

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 21.11.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 20.10.2014 zu St.Nr. 000/0000, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaltende Abgabenschuldigkeiten der Firma D-GmbH im Ausmaß von 177.023,61 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

1) Primärschuldnerin

Mit Errichtungserklärung der A, Hundesalonbesitzerin in B, vom 7.3.2008 wurde unter der Firma „C GmbH“ eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet. Als Gegenstand des Unternehmens wurde unter Punkt 3 lit. a der Fassadenbau, die Personalbereitstellung und das Baugewerbe angeführt.

Mit Beschluss der Alleingesellschafterin A vom selben Tag (7.3.2008) wurde der Beschwerdeführer zum Geschäftsführer bestellt.

Mit Notariatsakt vom 13.3.2008 wurde ein Nachtrag zur Errichtungserklärung errichtet und diese in den Punkten Erstens und Drittens geändert. Dabei wurde die Firma der Gesellschaft in „D-GmbH“ geändert (Punkt Erstens). Der Punkt Drittens wurde dahingehend geändert, dass der Fassadenbau, die Personalbereitstellung und das Baugewerbe nicht mehr als Gegenstand des Unternehmens angeführt wurden.

In der außerordentlichen Generalversammlung vom 10.4.2008 wurde der Unternehmensgegenstand um folgende Punkte erweitert: Fassadenbau, Fassadengestaltung, Personalbereitstellung und Baugewerbe (Punkt Drittens lit. f), Verspannung von Wänden und Decken aller Art (lit. g), Gerüsteverleih (lit. h) und Arbeitskräfteüberlassung (lit. i). Ferner wurde der Beschwerdeführer als Geschäftsführer abberufen und A zur Geschäftsführerin bestellt.

Mit Gesellschafterbeschluss der Alleingesellschafterin A vom 14.1.2009 wurde diese als Geschäftsführerin abberufen und neuerlich der Beschwerdeführer als Geschäftsführer bestellt.

Mit Gesellschafterbeschluss der A vom 7.7.2011 wurde der Beschwerdeführer wiederum als Geschäftsführer abberufen und A zur neuen Geschäftsführerin bestellt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 9.2.2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Mit weiterem Beschluss vom 14.11.2012 wurde dieses Verfahren nach Schlussverteilung (Quote rund 6 %) wieder aufgehoben.

2) Abgabenfestsetzungsverfahren

a) Lohnabgaben 2008 und 2009

Im Zuge einer bei der Primärschuldnerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung betreffend den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2009 traf der Prüfer Feststellungen hinsichtlich geltend gemachter pauschaler Reisekosten und mit ausländischen Arbeitskräften abgeschlossener Werkverträge. Zu letzteren wird im Bericht vom 28.1.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung festgehalten:

„Im Prüfungszeitraum wurden Werkverträge mit ausländischen Firmen abgeschlossen (siehe Niederschrift [erg.: über die Schlussbesprechung] vom 19.11.2010). Die Rechnungen im Zusammenhang mit diesen Werkverträgen wurden im Zuge der Lohnabgabenprüfung vom Geschäftsführer BF vorgelegt. Trotz schriftlicher Aufforderung wurden keine Leistungsverzeichnisse bzw. Leistungsbeschreibungen der Werkverträge und kein Nachweis über die Existenz der ausländischen Firmen vorgelegt. Weiters wurde kein Nachweis über die steuerliche Erfassung der Subunternehmerhonorare in den jeweiligen Heimatländern erbracht (siehe Vereinbarung in Niederschrift vom 19.11.2010). Als Werkvertrag wurde stets der gleiche Vordruck verwendet. Händisch wurde jeweils das Bauvorhaben und die m² bzw. m³ Preise für Mauerungsarbeiten sowie der Regiestundenpreis eingetragen. Weiters wurden die Werkverträge von Auftraggeber und Auftragnehmer mit Stempel unterschrieben.“

Grundsätzlich liegt ein Werkvertrag vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Bei einem Werkvertrag wird ein Werk und kein Wirken geschuldet. Es handelt sich dabei um ein Zielschuldverhältnis. Der Auftragnehmer unterliegt keiner oder nur geringen Kontrolle durch den Auftraggeber und ist nicht in den Organismus des Betriebes eingegliedert. Die Arbeitsmittel werden vom Auftragnehmer beigestellt. Der Auftragnehmer gewährleistet für die einwandfreie und richtige Ausführung des Werkes.“

