 33).

Ebenfalls ***Z2*** in der wienerzeitung.at vom 15.05.2009: „Die Arbeitnehmereigenschaft von Sprachlehrern wurde hingegen verneint. Ausschlaggebend dafür war, dass die Sprachlehrer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden waren, sondern Eintragung in einem „Blocking-Buch“ selbst erklärten, sich nur für bestimmte Zeiträume zur Verfügung zu stellen“.

Abschließend hinzu noch VwGH 17.06.1989, 86/13/0110: Personen, die die Möglichkeit haben, Aufträge für die Abhaltung von Vorträgen zu bestimmten Themen anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang ihrer Tätigkeit selbst bestimmen können und nur für die tatsächlich abgehaltenen Vorträge honoriert werden, stehen ihnen keinem Dienstverhältnis. Das Erkenntnis ist in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2012 angeführt.

Aus unserer Sicht liegt seitens der beiden Geschäftsführer keine schuldhafte Pflichtverletzung betreffend die Einstufung der Vortragenden vor, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen wurde. Eine diesbezügliche Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgaben liegt unseres Erachtens somit nicht vor.

Anbei noch unsere Begründung betreffend das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses für die Vortragenden im betreffenden Einzelfall:

- Vortragszeiten

Der Auftraggeber – die ***A*** GmbH – stellte es den Vortragenden völlig frei, einen oder mehrere Sprachkurse abzuhalten.

Eine Verpflichtung, Sprachkurse abzuhalten, bestand für die Vortragenden nicht.

Es lag in der ausschließlichen Sphäre der Vortragenden, die jeweiligen Sprachkurse abzuhalten.

Sofern sich ein Vortragender dafür entscheidet, einen Sprachkurs abzuhalten, sind die Kurstermine naturgemäß grundsätzlich fixiert, andernfalls kein geordnetes Angebot an Sprachkursen angeboten werden könnte.

Sollte der Vortragende den Kurs an einem anderen Tag abhalten wollen und sind die Kursteilnehmer damit einverstanden, so kann der Kurs auch an anderen Tagen gehalten werden; auch das Verschieben eines bereits für einen bestimmten Tag fixierten Kurstermines ist vorbehaltlich der Zustimmung der Kursteilnehmer selbstverständlich möglich.

Im Sinne eines sinnvollen Kursangebotes besteht selbstverständlich für den Vortragenden nach Zusage, den betreffenden Sprachkurs zu halten, die Verpflichtung, den gesamten Kurs und sohin die gesamten Kurstermine einzuhalten. Andernfalls wäre das Anbieten von Sprachkursen überhaupt nicht möglich. Das Einhalten von Verpflichtungen ist im gesamten Geschäftsleben unumgänglich und somit kein Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die Einhaltung einer gewissen Arbeitsdauer (Arbeitszeit), d.h. die Stundenanzahl des Kurses, ist bei Kursen nahezu zwingend.

In den betreffenden Jahren wurden Gruppenkurse und Individualkurse abgehalten; in beiden Fällen wären Terminverschiebungen, die von den Vortragenden gewollt gewesen wären, mit dem Kursteilnehmer zu vereinbaren gewesen; auch die Festlegung des Arbeitsortes wäre - gerade bei Individualkursen - frei wählbar und nicht an Räumlichkeiten des Institutes gebunden.

- Unternehmerwagnis

Naturgemäß bestand kein Vertrag zwischen den Vortragenden und den jeweiligen Kursteilnehmern; daraus kann allerdings nicht darauf geschlossen werden, dass die Vortragenden deswegen ihre Tätigkeit nicht auf eigene Gefahr und Rechnung ausgeübt hat.

Bei Nichteinhaltung von Kursterminen wäre auch der Honoraranspruch entfallen; ein Honoraranspruch unabhängig von der Abhaltung der Kurstermine bestand nicht.

- Weisungen

Erfahrungsgemäß wird von einer Weisungs- und Kontrollbefugnis gegenüber Sprachlehrern nur selten Gebrauch gemacht.

Die Zielerreichung steht aufgrund des Kursinhaltes fest; die Zielerreichung steht - neben dem Mitwirken durch die Kursteilnehmer - im Einflussbereich der Vortragenden.

Die Bewertungsbögen dienen der Überprüfung der Qualität der Vortragenden, analog der ordnungsmäßigen Prüfung der Arbeit eines Werkunternehmers.

Die zwei Bewertungsbögen werden an die Kursteilnehmer zu Mitte und zu Ende des Kurses ausgegeben.

Die Vortragenden standen somit betreffend ihre Vortragstätigkeit grs. nicht unter Einfluss der ***A*** GmbH.

- Vertretung

Eine von den Vortragenden genannte Vertretung - die den entsprechenden Standard entspricht - wäre von den Kursteilnehmern akzeptiert werden und ist somit auch von der ***A*** GmbH zu akzeptieren.

Im Falle der Nichtnennung einer Vertretung wäre der Kurs durch die ***A*** GmbH zu besetzten gewesen; die Vortragenden hätten in diesem Fall kein Entgelt erhalten.

- Betriebsmittel / Wirtschaftliche Abhängigkeit

Den Vortragenden war es gestattet, neben den Kursen bei der ***A*** GmbH andere Kurse bei anderen Sprachschulen zu halten.

Die Zurverfügungstellung von gewissen Arbeitsmitteln, wie beispielsweise Lehrbücher, Klassenräume, Stühle etc. kann jedenfalls nicht zur Einstufung des Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis führen.

Die Vortragenden konnten auf Lehrbücher von der ***A*** GmbH zurückgreifen, waren allerdings nicht an diese gebunden.

Die Verwendung bereitgestellter Lehrmittel und die Abhaltung der Kurse in den Räumen des Veranstalters liege bei Lehr- und Trainertätigkeiten in der Natur dieser Tätigkeiten und sei demnach nicht geeignet, eine persönliche Abhängigkeit des Vortragenden zu begründen (OGH 8 ObA 57/09d).

Schlussfolgerungen:

Aufgrund obiger Ausführungen ersuchen wir den Magistrat Wien für die Geschäftsführer ***Bf2*** und ***Bf1*** keine Haftung betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe vorzuschreiben, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen wurde.“

Angefochtener Bescheid:

Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen vom 28. Oktober 2021, MA 6, wurde ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (gemeinsam mit der hier nicht verfahrensgegenständlichen zweiten Geschäftsführerin)

„I. gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 – KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der ***A*** GmbH (vormals: ***B*** GmbH), für folgende Abgaben

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	2012	1.188,47
Säumniszuschlag	2012	32,82
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Kommunalsteuer	2013	3.391,22
Säumniszuschlag	2013	67,82
Kommunalsteuer	2014	3.391,22
Säumniszuschlag	2014	67,82
Kommunalsteuer	2015	3.459,04
Säumniszuschlag	2015	67,82
Kommunalsteuer	01-05/2016	1.823,27
Säumniszuschlag	01-05/2016	36,47

in der Höhe von gesamt 13.542,71 Euro haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/ 1961, in der derzeit geltenden Fassung, binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

II. gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBL. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen der ***A*** GmbH (vormals: ***B*** GmbH), in der Höhe von 29,16 Euro für den Zeitraum Jänner bis Mai 2016 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

Begründung

Gemäß § 6a Abs. 1 des zitierten Kommunalsteuergesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese

treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkursöffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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

Mit Beschluss des Gerichtes wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt. Im gegenständlichen Fall ist die Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben gegeben, da die Primärschuldnerin am 24. April 2018 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde.

Herr ***Bf1*** war im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er hat somit die ihm als Geschäftsführer der im Spruch genannten Gesellschaft auferlegten Pflichten verletzt und ist daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann.

Die Geltendmachung der Haftung entspricht auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf besteht, dass der nunmehr aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte.

Der Rückstand setzt sich laut Abgabenskonto wie folgt zusammen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	2012	1.188,47
Säumniszuschlag	2012	32,82
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Kommunalsteuer	2013	3.391,22
Säumniszuschlag	2013	67,82
Kommunalsteuer	2014	3.391,22

Säumniszuschlag	2014	67,82
Kommunalsteuer	2015	3.459,04
Säumniszuschlag	2015	67,82
Kommunalsteuer	01-05/2016	1.823,27
Säumniszuschlag	01-05/2016	36,47
Dienstgeberabgabe	01-05/2016	29,16
Summe		13.571,87

Der Haftungspflichtige bringt in seinen Stellungnahmen vom 5. November 2016 und 12. Oktober 2021 vor, dass der erwähnte Abgabenrückstand betreffend die vom Magistrat Wien erwähnten Haftung aufgrund der von der GPLA getätigten Umstufung von selbstständigen Vortragenden zu echten Dienstnehmern bestehe und dass betreffend Kommunalsteuer für Vortragende aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen werden sei, sodass keine schuldhafte Verletzung von Vertreterpflichten vorliege.

Dazu wird Folgendes festgestellt:

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt werden sind der Kommunalsteuer. Nach § 2 lit. a leg. cit sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 1 Wiener Dienstgeberabgabengesetz hat der Dienstgeber für das Bestehen eines Dienstverhältnisses in Wien eine Abgabe nach den Bestimmungen dieses Gesetzes zu entrichten. Nach § 2 Abs. 1 leg. cit. besteht ein Dienstverhältnis dann in Wien, wenn der Beschäftigungsort des Dienstnehmers in Wien liegt.

Im Jahr 2014 wurde im Rahmen einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) durch Prüforgane der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK, nunmehr: Österreichische Gesundheitskasse, ÖGK) festgestellt, dass die in der Buchhaltung geführten Geschäftsführerbezüge für den mehrheitlich beteiligten Gesellschaften-Geschäftsführer sowie Honorare für beschäftigte Sprachlehrer nicht den Abgaben unterzogen wurden. Die Kommunalsteuer für Geschäftsführerbezüge wurde laut E-Mail vom 10. März 2015 akzeptiert und zeitnah einbezahlt.

Im Rahmen der erwähnten GPLA wurde nach Überprüfung der Kriterien festgestellt, dass bei den Vortragenden auf Honorarnoten-Basis Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen sind.

Im gegenständlichen Fall wurden im Rahmen dieser GPLA zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft Befragungen der Personen, welche mittels Honorarnoten von der

Primärschuldnerin für deren geleisteten Sprachunterricht bezahlt worden sind, durchgeführt und mittels Niederschriften aufgenommen.

Dabei konnte folgender Sachverhalt festgestellt werden:

Die Aufträge der zu unterrichtenden Personen ergingen nur an die Primärschuldnerin, welche diese an die „Lehrer“ des zur Verfügung stehenden „Personalpools“ zugeteilt hat. Die Stunden- und Kurseinteilungen sowie die Einteilung der dafür notwendigen Räumlichkeiten in Wien, ***1*** bzw. ***2***, wurden nur von der Schule getroffen. Die Lehrer mussten für jeden Kurs Aufzeichnungsunterlagen, welche sowohl die abgehaltenen Stunden als auch den Lernfortschritt dokumentierten, führen. Diese Unterlagen und die jeweilige Teilnehmerliste wurden von der Primärschuldnerin zur Verfügung gestellt. Die Bezahlung erfolgte ungefähr monatlich mit durchschnittlich 16,00 bis 20,00 Euro pro Unterrichtseinheit. Kritik der zu unterrichtenden Personen wurde von der Leiterin des Institutes aufgegriffen und besprochen. Wenn ein Lehrer die eingeteilte Stunde nicht abhalten konnte, wurde seitens der Primärschuldnerin entweder für Ersatz gesorgt oder die Stunde abgesagt und an einem anderen möglichen Termin abgehalten. Die Lehrer wurden angehalten, bei Werbeveranstaltungen am späteren Nachmittag oder Abend, welche in Kaffeehäusern stattgefunden haben, anwesend zu sein. Es ist somit eindeutig ersichtlich, dass die im Pool befindlichen Sprachlehrer organisatorisch und wirtschaftlich in das Unternehmen eingebunden waren.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 14. November 2014 wurde dem Steuerberater der Primärschuldnerin, Herrn ***V*** ausgehändigt. Die Behörde geht davon aus, dass dem Haftungspflichtigen als damaligen Vertreter der Primärschuldnerin die Ergebnisse dieser GPLA bzw. der Inhalt der Niederschrift über die Schlussbesprechung bekannt sind, zumal Herr ***V*** auch der Vertreter des Haftungspflichtigen ist.

Die Behörde folgte den Feststellungen des Prüforgans und erließ am 16. Dezember 2015 einen Bemessungsbescheid für die Jahre 2011 bis 2012.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0064, ausgesprochen, dass wenn sich jemand schon nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum erfolgreich stützen darf, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so muss dies erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet hat. Der Rechtsunterworfenen kann nicht von vornherein mit einem Obsiegen im Beschwerdeverfahren rechnen und muss die Möglichkeit eines Unterliegens im betroffenen Beschwerdeverfahren zumindest als gegeben hinnehmen. Sich in dieser Situation dafür zu entscheiden, das steuerliche Verhalten nach den Ratschlägen von Steuerberater und Rechtsanwalt und nicht nach der deutlich bekundeten Rechtsauffassung der zuständigen Behörde einzurichten,

begründet ein Verhalten, mit dem die Abgabenverkürzung mit bedingtem Vorsatz oder zumindest bewusster Fahrlässigkeit begangen werden ist.

Spätestens mit Bemessungsbescheid vom 16. Dezember 2015 hätte der Haftungspflichtige als Vertreter der Primärschuldnerin erkennen müssen, dass sich die von ihm vertretene Rechtsmeinung nicht mit der Rechtsanschauung der Behörde deckt und es ab diesem Zeitpunkt fahrlässig war, trotz des von der Behörde erlassenen Bemessungsbescheides und der damit zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung der Behörde an der von ihm vertretenen Rechtsmeinung festzuhalten.

Im Rahmen einer neuerlichen GPLA („Konkursprüfung“) betreffend Zeitraum 2013 bis 15. Juni 2016 wurden in Anlehnung an die GPLA für 2011 bis 2012 die Abgaben für die Fremdleistungen, die Geschäftsführerbezüge und die Abgaben laut Betriebssummenblatt für den Zeitraum Jänner bis Mai 2016 von der prüfenden Dienststelle des zuständigen Finanzamtes erhoben (5. Beilage).

Die im Vorhalt vom 27. September 2016 bzw. 15. September 2021 angeführten Beträge resultieren daher größtenteils aber nicht ausschließlich aus der Hinzurechnung der Fremdleistungen zur Bemessungsgrundlage betreffend Kommunalsteuer.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 9. Dezember 2021 wurde um Anpassung der Haftungsbescheide auf 2.040,- betreffend die Kommunalsteuer und auf 0,00 betreffend die Dienstgeberabgabe ersucht.

„Begründung:

Nachdem unseres Erachtens auf unsere Stellungnahme vom 12.10.2021 nicht eingegangen wurde, liegt diese Stellungnahme für Frau ***Bf2*** und Herrn ***Bf1*** als Begründung bei.

Betreffend die Geschäftsführerbezüge wurde im Haftungsbescheid erwähnt, dass die Kommunalsteuer für Geschäftsführerbezüge laut unserem Email vom 10.03.2015 akzeptiert und zeitnah einbezahlt wurde; dies betraf die Zeiträume bis inkl. 2012.

Die Kommunalsteuer betreffend die Geschäftsführerbezüge sind somit zu akzeptieren; im März 2015 wurden die Geschäftsführerbezüge hie inkl. 2012 einbezahlt-

Die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2013 bis 2016 betrugen gesamt 68.000,-, in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils 20.000,- und im Jahr 2016 8.000,-.

Von diesen 68.000,- ist somit die Kommunalsteuer in Höhe von 2.040,- haftungsmäßig zu akzeptieren; (3% von 68.000,-).

Von den restlichen Beträgen ist eine Haftung unseres Erachtens aufgrund anliegender Begründung nicht haltbar, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen wurde.“

Mit Beschwerdeverentscheidung des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen vom 21. Jänner 2022 wurde der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

„I. Gemäß § 6a KommStG 1993 wird Herr ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vom Magistrat der Stadt Wien für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der ***A*** GmbH (vormals: ***B*** GmbH), in der Höhe von 13.364,74 Euro für den Zeitraum Jänner 2012 bis Mai 2016 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

II. Gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBI. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1*** vom Magistrat der Stadt Wien für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen der ***A*** GmbH (vormals: ***B*** GmbH), in der Höhe von 29,16 Euro für den Zeitraum Jänner bis Mai 2016 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Begründung

Gemäß § 6a Abs. 1 KommStG 1993 haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBI. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen; sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBI. Nr. 58/1906, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben.

Voraussetzungen für die Haftung sind also:

Eine Abgabeforderung gegen die Vertretene, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestehen, steht nach der Aktenlage fest.

Weiters steht unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehört.

Ferner wird nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind.

Es ist ferner Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist.

In Ihrer Beschwerde beantragt der Beschwerdeführer die Herabsetzung der Haftung für Kommunalsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 auf 2.040,00 Euro (3 % von 68.000,00 Euro, Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2013 bis 2019) und betreffend Dienstgeberabgabe auf 0,00 Euro. Betreffend des restlichen Haftungsbetrages sei eine Haftung aufgrund der Begründung laut Stellungnahme vom 12. Oktober 2021 nicht haltbar, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen worden sei.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei auf die Stellungnahme vom 12. Oktober 2021 im Haftungsbescheid nicht eingegangen worden und daher sei die Stellungnahme der Beschwerde als Begründung beigelegt worden.

Im Schreiben vom 12. Oktober 2021 wird ausgeführt, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung für den Beschwerdeführer nicht vorliege, da von einer vertretbaren Rechtsmeinung ausgegangen worden sei. Es wird auf das E-Mail von Herrn Dr. ***Z1***, welcher anerkannter Experte auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechtes und der Lohnabgaben sei, verwiesen.

Das E-Mail vom 20. Dezember 2015 bzw. vom 6. Jänner 2016 an bzw. von Herrn Dr. ***Z1*** wurde der Behörde bereits am 5. November 2016 übermittelt. Auf die Anfrage, ob Herr Dr. Steiger glaube, dass man sinngemäß betreffend einem freien Dienstverhältnis (kein Werkvertrag) mit "wesentlichen Betriebsmitteln" und den anderen Grundvoraussetzungen noch zu einem "Sonstigen Selbstständigen" komme. Dr. ***Z1*** antwortete: "Glaube ich schon noch, dass dies geht! Problematisch ist die Sache vor allem, wenn es sich um 'einfach manuelle Tätigkeiten' handelt. Schauen Sie sich einmal eine neue Entscheidung zum Thema 'Vertretungsarzt' an (BFG RV/2100115/2014 vom 19. November 2015) — ist allerdings eine steuerliche Sache!".

Betreffend Vortragszeiten habe es der Auftraggeber, die ***A*** GmbH, den Vortragenden völlig freigestellt, einen oder mehrere Sprachkurse abzuhalten, eine Verpflichtung dazu habe nicht bestanden. Sofern sich ein Vortragender dafür entschieden habe, einen Sprachkurs abzuhalten, seien die Kurstermine naturgemäß grundsätzlich fixiert gewesen, andernfalls hätte kein geordnetes Angebot an Sprachkursen angeboten werden können.

Der Kurs habe auch mit Einverständnis der Kursteilnehmer an anderen Tagen gehalten werden können. Nach Zusage, den betreffenden Sprachkurs zu halten, habe die Verpflichtung, den gesamten Kurs und sohin die gesamten Kurstermine einzuhalten, bestanden. Das Einhalten von Verpflichtungen sei im gesamten Geschäftsleben unumgänglich und somit kein Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die Einhaltung einer gewissen Arbeitsdauer (Arbeitszeit), d.h. die Stundenanzahl des Kurses sei bei Kursen nahezu zwingend.

In den betreffenden Jahren seien Gruppenkurse und Individualkurse abgehalten werden; in beiden Fällen seien Terminverschiebungen, die von den Vortragenden gewollt gewesen wären, mit dem Kursteilnehmer zu vereinbaren gewesen; auch die Festlegung des Arbeitsortes sei - gerade bei Individualkursen - frei wählbar und nicht an Räumlichkeiten des Institutes gebunden gewesen.

Naturgemäß habe kein Vertrag zwischen den Vortragenden und den jeweiligen Kursteilnehmern bestanden; daraus könne allerdings nicht darauf geschlossen werden, dass die Vortragenden deswegen ihre Tätigkeit nicht auf eigene Gefahr und Rechnung ausgeübt haben.

Bei Nichtabhaltung von Kursteilnehmern sei auch der Honoraranspruch entfallen.

Erfahrungsgemäß werde von einer Weisungs- und Kontrollbefugnis gegenüber Sprachlehrern nur selten Gebrauch gemacht.

Die Zielerreichung stehe aufgrund des Kursinhaltes fest und neben dem Mitwirken durch die Kursteilnehmer im Einflussbereich der Vortragenden.

Die zwei Bewertungsbögen zu Mitte und zu Ende des Kurses dienten der Überprüfung der Qualität der Vortragenden.

Die Vortragenden seien somit betreffend ihre Vortragstätigkeit grs. nicht unter Einfluss der ***A*** GmbH gestanden.

Eine von den Vortragenden genannte Vertretung - die den entsprechenden Standard entsprochen habe -- wäre von den Kursteilnehmern akzeptiert worden und sei somit auch von der ***A*** zu akzeptieren. Im Falle der Nichtnennung einer Vertretung wäre der Kurs durch die ***A*** GmbH zu besetzen gewesen; die Vortragenden hätten in diesem Fall kein Entgelt erhalten.