Im Zuge einer niederschriftlichen Befragung des Geschäftsführers [erg.: Niederschrift vom 5.10.2010] wurde zu den gegenständlichen Werkverträgen folgendes festgestellt:

Detailierte Leistungsverzeichnisse zu den Werkverträgen gibt es nicht. Als Werk wird jeweils das Außen- und Innenmauerwerk einer Baustelle betrachtet, wobei es keine Unterlagen über die konkret durchzuführenden Arbeiten gibt, da dies erst mit Absprache des Bauleiters erfolgt. Das Werk wurde als erbracht angesehen, wenn die

Wand oder das Mauerwerk fertig gemacht war (es gab keine Vereinbarungen über einen Fertigstellungstermin obwohl laut Vertrag eine Pönale von 1.000,- € pro Tag bei Terminüberschreitung angeführt war). Trotz vertraglicher Vereinbarung eines Haft- bzw. Deckrücklasses ist in den vorliegenden Rechnungen kein einziger Rücklass dieser Art ersichtlich. Mehrere inhaltliche Passagen des Werkvertrages konnten vom Geschäftsführer nur damit erklärt werden, dass er den Vertrag in dieser Form vom Steuerberater übernommen habe und den Sinn auch nicht verstehe (siehe Niederschrift). Für einige Bauvorhaben wurden Werkverträge mit jeweils zwei Auftragnehmern abgeschlossen. Der Geschäftsführer konnte nicht konkret sagen, wer für welche Tätigkeit beim entsprechenden Bauvorhaben zuständig gewesen war.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass es keine Unterlagen bzw. vertragliche Vereinbarungen gibt, die auf die Herstellung eines Werkes abzielen. Es wurden keine konkrete Leistungsbeschreibungen, keine Fertigungstermine vereinbart sowie keine Haftrücklässe einbehalten wie im normalen Geschäftsleben üblich. Im Gegenzug erfolgte die Abrechnung nach Flächen, Rauminhalte oder Laufmeter und die Bezahlung zumeist in bar.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ergibt sich daraus, dass die tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schulden sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, sodass von einem Dienstverhältnis auszugehen ist.

Die Schätzung der Lohnabgaben erfolgte anhand der Anzahl der Werkvertragsnehmer (21 Werkvertragsnehmer). Bei einer Subhonorarsumme für das Jahr 2009 in Höhe von 525.110,- ergibt sich durchschnittlich ein Monatsbezug von 2.084,- pro Werkvertragsnehmer (LSt gesamt 98.510,-). Die DB/DZ-Bemessungsgrundlage wurde aufgrund der Betriebsneugründung (5/08-4/09) entsprechend vermindert geschätzt.“

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und nahm die Primärschuldnerin mit Haftungsbescheid vom 28.1.2011 gemäß § 82 EStG für Lohnsteuer 2009 in Höhe von 106.526,00 € in Anspruch. Ferner wurden mit Bescheid vom 28.1.2011 die Dienstgeberbeiträge für das Jahr 2009 mit 37.324,09 € festgesetzt (Nachforderung 16.788,89 €).

b) Lohnabgaben 2010 und 2011

Im Zuge einer weiteren Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 2010 und 2011 traf der Prüfer der Vorprüfung entsprechende Feststellungen. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.10.2011 wurde ergänzend festgehalten, dass es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstverhältnis oder Werkvertrag ankomme, sondern die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend seien. Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen würden die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sprechen. Weiters fehle das Unternehmerrisiko/Haftung. Die mit den Verputzarbeiten betrauten Personen

würden im Hinblick auf das Fehlen eigener Bauarbeiter einen unverzichtbaren Bestandteil des (von der Primärschuldnerin) betriebenen Bauunternehmens darstellen.

Das Finanzamt folgte auch diesen Prüferfeststellungen und nahm die Primärschuldnerin mit Haftungsbescheiden vom 28.11.2011 gemäß § 82 EStG für Lohnsteuer 2010 in Höhe von 61.288,49 € und Lohsteuer 01-07/2011 in Höhe von 21.975,71 € in Anspruch. Aus der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für diese Zeiträume mit Bescheiden vom 28.11.2011 ergaben sich Nachforderungen in Höhe von 23.636,08 € (2010) und 9.430,88 € (01-07/2011).