Den Vortragenden sei es gestattet gewesen, neben den Kursen bei der ***A*** GmbH, andere Kurse bei anderen Sprachschulen zu halten.

Die Zurverfügungstellung von gewissen Arbeitsmitteln, wie beispielsweise Lehrbücher, Klassenräume, Stühle etc. könne jedenfalls nicht zur Einstufung des Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis führen.

Die Vortragenden haben auf Lehrbücher von der ***A*** GmbH zurückgreifen können, seien allerdings nicht an diese gebunden gewesen.

Dazu wird Folgendes festgestellt:

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt werden sind.

Gemäß § 2 lit. a) leg. cit. sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Bei Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) ist vorrangig zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt. Werden Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) weder nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 noch nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, sondern im Rahmen eines freien Dienstvertrages im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG tätig, so unterliegen die Bezüge an diese als freie Dienstnehmer tätigen Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993 der Kommunalsteuerpflicht.

Gemäß § 47 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) betreffend Ausarbeitung von (allgemeinen) Einzelmerkmalen eines Dienstverhältnisses bestätigt und geht davon aus,

- dass § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien für das steuerliche Dienstverhältnis kennt (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung);
- dass neben diesen beiden Kriterien zumindest noch das Kriterium des Unternehmerwagnisses von Bedeutung ist;
- dass das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund treten und unter Umständen ganz fehlen kann (womit notwendigerweise die steuerliche Qualifizierung des Verhältnisses vorwiegend oder ausschließlich nach anderen Kriterien erfolgen muss)
- dass in Zweifelsfällen auf weitere Kriterien abzustellen ist.

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes müssen somit nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein, die Entscheidung hat letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen.

Im Rahmen einer "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben" (GPLA) durch die WGKK (nunmehr: ÖGK) für den Zeitraum 2011 bis 2012 wurde mit Niederschrift vom 25. November 2014 festgestellt, dass von der damaligen ***B*** GmbH Sprachlehrer auf Honorarnoten-Basis beschäftigt wurden.

Von der Prüferin wurden zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft Befragungen der Personen, welche mittels Honorarnoten von der damaligen ***B*** GmbH für deren geleisteten Sprachunterricht bezahlt worden sind, durchgeführt und Niederschriften aufgenommen.

Aufgrund dieser Niederschriften konnte von der Prüferin folgender Sachverhalt erhoben werden:

Die Aufträge der zu unterrichtenden Personen ergingen nur an die Primärschuldnerin, welche diese an die „Lehrer“ des zur Verfügung stehenden „Personalpools“ zugeteilt hat. Die Stunden- und Kurseinteilungen sowie die Einteilung der dafür notwendigen Räumlichkeiten in Wien, ***1*** bzw. ***2***, wurden nur von der Schule getroffen. Die Lehrer mussten für jeden Kurs Aufzeichnungsunterlagen, welche sowohl die abgehaltenen Stunden als auch den Lernfortschritt dokumentierten, führen. Diese Unterlagen und die jeweilige Teilnehmerliste wurden von der Primärschuldnerin zur Verfügung gestellt. Die Bezahlung erfolgte ungefähr monatlich mit durchschnittlich 16,00 bis 20,00 Euro pro Unterrichtseinheit. Kritik der zu unterrichtenden Personen wurde von der Leiterin des Institutes aufgegriffen und besprochen. Wenn ein Lehrer die eingeteilte Stunde nicht abhalten konnte, wurde seitens der

Primärschuldnerin entweder für Ersatz gesorgt oder die Stunde abgesagt und an einem anderen möglichen Termin abgehalten. Die Lehrer wurden angehalten, bei Werbeveranstaltungen am späteren Nachmittag oder Abend, welche in Kaffeehäusern stattgefunden haben, anwesend zu sein.

Aufgrund des erhobenen Sachverhaltes ist es eindeutig ersichtlich, dass die im Pool befindlichen Sprachlehrer organisatorisch und wirtschaftlich in das Unternehmen eingebunden waren. Die Kurseinteilung, Abrechnung und Inkasso der Unterrichtsstunden und alle organisatorischen Maßnahmen liefen über die ***A*** GmbH bzw. ***B*** GmbH. Die Kunden wurden vom Institut bereitgestellt und nicht von den Vortragenden selbst akquiriert. Eine Vertretung wäre laut Aussagen der Unterrichtenden ebenso über das Institut zu organisieren gewesen. Mit dem Führen von Aufzeichnungsunterlagen, welche auch die abgehaltenen Stunden dokumentierten, wurden auch Zeitaufzeichnungen geführt. Wäre eine Einhaltung von Arbeitszeit irrelevant gewesen, hätten die Mitarbeiter keine Zeitaufzeichnungen führen müssen. Das Institut stellte einerseits Betriebsmittel zur Verfügung bzw. waren diese in den Räumlichkeiten der Schule vorhanden, andererseits konnte jeder Lehrer über weitere Unterrichtsmittel grundsätzlich selbst entscheiden.

Zu den Niederschriften hinsichtlich der Zeugen im Rahmen der GPLA wird festgestellt, dass diese nach Befragung von Personen, welche dem Institut Honorarnoten gelegt haben, gemäß den Bestimmungen der BAO aufgenommen und die Zeugen zur Wahrheit verpflichtet wurden widrigenfalls Falschaussagen strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen würden. In freier Beweiswürdigung wird der Aussage eines Zeugen dann die höhere Glaubwürdigkeit beigemessen, wenn er im streitgegenständlichen Zeitraum in verantwortungstragender Position tätig war und hinsichtlich von in diesem Zeitraum vorgefallenen Geschäftsfällen Aussagen zu tätigen vermag (vgl. UFSW vom 10. Mai 2007, RV/2199-W/05-R5 1). Der Beschwerdeführer hat jedoch außer teils gegenteiliger Behauptungen keinerlei materielle Beweise vorgelegt. Eine vorgelegte Stellungnahme (Anlage 2 des Schreibens vom 12. Oktober 2021) ist nicht als Beweis geeignet, zumal nicht verifiziert werden kann, wer wann Honorarnoten in welcher Höhe gelegt hat und ob es Nachweise zu den Behauptungen in der Stellungnahme gibt.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 BAO offenzulegen (vgl. VwGH vom 26. Juli 2000, 95/14/0145).

"Offenlegen" bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (vgl. VwGH vom 15. Dezember 1983, 82/15/0166).

Den Haftenden trifft die gleiche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht wie die Abgabepflichtige (§ 77 Abs. 2 BAO iVm § 119 Abs. 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat (vgl. VwGH vom 30. Mai 1989, 89/14/0043).

Der Abgabepflichtigen bzw. deren Vertreter kann es unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. UFSW vom 10. Mai 2007, RV/2199-W/05).

Da der Beschwerdeführer der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde steht, hätte er im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise erbringen müssen (vgl. VwGH vom 19. September 1995, 95/14/0039, vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1559).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0079; VwGH 4.3.1986, 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Insofern sind einige vom Beschwerdeführer angeführten Entscheidungen wie zB. das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 2011, 2009/08/0123 betreffend Allgemeines Sozialversicherungsgesetz für die Fragestellung, ob im gegenständlichen Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 für jene Personen, welche mit der ***A*** GmbH bzw. ***B*** GmbH mittels Honorarnoten für deren geleisteten Sprachunterricht abgerechnet haben, unbeachtlich.

Bezüglich des wiederholt vorgebrachten Nichtvorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen werden sei, wird auf das im Haftungsbescheid bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0064 hingewiesen. Der VwGH stellte darin fest, dass wenn sich jemand schon nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum erfolgreich stützen kann, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so muss dies erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet hat.

Dass die Übereinstimmung der von der zuständigen Abgabenbehörde zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung mit dem Gesetz zu den Zeitpunkten vom

Verwaltungsgerichtshof noch nicht überprüft werden war, zu denen der zur verwaltungsstrafrechtlichen Verantwortung Gezogene sich entgegen der behördlichen Rechtsansicht verhalten hatte, ändert daran nichts. Kann der Rechtsunterworfenen doch nicht von vornherein mit einem Obsiegen im Beschwerdeverfahren rechnen und muss er die Möglichkeit eines Unterliegens im betroffenen Beschwerdeverfahren zumindest als gegeben hinnehmen. Sich in dieser Situation dafür zu entscheiden, das steuerliche Verhalten nach den Ratschlägen von Steuerberater und Rechtsanwalt und nicht nach der deutlich bekundeten Rechtsauffassung der zuständigen Behörde einzurichten, begründet ein Verhalten, mit dem die ...Abgabenverkürzung ...mit bedingtem Vorsatz oder zumindest bewusster Fahrlässigkeit begangen worden ist.

Grundsätzlich darf sich ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bedient auf die von diesem in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären oder an diesen bei Anwendung der objektiv zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen (BFG, RV/7400048/2018-R53). Solche Zweifel hätte der Haftende haben müssen, war mit Bemessungsbescheid vom 16. Dezember 2015 an die Primärschuldnerin, deren Vertreter er war, die abweichende Rechtsmeinung der Behörde bekannt gewesen (vgl. VwGH vom 28. März 2011, 2011/17/0039). Eine Rechtsmeinung ist dann vertretbar, wenn sie sich mit der Verwaltungspraxis, mit den gefestigten Ergebnissen des wissenschaftlichen Studiums oder mit der Rechtsprechungsentwicklung deckt, aber auch sonst einem aus den einschlägigen Vorschriften in methodisch zulässiger Weise ableitbaren und nachweisbaren Rechtsinhaltsverständnis entspricht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1529). Eine vertretbare Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters, welche sich auf die Aussage "Glaube ich schon noch, dass dies geht ist allerdings eine steuerliche Sache" eines anderen Steuerberaters und laut Beschwerdeführers "anerkannter Experte auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechtes und der Lohnabgaben" bezieht, wäre daher anzuzweifeln gewesen.

Da die Behörde aufgrund der vorangegangenen Ausführungen den Abgabensanspruch als berechtigt ansieht, wurde - wie bereits erwähnt - mit Bescheid vom 16. Dezember 2015 ein Bemessungsbescheid für die Jahre 2011 bis 2012 an den steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin übermittelt, welcher am 21. Dezember 2015 übernommen werden ist. Die am 22. Jänner 2016 eingebrachte Beschwerde wurde daher mit Bescheid vom 29. April 2016 als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Die Kommunalsteuer für die Jahre 2013 bis Mai 2016 wurde erstmals mit Haftungsbescheid vom 28. Oktober 2021 geltend gemacht, da die Behörde die Entscheidungen der beim Finanzamt bzw. beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren abwarten wollte, um in ein und derselben bzw. ähnlichen Rechtsfrage zum gleichen Ergebnis zu kommen. Das Verfahren beim Bundesfinanzgericht wurde mit Beschluss vom 2. Juni 2021 eingestellt und die Beschwerde als

gegenstandslos erklärt, da die Primärschuldnerin am 24. April 2018 gem. § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Juli 2016 zur Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner bis 15. Juni 2016 wurden der Beschwerdeführerin mit dem Haftungsbescheid übermittelt.

Die Abänderung des angefochtenen Bescheides laut Spruch betreffend Kommunalsteuerrückstand für das Jahr 2015 wird durch einen offensichtlichen Irrtum begründet. Der Rückstand für 2015 beträgt laut Kontoauszug 3.391,22 Euro und 33,99 Euro, also insgesamt 3.425,21 Euro und nicht 3.459,04 Euro wie im Haftungsbescheid irrtümlicherweise angegeben wurde. Des Weiteren wurde die Haftung für Kommunalsteuer für das Jahr 2016 um den Betrag von 141,30 Euro vermindert, da dieser den Zeitraum 1. bis 15. Juni 2016 betrifft, für welchen der Beschwerdeführer nicht mehr zur Haftung herangezogen werden kann.

Der Rückstand setzt sich daher wie folgt zusammen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	2012	1.188,47
Säumniszuschlag	2012	32,82
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Kommunalsteuer	2013	3.391,22
Säumniszuschlag	2013	67,82
Kommunalsteuer	2014	3.391,22
Säumniszuschlag	2014	67,82
Kommunalsteuer	2015	3.425,21
Säumniszuschlag	2015	67,82
Kommunalsteuer	01-05/2016	1.681,97
Säumniszuschlag	01-05/2016	33,63
Dienstgeberabgabe	01-05/2016	29,16
Summe		13.393,90

Kann die Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung und damit auch für die Heranziehung zur Haftung (sowie für die Erstellung eine monatlich gegliederten Aufstellung der Abgaben) nicht ermittelt oder berechnet werden, so führt dies nicht zum Unterbleiben der Abgabenfestsetzung oder zum Unterbleiben der Heranziehung zur Haftung. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung sind vielmehr nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen (VwGH vom 26. Mai 2021, Ra 2020/13/0073).

Da eine Aufgliederung des Rückstandes aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht vollständig möglich war, wurde diesbezüglich eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Säumniszuschlag	01/2012	0,29
Säumniszuschlag	02/2012	1,03
Säumniszuschlag	03/2012	1,50
Säumniszuschlag	04/2012	2,89
Säumniszuschlag	05/2012	3,09
Säumniszuschlag	06/2012	3,77
Säumniszuschlag	07/2012	3,79
Säumniszuschlag	08/2012	2,81
Säumniszuschlag	09/2012	2,83
Säumniszuschlag	10/2012	3,91
Säumniszuschlag	11/2012	4,07
Säumniszuschlag	12/2012	2,84

Zwischensumme		32,82
---------------	--	-------

Pfändungsgebühren 2012, fällig am 27.05.2016		16,74
--	--	-------

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01/2013	282,60
Kommunalsteuer	02/2013	282,60
Kommunalsteuer	03/2013	282,60
Kommunalsteuer	04/2013	282,60
Kommunalsteuer	05/2013	282,60
Kommunalsteuer	06/2013	282,60
Kommunalsteuer	07/2013	282,60
Kommunalsteuer	08/2013	282,60
Kommunalsteuer	09/2013	282,60
Kommunalsteuer	10/2013	282,60
Kommunalsteuer	11/2013	282,60
Kommunalsteuer	12/2013	282,60

Zwischensumme		3.391,22
---------------	--	----------

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Säumniszuschlag	01/2013	5,65
Säumniszuschlag	02/2013	5,65
Säumniszuschlag	03/2013	5,65
Säumniszuschlag	04/2013	5,65
Säumniszuschlag	05/2013	5,65
Säumniszuschlag	06/2013	5,65
Säumniszuschlag	07/2013	5,65

Säumniszuschlag	08/2013	5,65
Säumniszuschlag	09/2013	5,65
Säumniszuschlag	10/2013	5,65
Säumniszuschlag	11/2013	5,65
Säumniszuschlag	12/2013	5,65

Zwischensumme		67,82
---------------	--	-------

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01/2014	282,60
Kommunalsteuer	02/2014	282,60
Kommunalsteuer	03/2014	282,60
Kommunalsteuer	04/2014	282,60
Kommunalsteuer	05/2014	282,60
Kommunalsteuer	06/2014	282,60
Kommunalsteuer	07/2014	282,60
Kommunalsteuer	08/2014	282,60
Kommunalsteuer	09/2014	282,60
Kommunalsteuer	10/2014	282,60
Kommunalsteuer	11/2014	282,60
Kommunalsteuer	12/2014	282,60
Zwischensumme		3.391,22

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Säumniszuschlag	01/2014	5,65
Säumniszuschlag	02/2014	5,65
Säumniszuschlag	03/2014	5,65
Säumniszuschlag	04/2014	5,65
Säumniszuschlag	05/2014	5,65
Säumniszuschlag	06/2014	5,65
Säumniszuschlag	07/2014	5,65
Säumniszuschlag	08/2014	5,65
Säumniszuschlag	09/2014	5,65
Säumniszuschlag	10/2014	5,65
Säumniszuschlag	11/2014	5,65
Säumniszuschlag	12/2014	5,65
Zwischensumme		67,82

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01/2015	282,60
Kommunalsteuer	02/2015	282,60

Kommunalsteuer	03/2015	282,60
Kommunalsteuer	04/2015	282,60
Kommunalsteuer	05/2015	282,60
Kommunalsteuer	06/2015	282,60
Kommunalsteuer	07/2015	282,60
Kommunalsteuer	08/2015	282,60
Kommunalsteuer	09/2015	282,60
Kommunalsteuer	10/2015	282,60
Kommunalsteuer	11/2015	282,61
Kommunalsteuer	12/2015	316,60
Zwischensumme		3.425,21

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Säumniszuschlag	01/2015	5,65
Säumniszuschlag	02/2015	5,65
Säumniszuschlag	03/2015	5,65
Säumniszuschlag	04/2015	5,65
Säumniszuschlag	05/2015	5,65
Säumniszuschlag	06/2015	5,65
Säumniszuschlag	07/2015	5,65
Säumniszuschlag	08/2015	5,65
Säumniszuschlag	09/2015	5,65
Säumniszuschlag	10/2015	5,65
Säumniszuschlag	11/2015	5,66
Säumniszuschlag	12/2015	5,66
Zwischensumme		67,82

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01/2016	302,70
Kommunalsteuer	02/2016	203,49
Kommunalsteuer	03/2016	321,74
Kommunalsteuer	04/2016	298,56
Kommunalsteuer	05/2016	555,48
Zwischensumme		1.681,97

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Säumniszuschlag	01/2016	6,05
Säumniszuschlag	02/2016	4,07
Säumniszuschlag	03/2016	6,43
Säumniszuschlag	04/2016	5,97

Säumniszuschlag	05/2016	11,11
Zwischensumme		33,63
Dienstgeberabgabe	05/2016	29,16

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG wird eine Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gilt nichts anderes (vgl. VwGH 19. März 2015, 2011/16/0188, VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0187 mwN).

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde jedoch nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war.

Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Beschwerdeführer hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird.

Auf Grund dieser Tatsachen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 28. Februar 2022 wurde eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beim Bundesfinanzgericht beantragt.

„Der Antrag auf Entscheidung richtet sich gegen die Festsetzung der u.a. Haftungsbeträge in Höhe von € 13.364,74 betreffend die Kommunalsteuer und in Höhe von € 29,16 betreffend die Dienstgeberabgabe.

Wir ersuchen um Anpassung der Bescheide auf 2.040,-- betreffend die Kommunalsteuer und auf 0,00 betreffend die Dienstgeberabgabe.

Begründung:

Nachdem unseres Erachtens auf unsere Stellungnahme vom 12.10.2021 weiterhin nicht eingegangen wurde, liegt diese Stellungnahme für Frau ***Bf2*** und Herrn ***Bf1*** als Begründung bei.

Die abgabenrechtlichen Pflichten wurden erfüllt, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen wurde.

Es liegt keine Missachtung abgabenrechtlicher Bestimmungen vor.

Es wäre ja - wie in unserer Stellungnahme vom 12.10.2021 angeführt - laut Argumentation des Magistrates im Falle jeder GPLA (GPLB) oder Abgabenprüfung - jedes weitere Rechtsmittel in einem Verfahren zu Lasten der Geschäftsführer nicht wahrzunehmen, weil sich ja dann die Geschäftsführer gegen eine Rechtsmeinung bzw. Verwaltungsübung der prüfenden Organe stellen würden - und in weiterer Folge - bei wahrgenommenen Rechtsmitteln in eine Haftungsfalle geraten würden.

Dies entspricht unseres Erachtens nicht dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit und letztendlich auch nicht dem. Prinzip der Gewaltentrennung zwischen Exekutive (Verwaltung) und Judikative (Gerichtsbarkeit).

Betreffend die Geschäftsführerbezüge wurde im Haftungsbescheid erwähnt, dass die Kommunalsteuer für Geschäftsführerbezüge laut unserem Email vom 10032015, akzeptiert und zeitnah einbezahlt wurde; dies betraf die Zeiträume bis inkl. 2012

Die Kommunalsteuer betreffend die Geschäftsführerbezüge sind somit zu akzeptieren; im März 2015 wurden die Geschäftsführerbezüge bis inkl. 2012 einbezahlt.

Die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2013 bis 2016 betrugen gesamt 68.000, in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils 20.000,- und im Jahr 2016 8.000,-.

Von diesen 68.000,- ist somit die Kommunalsteuer in Höhe von 2.040,- haftungsmäßig zu akzeptieren; (3% von 68.000“).

Von den restlichen Beträgen ist eine Haftung unseres Erachtens aufgrund anliegender Begründung nicht haltbar, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen wurde und somit keine schuldhafte Verletzung von Vertreterpflichten vorliegt.

Wir ersuchen somit um Reduktion des Haftungsbescheides auf 2.040,-.“

Über Aufforderung des BFG übermittelte die ÖGK mit Schriftsatz vom 28.07.2022 die angeforderten Niederschriften.

- ***Z3*** (17.07.2014, 09:15 Uhr):

„Ich habe die Schule im Internet im Laufe des Jahres 2012 kontaktiert und im Anschluss meine Bewerbungsunterlagen übermittelt. Aufgrund dieser Bewerbung wurde ich in die Schule eingeladen. Ich habe - soweit ich mich erinnern kann - ziemlich bald eine Person bzw. eine Gruppe zum Unterrichten bekommen. Da ich in Russland geboren und aufgewachsen bin, habe ich für ***B*** in Russisch unterrichtet. Ich hatte jedoch auch Unterricht von Anfängern in Deutsch mit Muttersprache Russisch. Die Tätigkeit für die Schule habe ich ca. mit Ende 2013 eingestellt.