3) Haftungsverfahren

Das Finanzamt wies den Beschwerdeführer in einem **Vorhalt vom 11.2.2014** darauf hin, dass bei der Primärschuldnerin ein näher aufgegliederter Abgabengenügsstand in Höhe von insgesamt 253.837,94 € (Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge 2009, 2010, 01-07/2011 – jeweils unter Anführung der gesetzlichen Fälligkeitstermine) uneinbringlich wäre. Er sei im Zeitraum vom 14.1.2009 bis 8.7.2011 als Geschäftsführer dieser Gesellschaft für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich gewesen. Er möge darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die angeführten Abgaben entrichtet werden. Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Beschwerdeführer ersucht, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

In der dazu abgegebenen **Stellungnahme vom 13.3.2014** wurde bestätigt, dass der Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 14.01.2009 bis 8.07.2011 (richtig: 7.7.2011) Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Die der Berechnung des Abgabengenügsstandes zugrunde liegenden Bescheide würden die Zeiträume 2009, 2010 und die Monate 1-7 2011 betreffen und wären erst mit Bescheiden vom 28.01.2011 und vom 28.11.2011 ergangen. Diese Bescheide seien von der Gesellschaft mit Berufungen bekämpft worden. Wenige Monate nach Einbringung der Berufungen sei das Konkursverfahren eröffnet worden. Im Bericht des Masseverwalters zur Allgemeinen Prüfungstagsatzung sei nachzulesen, dass die Schuldnerin für den Fall des Nichtergehens der Haftungsbescheide nach wie vor lebensfähig und solvent wäre. Der Ausgang der Rechtsmittelverfahren bleibe abzuwarten. Aufgrund des Widerrufs einer ursprünglich bewilligten Aussetzung der Einhebung der mit Bescheiden vom 28.1.2011 festgesetzten Nachforderungen sei die Eröffnung des Insolvenzverfahrens unausweichlich gewesen. Es könne schon aufgrund dieser Chronologie nachvollzogen werden, dass die Bestimmung des § 80 Abs. 1 BAO denkmöglichlicherweise keine Anwendung finden könne. Der Beschwerdeführer hätte, wie auch in den Rechtsmitteln ausführlich dargelegt, mit bestehenden ausländischen Unternehmen im Rahmen der Niederlassungsfreiheit Werkverträge abgeschlossen, die vor Unterteilung von Juristen der Wirtschaftskammer aber auch seitens der steuerlichen Vertretung der Primärschuldnerin geprüft und für gut befunden worden seien. Für ihn habe somit zumindest bis Herbst 2011 keinerlei Veranlassung bestanden, an der Rechtswirksamkeit der Werkverträge zu zweifeln. Daraus

folge aber auch, dass er zu den im Vorhalt angeführten und behaupteten Fälligkeiten der Abgabenverbindlichkeiten, nämlich im Jänner 2010, im Jänner 2011 und im August 2011 überhaupt keine Kenntnis von Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde hatte, geschweige denn verpflichtet gewesen sein konnte, Abgaben aus verwalteten Mitteln der Gesellschaft zu entrichten. Zu diesen Zeitpunkten wären nicht einmal Vorschreibungen der Abgabenbehörde vorgelegen, geschweige denn rechtsverbindliche Zahlungsverpflichtungen im Abgabenverfahren. Von einem schuldhaften Verhalten im Sinn der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO könnte daher von vornherein keine Rede sein und es scheide jegliche persönliche Haftung gem. § 9 Abs. 1 bzw. 80 ff BAO schon wegen Denkunmöglichkeit aus. Der Vollständigkeit halber sei auszuführen, dass hinsichtlich der mit 16.08.2011 angenommenen Fälligkeiten eine Haftung als Geschäftsführer auch deshalb ausscheide, da der Beschwerdeführer lediglich im Zeitraum vom 14.01.2009 bis 8.07.2011 verantwortlicher Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei.

Der Stellungnahme war eine Darstellung der damaligen wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers angeschlossen.

Mit **Haftungsbescheid vom 20.10.2014** nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin gemäß §§ 9, 80 BAO in Anspruch:

| <i>Abgabenart</i> | <i>Zeitraum</i> | <i>Betrag</i> |
|--------------------|-----------------|-------------------|
| Lohnsteuer | 2009 | 63.534,58 |
| Dienstgeberbeitrag | 2009 | 12.529,65 |
| Lohnsteuer | 2010 | 57.635,73 |
| Dienstgeberbeitrag | 2010 | 22.227,38 |
| Lohnsteuer | 01-05/2011 | 14.761,41 |
| Dienstgeberbeitrag | 01-05/2011 | 6.334,86 |
| Summe | | 177.023,61 |