Vor dem Beginn einer Einzel- oder Gruppenschulung wurde von der Schule eine Art Einstufungstest der Schüler vorgenommen und der Unterrichtsablauf festgelegt. Mit Gruppen gab es meist fixe Kurszeiten, bei den Einzelpersonen wurden die Unterrichtseinheiten individuell festgelegt.

Den Unterricht habe ich fast immer - bis auf einen Schüler - in den Räumlichkeiten der Schule abgehalten. Mit den Unterrichtsstunden musste ich mich nach der Verfügbarkeit der vorhandenen Räume richten (es gab zwei Adressen von ***B***). Nach Rücksprache mit der Dame am Empfang wurde ein entsprechender Raum dafür reserviert.

Die Abrechnung habe ich sowohl laufend in ca. Zweimonatsabständen oder aber zu Ende eines Unterrichtsprojektes per Honorarnote an die Schule gegeben, diese wurde von der Schule beglichen. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals abgerechnet.

Ich habe vonseiten der Schule keine Weisungen oder Kontrollen bekommen. Meine Ansprechperson war Frau ***Z4***.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z5*** (17.07.2014, 10:00 Uhr):

„Ich bin im Oktober 2011 über ein Inserat, in welchem Sprachlehrer gesucht wurden, zu ***B*** gekommen und habe nach einem Vorstellungsgespräch gleich als Englischlehrer zu arbeiten begonnen. Ende 2012 wurde ich dann als Dienstnehmer bei der Schule bei der Krankenkasse angemeldet. Ab diesem Zeitpunkt habe ich ca. 15 Stunden pro Woche in der Unternehmensentwicklung (Akquirieren von Aufträgen) zusätzlich zu meiner Sprachlehrertätigkeit gearbeitet. Die Tätigkeit für die Schule habe ich dann mit Ende 2013 eingestellt.

Es wurde von der Schule mit den Gruppen bzw. Einzelschülern vereinbart, wie viele Unterrichtseinheiten stattfinden sollen. Für die Gruppen wurden von der Schule Personen „gesammelt“ und wenn sich genügend Leute für den Unterricht gefunden hatten, wurde damit begonnen.

Den Unterricht habe ich sowohl in den Räumlichkeiten der Schule als auch bei Firmenschulungen bei den Firmen direkt oder aber auch bei Einzelschülern privat bzw. im Kaffeehaus abgehalten. Wenn der Unterricht in der Schule war, habe ich mich um den jeweiligen Raum nicht zu kümmern brauchen.

Von der Firma habe ich eine „Zeitkarte“ zum Eintragen meiner geleisteten Arbeitszeit erhalten. Als Bezahlung habe ich fix € 16,00 pro Stunde erhalten. Andere Lehrer hatten ein Zertifikat, dass sie als internationalen Sprachlehrer ausgewiesen haben, sie haben € 18,00 die Stunde erhalten. Die Abrechnung habe ich ungefähr in Monatsabständen per Honorarnote an die Schule gegeben, diese wurde von der Schule beglichen. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals abgerechnet.

Kurz vor Ende des Kurses gab es für die Kunden einen Bewertungsbogen, in welchem die Kunden mich als Lehrer bewertet haben. Falls es da Kritik gegeben hat, wurde ich dazu befragt. Meine Ansprechperson im Institut war Frau ***Z4***. Falls ich einmal für einen Unterricht verhindert war, habe ich mich bei ihr gemeldet. Entweder wurden dann von der Schule die Kunden verständigt oder aber, wenn noch zeitlich möglich, ein Ersatz organisiert.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z6*** (17.07.2014, 11:40 Uhr):

„Ich hatte erstmalig Sommer 2011 mit der Schule Kontakt, da habe ich einen Kurs übernommen, es waren jedoch nur ein paar Stunden und die Honorarnoten waren zwischen 100,00 und 200,00 Euro. Das nächste Mal habe ich bedingt durch einen Auslandsaufenthalt wieder im Herbst 2012 für ***B*** zu arbeiten begonnen und arbeite auch noch laufend auf Honorarnotenbasis als Sprachlehrerin.

Die Koordinatorin der Schule kontaktiert mich vor Beginn eines geplanten Unterrichtes und fragt mich, ob ich den jeweiligen Sprachunterricht übernehmen kann. Falls die Tage oder Uhrzeiten für mich nicht in Frage kommen, wird von Seiten der Schule probiert, sich mit dem Kunden auf eine andere Zeit zu einigen.

Alle Gruppenunterrichte finden in den Räumlichkeiten der Schule statt. Firmenkurse werden bei der Firma direkt abgehalten. Bei Einzelunterricht macht man sich den Ort mit dem Kunden aus - es ist aber schon vorgekommen, dass dieser ebenso im Institut gehalten wird. Die Organisation der Räume wird von ***B*** direkt durchgeführt.

Ich muss bei einem laufend abgehaltenen Kurs sowohl eine Arbeitszeitznachweis-Auflistung führen als auch ein „Stundenbild“ (dokumentiert im Detail den Unterrichtsstoff). Die Arbeitszeitaufstellung bekomme ich fertig mit den Kursdaten und Teilnehmer- bzw. Anwesenheitslisten von ***B*** ausgehändigt. Den Zeitznachweis muss ich bei Einzelunterricht von den Kunden selbst abzeichnen lassen, bei Gruppenkursen wird von mir die Teilnehmerliste

auf Anwesenheit geprüft und ich selbst unterschreibe auf der Vorderseite. Weiters trage ich Datum, Uhrzeit und Dauer als auch das in der Stunde behandelte Thema in dieses Formular ein. Die Formulare befinden sich in einem Ordner, dieser verbleibt bei ***B***. Bei Firmenkursen nehme ich die zu führenden Blätter mit.

Die Abrechnung gebe ich monatlich ab, falls ich sie vor dem 10. des Monats abgebe, bekomme ich die Anweisung innerhalb des gleichen Monats. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals selbst abgerechnet. Die Höhe der Bezahlung ist pro Stunde € 18,00 für im Institut abgehaltene Stunden und für Firmenkurse oder außerhalb € 25,00.

Meine Ansprechperson betreffend die Bezahlung ist Frau ***Z4***. Wenn ich einen eingeteilten Kurs nicht halten kann, reicht es, wenn ich eine der Koordinatorinnen kontaktiere und Bescheid gebe. Zuerst wird probiert, die Stunde mit den Kunden zu verschieben oder zu stornieren. Diese Abklärungen wegen Veränderungen von angesetzten Kursen werden von den Koordinatorinnen gemacht. Falls ich eine fachliche Frage hätte, wäre die Kontaktperson Frau ***Z12***. Sie macht Workshops für uns als Trainer und auch Ausbildungen von Sprachlehrern in Englisch.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z7*** (17.07.2014, 13:30 Uhr):

„Ich habe Ende 2011 das erste Mal für ***B*** gearbeitet bzw. Ende 2012 wieder damit aufgehört. Ich bin aufgrund einer Anzeige auf das Institut gekommen, dass dort Sprachlehrer gesucht werden. Ich habe nur auf Spanisch unterrichtet. Ich habe Einzelpersonen bzw. Gruppen unterrichtet. Bei den Einzelpersonen wurde meistens außerhalb der Schule der Unterricht abgehalten, nach den Bedürfnissen des Schülers. Die Gruppenstunden wurden immer im Institut abgehalten. Die Schule hat für die Einteilung der Räume gesorgt.

Wenn es einen neuen Kurs bzw. Unterricht für mich gegeben hat, wurde ich von der Schule kontaktiert. Ich habe den Eindruck, dass die meisten Kunden, die ich unterrichtet habe, einfach einmal ausprobieren wollten, ob sie Gefallen daran finden, Spanisch zu lernen. Die Schule dürfte da auch so ähnlich wie „Schnupper“-Gutscheine in das Internet gestellt haben.

Ich musste ein Protokoll im Auftrag für ***B*** für meine gehaltenen Kurse führen. Darin wurde sowohl Datum, Uhrzeit und Inhalt des Unterrichtes angegeben. Das wurde nach jeder Stunde vom Kunden abgezeichnet. Die Gruppen wurden ja nur im Institut unterrichtet, ich kann mich nicht daran erinnern, dass ich solche Aufzeichnungen hätte führen müssen.

Abgerechnet habe ich ungefähr monatlich. Mit den Schülern habe ich nie selbst abgerechnet. Ich habe pro Stunde € 18,00 erhalten.

Meine Ansprechperson war Frau ***Z4***, an diesen Namen kann ich mich noch erinnern. Es gab jedoch mehrere Damen als „Anlaufstelle“, die Namen weiß ich nicht mehr. Falls ich einen Kurs absagen oder ändern hätte müssen, hätte ich Frau ***Z4*** oder eine der anderen Damen kontaktiert.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z8*** (20.08.2014, 08:40 Uhr):

„Ich habe mit Oktober 2011 für ***B*** zu arbeiten begonnen, ich unterrichte Englisch und Spanisch. Ich habe selbst einen Deutschkurs besucht, über diesen Kurs ergab sich ein Kontakt zu Personen, die ***B*** auf mich aufmerksam gemacht haben. So habe ich für das Institut zu arbeiten begonnen.

Die Schule kontaktiert mich vor jedem neuen Kurs, ob ich diesen übernehmen möchte. Im Normalfall übernehme ich die angebotenen Kurse. Es kommt sehr selten vor, dass ausgemachte Kursstunden abgesagt werden müssen. Wenn der Kunde absagt - kurz vor dem Termin - dann bekomme ich von ***B*** schon etwas dafür bezahlt. Wenn der Termin mindestens am Tag vorher abgesagt wird, gibt es keine Bezahlung. Die Stunde wird an einem anderen Tag mit dem Kunden abgehalten.

Ich unterrichte in den Büros von ***B*** (***1*** und ***2***) und auch direkt bei Firmen. Die Zimmer bei ***B*** (bei ***1*** vier Zimmer, bei ***2*** zwei Zimmer) werden direkt von der Schule für den eingeteilten Unterricht vergeben, darum muss ich mich nicht kümmern.

Es wird für jeden Kurs eine „Pädagogik-Card“ geführt. Diese Card müssen die Schüler nach jeder Stunde abzeichnen. Das ist der Nachweis, dass die Stunde abgehalten worden ist. Die Card ist in der Schule, wird bei jedem Kurs weiter ausgefüllt. Aufgrund dieser Karten schreibe ich monatlich das „Timesheet“. Hier werden die abgehaltenen Stunden aufgelistet. Anhand dieser Auflistung schreibt die Schule für mich die Honorarnote und ich bekomme meine Bezahlung. Ich erhalte als Bezahlung pro Stunde € 20,00, wenn ich bei ***B*** unterrichte. Wenn ich zum Unterrichten zu einer Firma fahre, erhalte ich € 24,00 /Stunde. Bei den Fahrten zu einer Firma erhalte ich die gesamten Fahrtkosten von ***B***, bei Unterricht in der Schule bekomme ich nichts.