In der Bescheidbegründung hielt das Finanzamt dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 13.3.2014 entgegen, dass die Lohnabgaben für die Jahre 2009, 2010 und für die Monate Jänner bis Juli 2011 bereits vor Konkurseröffnung fällig gewesen wären. Die Nachforderungen auf Grund der GPLA-Prüfung begründeten keine abweichende Fälligkeit. Die Lohnabgaben [erg.: für die Jahre 2009, 2010 und Jänner bis Mai 2011] wären daher als Selbstbemessungsabgaben bereits vor dem Ausscheiden des Beschwerdeführers als Geschäftsführer [erg.: am 7.7.2011] zur Zahlung fällig gewesen. Das Verschulden sei in der Nichteinhaltung dieser Zahlungstermine zu erblicken. Die Nachforderungen seien zustande gekommen, weil der Beschwerdeführer als Geschäftsführer zur Verschleierung bzw. Vermeidung laufender Lohnabgaben

mit diversen Scheinfirmen Werkverträge abgeschlossen habe. Es hätten von ihm keinerlei Unterlagen oder vertragliche Vereinbarungen vorgelegt werden können, die auf die Herstellung eines Werkes abgezielt hätten. Vom Beschwerdeführer bzw. seinem Vorarbeiter wären fingierte Eingangsrechnungen unter den Namen dieser Scheinfirmen erstellt worden. Die Behauptung, die Werkverträge wären vor Unterfertigung von Juristen der Wirtschaftskammer sowie von Seiten der steuerlichen Vertretung geprüft und für gut befunden worden, vermöge ihn in diesem Zusammenhang nicht zu entlasten, es stelle sich vielmehr die Frage, ob er diese Berater vollinhaltlich informiert habe. Für die Geltendmachung der Haftung genüge schon die leichte Fahrlässigkeit. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlungen gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Das über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnete Insolvenzverfahren sei am 14.11.2012 nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Die im Vorhalt vom 11.2.2014 angeführten Beträge seien noch um die Verteilungsquote iHv 5,95995 % zu reduzieren gewesen. Eine weitere Einschränkung ergäbe sich nach Durchsicht der Abgabenverrechnungsdaten auf Grund der Rückzahlung eines angefochtenen Betrages iHv € 56.621,86 € an den Masseverwalter. Für Abgabenzurückstände, die erst wieder nach Rückzahlung auf Grund einer Anfechtung entstanden seien, könne dem Geschäftsführer eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht angelastet werden. Die Einbringlichkeit der nach Verteilung der Quote verbleibenden Abgabenzurückstände sei bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, daher hätte die Frage der Einbringlichkeit der Abgaben beim Haftenden bei den von der Abgabenbehörde angestellten Zweckmäßigkeitsoberlegungen vernachlässigt werden können. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten. Auf die beiliegenden, an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide werde hingewiesen.

Dem Haftungsbescheid waren die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 28.1.2011 und 28.11.2011 angeschlossen.

In der Rechtsmittelbelehrung des Haftungsbescheides wurde ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Beschwerde gegen diese Bescheide durch den Haftungsschuldner gemäß § 248 BAO hingewiesen.

Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführer brachte mit Schriftsatz vom **21.11.2014** lediglich eine **Beschwerde gegen den Haftungsbescheid** vom 20.10.2014 ein und beantrage die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründet wurde die Beschwerde wie folgt:

Mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid wurde der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma D-GmbH im Ausmaß von € 177.023,61 in Anspruch

genommen und dies damit begründet, dass das für die Voraussetzung der Haftung anzunehmende Verschulden des Beschwerdeführers „in der Nichteinhaltung der Zahlungstermine zu erblicken“ sei. Die Nachforderungen an Lohnabgaben seien lediglich deshalb zustande gekommen, weil der Beschwerdeführer als Geschäftsführer „zur Verschleierung bzw. Vermeidung laufender Lohnabgaben mit diversen Scheinfirmen Werkverträge abgeschlossen habe.“

Diese Begründung ist unzutreffend und auch tatsachenwidrig, im Übrigen aber in sich widersprüchlich, als damit zugestanden wird, dass sehr wohl Werkverträge vom Beschwerdeführer abgeschlossen wurden, dies jedoch mit „Scheinfirmen“ geschehen sei, was wiederum indiziert, dass diese Firmen als Vertragspartner überhaupt nicht existent gewesen waren.