Meine Ansprechperson ist Frau ***Z4***, sie ist „Operations executive“. Wenn ein eingeteilter Kurs kurz davor ausfallen würde, rufe ich am ***2*** „***E1***“ oder „***E2***“ an und gebe Bescheid. Wenn es ein Kurs am ***1*** ist, rufe ich Frau ***Z4*** oder einen Koordinator an. Die Stunde wird dem Kunden nicht verrechnet, sie wird an einem anderen Tag abgehalten.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z9*** (05.09.2014, 09:30 Uhr):

„Ich bin ausgebildete Volksschullehrerin und habe bis ungefähr 1999 als Lehrerin unterrichtet. Aufgrund meiner jahrelangen Erkrankung bekomme ich seit Mitte 1999 eine BU-Pension. Ich habe von einem Bekannten Anfang 2012 erzählt bekommen, dass ***B*** Sprachlehrer sucht. Ich habe dann die Sprachschule aufgesucht und mich informiert. Es wurde mir gesagt, dass ich aufgrund meiner Ausbildung Deutschunterricht abhalten kann. Ich habe hauptsächlich Kinder in einer Gruppe unterrichtet. Es dürfte sich hier um Kinder gehandelt haben, deren Eltern sich an ***B*** gewendet haben, dass ihre Kinder eben Deutsch lernen sollen. Diese dürften durch ***B*** zu einer Gruppe zusammengefasst worden sein. Deswegen ist die eine Rechnung per Ende Juli 2012 so hoch, da dieser Gruppenunterricht die meiste Arbeit war, die ich für ***B*** übernommen habe.

Der Unterricht hat in den Räumen von ***B*** an der Adresse ***1***, stattgefunden. Der Raum für den Unterricht ist von der Schule reserviert worden, ich musste mich darum nie kümmern. Auch die notwendigen Unterlagen für die Lehrtätigkeit wurden mir von der Schule zur Verfügung gestellt.

Die geleisteten Stunden habe ich aufgeschrieben und wegen der Auszahlung der Schule gegeben. Ich habe pro Stunde € 20,00 erhalten.

Meine Ansprechperson im Institut war Frau ***Z4***. Sie war die Verantwortliche.

Da ich nur kurze Zeit für die Schule tätig war, hat es nie die Situation gegeben, dass ein Kurs von mir abgesagt wurde. Es war nie notwendig, dass ich vertreten worden wäre. Wenn es nötig gewesen wäre, dann hätte wahrscheinlich wer anderer den Kurs übernommen. Ich hätte mich nicht darum gekümmert, ich hätte in der Schule Bescheid gegeben, dass ich verhindert bin.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z10*** (10.09.2014, 09:30 Uhr):

„Ich bin über das Internet zu dem Institut gekommen, habe dann Informationen mit der Schule ausgetauscht. Ich habe im August 2011 das erste Mal für ***B*** gearbeitet, dort unterrichtete ich nur Italienisch. Ich bekomme für eineinhalb Stunden ca. € 28,00 bis 30,00. Ich werde von ***B*** gefragt, ob ich einen Gruppen- oder Einzelunterricht übernehmen möchte. Es wird die Stundeneinteilung komplett von der Schule getroffen, ich bekomme den fertigen Stundenplan zum Unterrichten.

Ich muss während des Kurses eine Art Bericht über die Fortschritte bzw., welche Themen unterrichtet worden sind, führen. Wenn ich eine Gruppe unterrichte, wird eine Anwesenheitsliste von den Schülern geführt, bei Einzelunterricht unterschreibt der Schüler für die Anwesenheit.

Aufgrund der abgehaltenen Stunden wird ein „Timesheet“ geführt, dieser ist die Basis für die Verrechnung. Wenn ich mehrere Kurse gleichzeitig habe, fasse ich die geleisteten Stunden pro Monat auf einer Honorarnote zusammen. Ich habe nie an die Schüler Honorarnoten gegeben oder verrechnet. Den Unterricht halte ich immer in den Räumen der Schule sowohl bei Gruppen als auch bei Einzelpersonen.

Meine Ansprechperson ist Frau ***Z4***. Sie ist die Leiterin bzw. Verantwortliche der Schule. Beim Unterrichten selbst werde ich nicht kontrolliert bzw. erhalte keine Anweisungen, das heißt, in meinen didaktischen Erledigungen habe ich freie Entscheidung. Ansonsten bin ich in den Ablauf der Schule eingebunden.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- ***Z11*** (10.09.2014, 10:30 Uhr):

„Ich habe 2011 an ***B*** eine Bewerbung geschickt und mich bei der Schule vormerken lassen. Ich habe dann 2012 – ich unterrichte nur in Italienisch – für ***B*** zu arbeiten begonnen. Damals habe ich Gruppen unterrichtet (je zwei Gruppen einmal für Anfänger und einmal für Fortgeschrittene) und auch einige Personen als Einzelunterricht. Der Unterricht wurde von mir sowohl bei Adressen der Kunden als auch in den Räumen von ***B*** abgehalten. Wenn die Stunden bei ***B*** stattgefunden haben, wurden die Räume von den Bürodamen eingeteilt. Ich musste mich nie darum kümmern.

Ich bekomme derzeit pro Stunde € 22,00, weil ich einen Kunden an der Adresse des Kunden unterrichte, bei Unterricht direkt bei ***B*** € 18,00. Mehr Schüler habe ich derzeit nicht. Ich muss für diesen einen Kunden nur einen Arbeitszeitnachweis führen. Diesen Bericht bekommt ***B*** von mir und aufgrund dieser Aufstellung wird mir das Geld überwiesen. Ich habe nie mit einem Schüler bzw. einer Gruppe abgerechnet oder Honorarnoten an diese gestellt. Es ist immer alles über die Schule gelaufen.

Wenn ich etwas brauche, wende ich mich an die Schule, bei wichtigen Sachen ist Frau ***Z4*** meine Ansprechperson. In den Unterrichtsablauf wird vonseiten der Schule nicht eingegriffen, ich kann alles selbst bestimmen. Etwaige Kontrollen sind mir nicht aufgefallen, es gibt beim letzten Kurstermin einen Feedbackbogen, der von den Schülern ausgefüllt wird, um den Lehrer bzw. den Unterricht zu bewerten.

Ich musste zweimal einen für mich eingeteilten Termin absagen. Ich habe das der Schule bekanntgegeben und auch für eine Vertretung – jemand, der nicht in Verbindung mit ***B*** stand – gesorgt. Das Honorar wurde jedoch mir ausbezahlt und ich habe entsprechend meinen Bekannten deren abgehaltene Stunden abgegolten.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers antwortete mit Schreiben vom 16.08.2022, bedauerlicherweise bei der ***A*** GmbH ein Konkurs vorgelegen sei, im Zuge dessen alle Unterlagen an die Masseverwaltung übergeben worden seien, und übermittelte einen typischen Werkvertrag für Vortragende:

„I. Art und Umfang des Auftrags

Der Auftragnehmer übernimmt vom Auftraggeber die selbständige und eigenverantwortliche Organisation und Durchführung des Kurses _____.

Der Auftragnehmer ist bei der Durchführung des Auftrags nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert.

Die Termine sind zwischen den Auftragnehmern und den Kursteilnehmern zu vereinbaren. Vereinbarte Termine sind dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen.

Der Auftragnehmer ist betreffend die Durchführung der Tätigkeit an keine persönlichen Weisungen gebunden; eine Abstimmung mit dem Auftraggeber ist aus administrativen Gründen notwendig.

II. Arbeitszeit

Soweit es nicht durch die Natur des Kurses vorgegeben ist, ist der Auftragnehmer nicht an die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten gebunden. Er kann seine Arbeitszeit nach eigenem Ermessen selbst bestimmen und einteilen.

III. Arbeitsort

Der Auftragnehmer ist an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden und kann den Ort seiner Arbeitsleistung frei wählen. Dem Auftragnehmer steht es frei, im Zuge der vertragsgegenständlichen Tätigkeiten nach Maßgabe freier Kapazitäten die schulungs- und büromäßigen Einrichtungen des Auftraggebers zu nutzen, es gibt dabei jedoch keinen Anspruch auf einen Arbeitsplatz.

IV. Betriebsmittel

Die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeiten benötigten Betriebsmittel (Unterrichtsmaterial, PC, Laptop, Handy, KFZ, Beamer etc.) bringt der Auftragnehmer persönlich ein. Es steht ihm kein Auslagenersatz zu. Es steht ihm frei, auf eigenen Wunsch die Bibliothek des Auftraggebers zu nutzen.

Der Auftragnehmer erklärt, dass er über wesentliche eigene Betriebsmittel verfügt.

V. Vertretung

Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Tätigkeit von einer dritten, hierzu geeigneten Person vertreten zu lassen, sofern diese vom Auftraggeber fachlich in die zu verrichtende Tätigkeit eingewiesen wurde. Eine derartige Vertretung ist dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen. Der Auftragnehmer sorgt selbst für die Bezahlung der Vertretung. Er haftet für ein Verschulden der Vertretung wie für sein eigenes.

VI. Vertragsdauer

Der vorliegende Vertrag beginnt mit Unterfertigung und endet mit Beendigung des Kurses _____.

VII. Entgelt

Das Entgelt für den betreffenden Kurs beträgt _____.

Nach Beendigung des Kurses erfolgt die Endabrechnung des Auftragnehmers (Gesamtentgelt).

Sollte der Kurs nicht stattfinden, gebührt auch kein Entgelt.

Sollte der Kurs nicht zu Ende geführt werden, aus Gründen, die der Auftraggeber zu verantworten hat, gebührt das Entgelt auf Basis der vorgetragenen Stunden aufgrund des Durchschnittstundensatz des Kurses.

Beide Vertragspartner verstehen das vereinbarte Honorar als endgültig kalkulierten Netto-Fixbetrag. Die Höhe des Honorars wird somit von beiden Vertragspartnern als unter der Bedingung vereinbart angesehen, dass die vertragsgegenständliche Leistung für den Auftraggeber keinerlei arbeitsrechtliche Verpflichtung und keine Nebenabgaben (wie Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag etc.) verursacht. Das Honorar vermindert sich somit nachträglich im Ausmaß, als dem Auftraggeber gegenüber spätere diesbezügliche Ansprüche geltend gemacht werden sollten. Der Auftraggeber ist berechtigt, etwaige derartige ihm gegenüber geltend gemachte Ansprüche gegenüber dem Auftragnehmer aufzurechnen bzw. vom Auftragnehmer im Regressweg zurückzufordern.