Es wird seitens der Behörde erster Instanz in diesem Zusammenhang völlig übersehen, dass vom Beschwerdeführer im Zuge der durchgeföhrten GPLA-Prüfung und auch anlässlich der eingebrachten Rechtsmittel gegen die einzelnen Abgabenbescheide nicht nur die entsprechenden Werkverträge vorgelegt, sondern auch Unterlagen über die Existenz und steuerliche Veranlagung der Partnerfirmen im benachbarten EU-Ausland vorgelegt wurden.

Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer von Anfang an klar gelegt hatte, dass diese mit den ausländischen Firmen aus dem EU-Raum abgeschlossenen völlig rechtskonformen und zulässigen Werkverträge vom gesamten Inhalt her von jenen Verträgen übernommen wurden, welche die D-GmbH ihrerseits mit ihren damaligen Auftraggebern, nämlich den Firmen H GmbH und M Bau GmbH abgeschlossen hatte.

Auch aus diesen zugrundeliegenden und faktisch 1:1 übernommenen Vereinbarungen und Verträgen der D-GmbH mit den genannten Generalunternehmern ist unschwer nachzuvozziehen, dass auch in diesen eine Abrechnung nach Flächenausmaßen, Rauminhalten oder Laufmetern bzw. nach Kubaturen zu erfolgen hat und sind eben dort, wo in den vertraglichen Vereinbarungen mit den Generalunternehmern keine Haftrücklässe vereinbart worden waren, diese auch bei den Verträgen der D-GmbH mit den Subunternehmen nicht weiter gegeben bzw. nicht verrechnet worden.

Als Inhalt der Werkverträge wurde jeweils konkret angeführt, dass diese auf die Herstellung eines genau angeführten Werkes bzw. Werkumfanges abzielten, nämlich entweder auf die Herstellung eines Mauerwerkes eines bestimmten Bauvorhabens oder auf die Herstellung von Fassaden bzw. die Durchführung von Mauerungsarbeiten etc.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass nach einhelliger Lehre und Judikatur der Werkvertrag - im Gegensatz zum Arbeits- bzw. Dienstvertrag, der durch die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers, dessen Unterworfenheit unter die funktionelle Autorität des Arbeitgebers, und die organisatorische Gebundenheit insbesondere an Arbeitszeit, Arbeitsort und Kontrolle gekennzeichnet ist - auf das "Ergebnis der Arbeitsleistung, also das Werk als in sich geschlossene Einheit (z.B. eben

die Herstellung des Mauerwerkes oder die Herstellung der Fassade etc.) abstellt, die durchaus auch im Verein mit anderen geleistet werden kann (SZ 47/47, SZ 52/87 u.a.).

Für den Dienstvertrag hingegen ist im Gegensatz zum Werkvertrag die dauernde Verpflichtung zu persönlicher Arbeit unter der Leitung und mit den Mitteln des Dienstgebers neben persönlicher und wirtschaftlicher Unterordnung des Dienstnehmers sowie die Einordnung in den Organismus des Unternehmens des Dienstgebers das kennzeichnende Kriterium und im Ergebnis daher auch die wirtschaftliche Abhängigkeit des Dienstnehmers charakteristisch.

Im Gegensatz dazu besteht das Charakteristikum des Werkvertrages im Fehlen der persönlichen Arbeitspflicht sowie darin, dass ein Arbeiten nach eigenem Plan und die Möglichkeit der Verwendung von Gehilfen und Substituten besteht und dass eben der Werkunternehmer nicht nur eine bestimmte Bemühung, sondern den bedungenen Erfolg (wiederum je nach Vertragsinhalt eben die Herstellung des Mauerwerkes, Herstellung von Fassaden) schuldet.

In sämtlichen Verträgen mit den Subunternehmern hatten diese auch die Gewährleistung für die einwandfreie und richtige Ausführung ihrer Leistungen vertraglich übernommen und die Steuern und Beiträge unstrittiger weise selbstständig bei der für sie zuständigen Abgabenbehörde entrichtet und ebenso die Beiträge für die Sozialversicherung ihrer Dienstnehmer zu leisten.

Es wurden auch der Abgabenbehörde weitere Nachweise über die Existenz der ausländischen Firmen sowie hinsichtlich der eingesetzten Dienstnehmer die erforderlichen Formulare E101 zum Nachweis der Berechtigung der Dienstnehmer der Subunternehmerfirmen zur Verrichtung der Arbeitstätigkeiten in Österreich zur Beweisführung vorgelegt, ebenso eine Vielzahl von Zahlungsbestätigungen und Nachweisen erfolgter Überweisungen in Bezug auf die von den Subunternehmen verrechneten Rechnungsbeträge.

Darüber hinaus war es der Behörde anhand der aus den Werkverträgen ersichtlichen jeweiligen Identifikationsnummern des zuständigen Finanzamtes ohnehin von Amts wegen möglich, im Zweifel Nachforschungen über die Existenz der Firmen bzw. deren ordnungsgemäße steuerliche Erfassung im Heimatland anzustellen und diesbezügliche Konstatierungen zu treffen (z.B. Firma E).

Selbstverständlich wurden der Abgabenbehörde auch die firmenmäßig unterfertigten Bestätigungen und Erklärungen der beauftragten Subunternehmen, wonach diese eigenständig tätig werden, ein eigenes Unternehmen betreiben und in keiner Weise weisungsgebunden sind oder wie immer geartete Dienstnehmereigenschaften aufweisen, vorgelegt, sodass die in weiterer Folge aufgrund der durchgeföhrten Abgabenprüfung erfolgte vorgenommene rechtliche Umqualifikation der abgeschlossenen Werkverträge der Firma D-GmbH mit den Subunternehmen unzulässig und unbegründet war.

Aber selbst wenn eine derartige Umqualifikation, was an dieser Stelle nochmals ausdrücklich bestritten wird, zulässig gewesen wäre, ist in diesem Zusammenhang

festzuhalten, dass der Beschwerdeführer und demgemäß auch die Firma D-GmbH, für die der Beschwerdeführer als Geschäftsführer fungierte, eindeutig und unzweifelhaft eine jedenfalls vertretbare und begründbare (weil gänzliche Anlehnung an die eigenen abgeschlossenen Werkverträge der Firma) Rechtsansicht dahingehend vertrat, dass eben diese Werkverträge mit den ausländischen Subunternehmern auch tatsächlich als solche rechtswirksam sind und anzuerkennen sind. Dies völlig unabhängig von der von der Behörde erster Instanz wiederum offenkundig in Zweifel gezogenen Tatsache, dass der Beschwerdeführer sehr wohl zuvor die entsprechenden Erkundigungen auch von kompetenter Seite, wie steuerlicher Beratung und juristischen Beratern eingeholt hatte.

In diesem Zusammenhang ist mit aller Deutlichkeit darauf zu verweisen, dass die Frage eines Verschuldens analog den Judikaten aus dem Zivilrecht zu entscheiden ist und sich aus diesen ergibt, dass die Prozessführung alleine und ein eingenommener Prozessstandpunkt für sich alleine kein Verschulden darstellt und ein solches erst dann angenommen werden kann, wenn aufgrund von etwa ergangenen Vorentscheidungen oder eindeutigen anderslautenden Ergebnissen von einer völligen Aussichtslosigkeit des eingenommenen Rechtsstandpunktes ausgegangen werden muss.

Gerade diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall aber keinesfalls vor, sodass den Beschwerdeführer subjektiv auch kein Verschulden trifft und eine Anknüpfung bzw. Begründung eines Verschuldens lediglich aus dem objektiven Tatbestand der im Nachhinein erst überhaupt begründbaren Nichteinhaltung der Zahlungstermine keine taugliche Voraussetzung für die Erlassung eines Haftungsbescheides bilden kann.

Tatsächlich wurden, wie bereits in der Stellungnahme vom 13.3.2014 dargelegt, die hier zugrundeliegenden Bescheide, die die nachträgliche „vorzeitige“ Fälligkeit von Lohnabgaben für die hier relevanten Zeiträume 2008 bis 2011 [erg.: begründen], erst im Laufe des Jahres 2011 erlassen.

Vorausblickend vom Beschwerdeführer zu verlangen, dass er jedenfalls mit der Unrichtigkeit seiner vertretenen Rechtsansicht rechnen musste und daher in vor[aus]eilendem Gehorsam die Lohnabgaben zu berechnen und aliquot zu verteilen und zu bezahlen gehabt hätte, widerspricht nicht nur jeglichen Grundsätzen des Wirtschaftslebens, sondern entbehrt auch jeglicher tauglicher rechtlicher Anspruchsgrundlage und Begründung.