VIII. Konkurrenzverbot

Für den Auftragnehmer besteht kein wie immer geartetes Konkurrenzverbot. Er darf ähnliche Tätigkeiten auch für andere Auftraggeber ausüben.

IX. Vertragsverhältnis

Aufgrund der selbständigen und eigenverantwortlichen Organisation und Durchführung des Kurses liegt ein Werkvertrag vor.

Für die Versteuerung (Einkommensteuer) und die ordnungsgemäße Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge (GSVG-Beiträge) hat somit der Auftragnehmer verpflichtend zu sorgen.

Diesbezüglich wird eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (Registrierung) vorgelegt.“

In Beantwortung eines weiteren Ersuchens des BFG teilte die MA 6 mit Schreiben vom 24.10.2022 mit, dass die Säumniszuschläge 2012 mit Bescheid vom 16.12.2015 und die Pfändungsgebühren mit Pfändungsgebührenbescheid vom 25.05.2016 festgesetzt worden seien.

Die Säumniszuschläge für den Zeitraum 2013 bis Mai 2016 seien erstmals mit Haftungsbescheid vom 15.09.2021 festgesetzt worden.

Säumniszuschläge seien bescheidmäßig festzusetzen (vgl. VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206), jedoch könne die Geltendmachung auch erst im Haftungsverfahren gegenüber dem Haftungspflichtigen erfolgen. Nach Rechtsprechung des VwGH setze die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung lediglich voraus, dass die Abgabenschuld entstanden sei. Keine Voraussetzung hingegen sei, dass die Schuld gegenüber dem Primärschuldner bereits geltend gemacht worden sei (vgl. VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0035). Der Säumniszuschlag entstehe gemäß § 4 Abs. 1 BAO mit Tatbestandsverwirklichung (vgl. Ritz/Koran, BAO7 § 4 Rz 6; Stoll, BAO, 2319), im Falle des Säumniszuschlages sei dies das Versäumen der fristgerechten Entrichtung der Abgabe (vgl. Stoll, BAO, 2321).

Zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld sei die Bf. Geschäftsführerin und noch zur Führung der Geschäfte zuständig gewesen und habe sich somit auch für die Nichtentrichtung der Abgabe zu verantworten.

Für eine Haftung des Geschäftsführers auch für den Säumniszuschlag spreche überdies das Wesen der persönlichen Haftung. So hafte der Vertreter laut Stoll auch für später auftretende Folgen in seinem Bezugsrahmen gelegener Gründe (frühere vom Vertreter zu verantwortende Pflichtverletzungen) (siehe Stoll, BAO, 134). Der Säumniszuschlag als Folge der nicht zeitgerechten Tilgung von Abgabenschulden sei eine derartige später auftretende Folge für die der Geschäftsführer einzustehen habe. Auch der VwGH habe in seiner Rechtsprechung die Haftung des Geschäftsführers für den Säumniszuschlag im Falle einer Insolvenz bestätigt (vgl. VwGH 22.4.1992, 91/14/0252).

Vorweg ist festzuhalten, dass die Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes bei Zuteilung der Beschwerdefälle auf den Familiennamen der Beschwerdeführerin/des Beschwerdeführers Bezug nimmt und daher – wie im vorliegenden Fall – bei zwei Geschäftsführern einer Gesellschaft mit unterschiedlichem Familiennamen die Beschwerden auch an zwei unterschiedliche Senatsgerichtsabteilungen zugeteilt werden konnten.

Aufgrund interner Abstimmung wurden dennoch die zwei Beschwerdefälle an einem Termin zur Verhandlung anberaumt, wobei nach Durchführung der Verhandlung der Co-Geschäftsführerin zu Beginn der hier zur Verhandlung anstehenden Beschwerdeverhandlung am 26. Jänner 2023 der steuerliche Vertreter seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen hat, sodass der Senat in einer Sitzung entscheiden konnte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 5 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe beträgt die Abgabe für jeden Dienstnehmer und für jede angefangene Woche eines bestehenden Dienstverhältnisses 2 Euro.

Gemäß § 6 Abs. 1 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe hat der Abgabepflichtige bis zum 15. Tag jedes Monats die im Vormonat entstandene Abgabenschuld zu entrichten.

Gemäß § 6a Abs. 1 KommStG 1993 haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.460 Euro, wird von ihr 1.095 Euro abgezogen.

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten

eingebraucht werden kann, insbesondere im Fall der Konkursöffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung iuristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen; sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2).

§ 217 Abs. 10 BAO: Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

§ 217a BAO: Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes

- 1. § 217 Abs. 3 ist nicht anzuwenden,*
- 2. Säumniszuschläge werden im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig,*
- 3. abweichend von § 217 Abs. 10 erster Satz sind Säumniszuschläge, die den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen.*

Haftungsvoraussetzungen:

- Abgabensforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabensforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabensrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben

Abgabensforderungen

Festgestellt wird, dass seitens der WGKK (nunmehr ÖGK) zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für alle lohnabhängigen Abgaben, somit auch für die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben, am 02.12.2014 eine GPLA für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2012 sowie am 12.07.2016 eine GPLA für den Zeitraum 01.01.2013 bis 15.06.2016 stattgefunden hat.

Die Nachforderungen für 01-12/2011 in Höhe von € 1.943,05 (nicht mehr aushaftend) und 01-12/2012 von € 3.367,78 (derzeit aushaftend mit € 1.188,47) samt Säumniszuschlag von € 32,82 wurden am 16.12.2015 bescheidmäßig festgesetzt, hingegen die aus der Folge-GPLA resultierenden Nachforderungen 01/2013 bis 05/2016 gemäß § 224 Abs. 1 und 3 BAO im Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (durch Anführung einer im Gesetz nicht vorgesehenen Jahressteuer) für die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig, weshalb die Abgaben aufzugliedern waren. Dazu wird auf die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene und insoweit unbestritten gebliebene Aufgliederung verwiesen.

Zur Frage des Bestehens eines Abgabeananspruches dem Grunde nach brachte die Bf. vor, dass die damaligen Vortragenden als Selbstständige (und nicht, wie von den beiden GPLA festgestellt, als echte Dienstnehmer) zu qualifizieren gewesen seien.

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 Abgabeanpruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Dazu wird darauf hingewiesen, dass Einwendungen gegen den Abgabeanpruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeanpruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 6a KommStG erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Geht 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 22.03.2022, Ra 2020/13/0100).

Diese Ausführungen betreffen jedoch lediglich die bescheidmäßig am 16.12.2015 festgesetzten das Jahr 2012 betreffenden haftungsgegenständlichen Abgaben. Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer solchen Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094). Siehe die Ausführungen zum Verschulden.

Hingegen ist bei den übrigen Abgaben 2013-2016 die Frage, ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren deshalb zu beantworten, da kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

Einwendungen gegen den Abgabeananspruch

Gemäß § 2 lit. a KommStG 1993 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (...).

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. (...)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. (...)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Bei den im Haftungsbescheid erstmals geltend gemachten Abgabeanprüchen waren daher die gegen deren Entstehung erhobenen Einwendungen zu prüfen.

Dazu ist zunächst auf § 25 Abs. 1 Z 5 EStG hinzuweisen, wonach Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, Arbeitslohn und somit gemäß § 47 Abs. 1 und 2 EStG lohnsteuerpflichtig sind, was in Verbindung mit § 2 lit. a KommStG die Dienstnehmereigenschaft im Sinne des KommStG begründet (vgl. VwGH 28.3.2018, Ra 2017/08/0095).

Allerdings sind den im haftungsgegenständlichen Zeitraum bereits veröffentlicht gewesenen Lohnsteuerrichtlinien (LStR) in Rz 992 und 1016 zu entnehmen, dass Bezüge aus einer vorwiegenden Tätigkeit in der Erwachsenenbildung (wie im gegenständlichen Fall) nur dann unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit fallen, wenn die Voraussetzungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG gegeben sind.

Dazu ist festzustellen, dass die in dieser Bestimmung genannten Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Soweit Tätigkeiten von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden nicht unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG fallen, ist unabhängig davon im Einzelfall zu prüfen, ob nach den allgemeinen Bestimmungen ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vorliegt (Rz 993 LStR).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.6.2021, Ra 2019/13/0094).

Weisungsgebundenheit

Festgestellt wird, dass von den damaligen, beispielsweise befragten, Vortragenden ausgesagt wurde, dass sie von Seiten der Schule keine Weisungen erteilt bekamen und nicht kontrolliert wurden. In den Unterrichtsablauf wurde nicht eingegriffen und didaktisch hatten sie die freie Entscheidung. Diese Aussagen korrespondieren auch mit dem vorgelegten Mustervertrag, wonach die Auftragnehmer betreffend die Durchführung der Tätigkeit an keine persönlichen Weisungen gebunden waren; eine Abstimmung mit dem Auftraggeber war lediglich aus administrativen Gründen notwendig.

Während der Kurse waren lediglich ein Bericht über die Unterrichtsthemen und Fortschritte der abgehaltenen Stunden zu erstellen sowie Anwesenheitslisten der Schüler zu führen.

Die Vortragenden hatten hingegen die Wahl, die ihnen angebotenen Kurse anzunehmen oder abzulehnen, und die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, ohne dass die Schule auf diese Entscheidungen Einfluss nehmen konnte.

Allerdings kann die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der Tätigkeit ohnehin in den Hintergrund treten, weil ein Vortragender eine höher qualifizierte Leistung erbringt (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfolgte lediglich insoweit, als nach den Aussagen der zeugenschaftlich einvernommenen Vortragenden mit der Schule fixe Kurszeiten vereinbart wurden und die Kurse überwiegend, aber nicht notwendigerweise, in deren Räumlichkeiten stattfanden, wobei auch nach dem Mustervertrag die Auftragnehmer an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden waren und den Ort ihrer Arbeitsleistung frei wählen konnten.

Auch wenn sich der Vortragende sowohl räumlich als auch zeitlich an das vom Veranstalter vorgegebene Programm halten muss, steht eine verhältnismäßig starke organisatorische

Eingliederung der Selbstständigkeit nicht entgegen (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

Der Frage, ob einem Vortragenden von seinem Auftraggeber eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird oder nicht, kommt keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu (vgl. VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

Die Vorgabe eines bestimmten Kursinhalts und definierter Kursziele, die Verwendung beigestellter Lehrmittel und die Abhaltung der Kurse in den Räumen des Veranstalters liegt in der Natur vergleichbarer Tätigkeiten; derartige Umstände sind daher für sich allein nicht geeignet, die persönliche Abhängigkeit des Vortragenden zu begründen (OGH 23.3.2010, 8 ObA 57/09d).