Unter Hinweis auf das gesamte bisherige Vorbringen des Beschwerdeführer im gegenständlichen Abgabenakt wie auch in seinen seinerzeit erhobenen Berufungen gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 und die dort angeführten Beweismittel wird zusammenfassend wiederholt, dass eine schuldhafte Verletzung von Pflichten des Geschäftsführers BF bezüglich der mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Abgaben nicht gegeben ist und diesem auch keine hellseherischen Fähigkeiten zukamen, vorausblickend klar und deutlich zu erkennen, dass er mit der Durchsetzung seiner vertretbaren Rechtsansicht keinesfalls rechnen hätte können.

Dass die Berufungen der D-GmbH seinerzeit nicht weiter verfolgt wurden, ist ausschließlich darauf zurück zu führen, dass seitens des Masseverwalters aufgrund fehlender finanzieller Mittel kein übermäßiger Verfahrensaufwand mehr betrieben werden sollte.

In der diese Beschwerde als unbegründet abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 22.12.2014** hat das Finanzamt erwogen:

Ausgehend von einer GPLA-Prüfung durch das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr über den Zeitraum 2008 bis 2009 und den daraus resultierenden Nachforderungen an Lohnabgaben wurden im Jahre 2011 auch Ermittlungen wegen Verdacht auf Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs 2 lit b und organisierte Schwarzarbeit gem. § 153e StGB bei der Primärschuldnerin Fa. D-GmbH angeordnet. Bereits im Zuge der GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum insgesamt 21 ausländische Unternehmen (in der Hauptsache Einzelfirmen) als Subunternehmen mittels sogenannter „Rahmenverträge“ beschäftigt wurden. Es konnten vom damaligen Geschäftsführer - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - keine eindeutigen Nachweise über die tatsächliche Existenz dieser Firmen beigebracht und auch nicht dargelegt werden, worin die von den angeblichen Subunternehmern erbrachte Werkleistung konkret bestand. Nachforschungen durch die Abgabenbehörde wurden angestellt, führten jedoch ebenfalls nicht zu den vom Beschwerdeführer behaupteten Ergebnissen, da die Firmen entweder überhaupt nicht existent waren oder keine genauen Angaben zur Firma vorlagen. Meist waren lt. den durchgeföhrten Abfragen auch entweder keine oder nur ein Dienstnehmer beschäftigt. Im Zuge der folgenden Ermittlungen wurden daher ausländische Arbeiter, die angeblich bei einem Subunternehmen der Firma D-GmbH beschäftigt waren, als Zeugen und ein Vorarbeiter der Firma D-GmbH, Herr F als Beschuldigter befragt. Herr F hat seit 2009 Mazedonier (allesamt Verwandte und Bekannte) als Arbeiter an die Firma D-GmbH vermittelt. Sie sind als Dienstnehmer der Firma D-GmbH zu bezeichnen, da der Sache nach keine Werkverträge mit diesen als Subunternehmer bezeichneten Personen abgeschlossen wurden. Vielmehr hat F zur praktischen Abwicklung der sogenannten „Werkverträge“ angegeben: „Die Abrechnung erfolgt durch Ausmessen der Fläche, nach dem Abmessen wird die jeweilige Summe gemeinsam an die gesamte Partie ausbezahlt. Die Arbeiter teilen sich das dann untereinander zu gleichen Teilen auf. Wenn einer langsamer oder schneller als die anderen sein sollte, ist das egal, der bekommt auch nicht mehr oder weniger. Es gibt kein abgegrenztes Werk, abgerechnet wird immer nur die geleistete Arbeit.“ Teilweise wurden lt. Aussage des Hr. F auch Vorschüsse an die Arbeiter von Firmengeld der Firma D-GmbH ausbezahlt. Mit den angeblich als Subunternehmer tätigen Personen wurden vertraglich nicht einmal Fertigstellungstermine vereinbart, obwohl lt. Vertrag eine Pönale v. € 1.000,-- bei Terminüberschreitung fällig geworden wäre. Weiters ist trotz vertraglicher Vereinbarung von Haftrücklässen in den vorliegenden Eingangsrechnungen kein einziger Rücklass dieser Art ersichtlich. Vor allem gibt es keine Leistungsbeschreibung für ein bestimmtes Werk. Die Abrechnung erfolgte lediglich nach Flächen, Rauminhalten