Es liegt in der Natur einer Vortragstätigkeit, dass sich der Vortragende und seine Zuhörer zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort einfinden müssen. Die Festsetzung von Zeit und Ort seiner Tätigkeit sind Ausdruck der organisatorischen Notwendigkeit, die Termine zwischen dem Dienstgeber, dem Dienstnehmer und den Kursteilnehmern zu koordinieren, nicht aber einer Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers im Hinblick auf sein arbeitsbezogenes Verhalten. (...) Bei der Tätigkeit des Vortragenden überwiegen die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit nicht (VwGH 27.4.2011, 2009/08/0123).

Unternehmerrisiko

Die Vortragenden hatten nach deren Angaben die Wahl, die ihnen angebotenen Kurse anzunehmen oder abzulehnen, und erhielten ihre Honorare lediglich für tatsächlich abgehaltene Unterrichtseinheiten.

Auch nach dem vorgelegten Musterwerkvertrag gebührte kein bzw. ein geringeres Entgelt, sollte der Kurs nicht oder in reduziertem Ausmaß stattfinden.

Ein Vortragender ist insbesondere dann selbstständig tätig, wenn er bei seiner Verhinderung keinen Honoraranspruch hat und er nur für die tatsächlich abgehaltenen Vortragsstunden honoriert wird (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

Das Unternehmerrisiko kommt nämlich auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Vertretung

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Nach dem Musterwerkvertrag waren die Auftragnehmer berechtigt, sich bei der Erbringung ihrer Tätigkeit von einer geeigneten Person vertreten zu lassen. Jedoch war eine derartige Vertretung dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um einer der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Dazu sagten vier der acht befragten Vortragenden aus, sich im Falle ihrer Verhinderung nicht selbst um eine Vertretung gekümmert zu haben; dies hatte die Schule wahrgenommen und das Honorar direkt an den Vertreter gezahlt. Hingegen gab eine Vortragende zu Protokoll, für eine Vertretung selbst gesorgt und das ihr ausbezahlte Honorar an den Vertreter weitergegeben zu haben.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt somit auf eine bloße Vertretungsmöglichkeit ab, die zumindest von einer Vortragenden auch wahrgenommen und von der Schule akzeptiert wurde, weshalb die von einigen anderen Vortragenden getroffene Entscheidung, nicht selbst einen Vertreter zu benennen, sondern der Schule die Befugnis zu überlassen, nichts an der grundsätzlich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit zu ändern vermag.

Ergebnis

Unter Bedachtnahme auf die vorstehend erörterten, von der Judikatur und den Lohnsteuerrichtlinien herausgearbeiteten Kriterien ist nicht von Dienstverhältnissen auszugehen, sondern liegen bei den gegenständlichen Vorträgen selbstständige Tätigkeiten vor.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich der nicht bescheidmäßig festgesetzten und auf die Vortragenden entfallenden Kommunalsteuern und Säumniszuschläge 01/2013 – 05/2016 sowie Dienstgeberabgaben 01-05/2016 ist somit nicht entstanden und war die Haftungsinanspruchnahme insoweit einzuschränken, weshalb auch für eine Haftungsinanspruchnahme für die Pfändungsgebühren 2012 kein Raum blieb.

Es verbleiben allerdings die Beträge an Kommunalsteuern, die sich aus der pauschalen Nachrechnung für die Geschäftsführer ergeben, von monatlich € 50,00 (gemäß § 9 KommStG 3% der Bemessungsgrundlage laut den Lohnsteuerprüfungsberichten vom 02.12.2014 und

12.07.2016 von € 20.000,00/Jahr bzw. € 8.333,33 für den Zeitraum 01-05/2016) sowie von monatlich € 1,00 an den darauf anfallenden Säumniszuschlägen, die hinsichtlich der Kommunalsteuern vom Beschwerdeführer im Wesentlichen (bisher € 8.000,00 statt hochgerechnet € 8.333,33 für 01-05/2016) außer Streit gestellt wurden.

Kommunalsteuerberechnung: € 20.000,00/Jahr x 3 % = € 600,00/Jahr, = € 50,00 pro Monat.

Zu den Säumniszuschlägen ist festzuhalten, dass hier die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist, daher die monatlichen Säumniszuschläge von je € 1,00 als Summe zu sehen sind.

Verjährung

Festsetzungsverjährung:

Gemäß § 224 Abs. 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. (...)

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. (...)

Kommunalsteuer:

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 11 Abs. 1 KommStG mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind.

Säumniszuschlag:

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. (...)

Da die haftungsgegenständlichen Abgaben ab 01/2013 nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern im Haftungsbescheid vom 28.10.2021 erstmals geltend gemacht wurden, war von Amts wegen zu prüfen, ob bereits die Festsetzungsverjährung gemäß §§ 207 ff eingetreten war:

Die Verjährung der mit Ablauf der Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 entstandenen Abgaben konnte gemäß § 207 Abs. 2 BAO frühestens am 31.12.2018, 2019, 2020 und 2021 eintreten. Die GPLA aus dem Jahr 2016, die in den Jahren 2019 und 2020 an das Finanzamt zur Bekanntgabe des Standes des dort anhängigen Beschwerdeverfahrens verfassten Schreiben des Magistrates sowie die 2019 abgefragte Meldeauskunft des Bf. verlängerten die Verjährungsfristen gemäß § 209 Abs. 1 BAO jeweils um ein weiteres Jahr, und zwar bis 2021 (Abgaben aus den Jahren 2013-2015) bzw. 2022 (Abgaben 2016), sodass die mit Haftungsbescheid vom 28.10.2021 vorgeschriebenen Abgaben nicht festsetzungsverjährt im Sinne der §§ 224 Abs. 3 iVm 207 ff BAO waren.

Die Abgaben aus dem Jahr 2012 wurden ohnehin am 16.12.2015 innerhalb der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO bescheidmäßig festgesetzt.

Einhebungsverjährung:

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Auch die Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO ist aufgrund der gesetzten Unterbrechungshandlungen (Festsetzungsbescheid 2015 für die Abgaben 2012, Haftungsprüfungsvorhalt 2016, Haftungsbescheid 2021), die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, nicht eingetreten.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom 15.06.2016 bis 29.01.2018 anhängigen Insolvenzverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen, weshalb die Einhebungsverjährung auch diesfalls frühestens am 29.01.2023 eintreten hätte können.

Erschwerte Einbringlichkeit

Die Haftung nach § 6a KommStG sowie § 6a DGAG ist keine Ausfallhaftung, es ist lediglich vorausgesetzt, dass die Abgaben nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können. Dies

gilt nach den genannten Haftungsbestimmungen insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, fest, da mit Beschluss des Gerichtes vom 29.01.2018 der über das Vermögen der ***A*** GmbH am 15.06.2016 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Danach wurde die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass der Bf. im Zeitraum vom 28.12.2010 bis 15.06.2016 (Konkurseröffnung) (neben der ebenfalls selbstständig vertretungsbefugten und zur Haftung herangezogenen ***Bf2***, Beschwerdeverfahren beim BFG zur Geschäftszahl RV/7400028/2022 anhängig) Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Dem Bf. oblag daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Er war daher für die Entrichtung der Kommunalsteuern 01-12/2012 und der oben dargestellten Kommunalsteuern [, die sich aus der pauschalen Nachrechnung für die Geschäftsführer ergeben, von monatlich € 50,00 (gemäß § 9 KommStG 3% der Bemessungsgrundlage laut den Lohnsteuerprüfungsberichten vom 02.12.2014 und 12.07.2016 von € 20.000,00/Jahr bzw. € 8.333,33 für den Zeitraum 01-05/2016) sowie von monatlich € 1,00 an den darauf anfallenden Säumniszuschlägen, die hinsichtlich der Kommunalsteuern vom Beschwerdeführer im Wesentlichen (€ 8.000,00 statt richtig € 8.333,33 für 01-05/2016) außer Streit gestellt wurden] verantwortlich.

Allerdings ist der Fälligkeitstag für die Kommunalsteuer 5/2016 am Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sodass insoweit beim Bf. kein schuldhaftes Verhalten vorliegt, da schon der Masseverwalter zuständig gewesen wäre, und der Beschwerde (auch wenn insoweit die Kommunalsteuerpflicht zugestanden wurde) teilweise stattzugeben war.

Vertretbare Rechtsansicht

Da die Kommunalsteuern 01-12/2012 bescheidmäßig vorgeschrieben waren, musste der Abgabenanspruch im Rahmen des Haftungsverfahrens unstrittig bleiben. Allerdings war zu prüfen, ob eine das Verschulden ausschließende vertretbare Rechtsansicht angenommen werden konnte.

Dazu brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege, da der Qualifizierung der Vortragenden als Selbstständige (und nicht, wie von den

beiden GPLA festgestellt, als echte Dienstnehmer) eine vertretbare Rechtsmeinung zugrunde gelegen sei.

Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung (im vorliegenden Fall nur die Kommunalsteuern und Säumniszuschläge 01-12/2012 betreffend) auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Bei den übrigen Abgaben 01/2013 bis 04/2016 erfolgte die erstmalige Geltendmachung ohnedies erst im angefochtenen Haftungsbescheid, wobei unter Punkt 2. das im Zusammenhang mit den Vortragstätigkeiten stehende Nichtentstehen des Abgabeananspruches bereits ausführlich erläutert wurde.

Da das Bundesfinanzgericht zur grundsätzlichen Frage der Dienstnehmereigenschaft von Vortragenden ebenfalls die Ansicht des Bf. vertritt, liegt in deren steuerlicher Behandlung eine die Annahme eines Verschuldens ausschließende vertretbare Rechtsansicht, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung – mit Ausnahme der Feststellungen hinsichtlich nicht entrichteter Geschäftsführerbezüge – nicht vorliegt (vgl. VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038).

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung für den zugestanden Teil der Abgaben 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).

Laut Judikatur des VwGH ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung

andererseits zweifellos ein Umstand zu sehen, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 3. September 2008, 2006/13/0159, VwSlg 8363 F/2008; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Angesichts der Tatsache, dass bereits mit Haftungsvorhalt im Jahr 2016 das Haftungsverfahren begonnen wurde und immer wieder die einer Haftung zugrundeliegenden Fragen erörtert wurden, allerdings der angefochtene Haftungsbescheid (nach Zuwarten der MA 6 bis zu einer rechtskräftigen Abgabensentscheidung durch das BFG) erst mehr als fünf Jahre nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. ca. dreieinhalb Jahre nach Abschluss des Insolvenzverfahrens erlassen wurde, werden die verbleibenden Kommunalsteuerbeträge um 10% gekürzt (somit € 45,00 pro Monat) und die darauf entfallenden Säumniszuschläge im Rahmen des Ermessens zur Gänze nachgesehen.

Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtigen für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der ***A*** GmbH im Ausmaß von € 1.800,00 zu Recht.

Zur Unzulässigkeit der 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 ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht eindeutig gelöst wäre, liegt nicht vor.

Wien, am 26. Jänner 2023