oder Laufmeter und die Bezahlung dafür meist in bar. Die über die Arbeitsleistung der angeblichen Subunternehmer erstellten Eingangsrechnungen der Firma D-GmbH sind daher als so genannte Abdeckrechnungen zu bezeichnen, die lediglich dazu dienten, die Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnabgaben zu verschleiern. Diese Qualifizierung wird dadurch untermauert, als der Vorarbeiter von Fa. D-GmbH, Hr. F aussagte, wiederholt selbst solche Eingangsrechnungen ausgefertigt zu haben. Auch der Beschwerdeführer hat, wie aus Schriftvergleichen ersichtlich, laufend Eingangsrechnungen an die Firma D-GmbH selbst erstellt. Teilweise handelte es sich dabei um Firmen die lt. Nachforschungen des Finanzamtes im Leistungszeitraum nicht existierten. Selbst wenn für einige Firmen der Beleg der formellen Existenz vorliegt, ist daraus für den Beschwerdeführer nichts gewonnen. Lt. Aussage des Zeugen G wurden beispielsweise einem Arbeiter (Hr. H) vom Vorarbeiter der Firma D-GmbH die Kosten der Firmengründung in Rumänien bezahlt. Diese Firma (J) ist somit formell existent gewesen, was jedoch nichts an der fehlenden Subunternehmerschaft des Beschäftigten ändert. Mit zwischen Firma D-GmbH u. den jeweiligen Generalunternehmern abgeschlossenen Werkverträgen sind Verträge mit den ausländischen Arbeitnehmern trotz behaupteter inhaltlicher Anlehnung nicht vergleichbar, da diese Personen mangels hinreichender Sprach- und Rechtskenntnisse, finanzieller Mittel u. vor allem Arbeitsmittel (diese wurden von Firma D-GmbH zur Verfügung gestellt) überhaupt nicht in der Lage waren, am Markt als selbständige Unternehmer zu agieren. Vielmehr waren diese Personen im Hinblick auf Arbeitszeit, Arbeitsort u. Kontrolle in den Betrieb voll eingebunden und in hohem Maße unselbständig. Wenn der Beschwerdeführer also vorbringt, dass der Abgabenbehörde die firmenmäßig unterfertigten Bestätigungen bzw. Erklärungen der beauftragten Subunternehmer vorgelegt wurden, wonach diese eigenständig tätig werden, ein eigenes Unternehmen betreiben und in keiner Weise weisungsgebunden sind oder wie immer geartete Dienstnehmereigenschaften aufweisen, ist festzustellen, dass diese Erklärungen dem Ermittlungsergebnis des Abgabenverfahrens klar widersprechen. Neue Unterlagen wurden auch im Haftungsverfahren nicht vorgelegt. Eine vertretbare Rechtsansicht, wie in der Beschwerde geltend gemacht, setzt voraus, dass der Beschwerdeführer nicht von Vornherein von einer völligen Aussichtslosigkeit des eingenommenen Rechtsstandpunktes ausgehen musste. Genau dies ist jedoch der Fall, da dem Beschwerdeführer zu jeder Zeit bewusst war, dass die abgeschlossenen Verträge mit Scheinselbständigen der Sache nach keine Werkverträge darstellen können, selbst wenn sie formal noch mehr entsprochen hätten. Der Beschwerdeführer hat selbst Eingangsrechnungen (Scheinrechnungen) über Leistungen der angeblichen Subunternehmer an die Firma D-GmbH ausgefertigt (beispielsweise seien angeführt: K,L,M.). Teilweise wurden Eingangsrechnungen auch vom Vorarbeiter der Fa. D-GmbH, Hr. F ausgestellt. Für die Geltendmachung einer Haftung genügt grundsätzlich bereits die leichte Fahrlässigkeit. Dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer einer GmbH war jedoch zu jeder Zeit einsichtig, dass seine Vorgangsweise nicht rechtens sein kann und sie ist auch nur im Zusammenhang mit der fehlenden Subunternehmereigenschaft seiner Arbeiter verständlich, die ihm ebenfalls bekannt war. Die selbst erstellten (Abdeck)rechnungen sollten dazu dienen, den anfallenden Lohnaufwand zu verschleiern.

Wenn also vorgebracht wird, der Beschwerdeführer hätte sehr wohl zuvor entsprechende Erkundigungen von kompetenter Seite, wie steuerlicher Beratung und juristischen Beratern eingeholt, stellt sich - wie bereits im Haftungsbescheid aufgeworfen - die Frage, ob er diese Berater tatsächlich vollinhaltlich über die zuvor geschilderte beabsichtigte Vorgangsweise informiert hat. Dieser Einwand ist somit als reine Schutzbehauptung zu werten und vermag den Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang nicht zu entlasten. Das Verschulden des Beschwerdeführer liegt daher keineswegs nur in einer erst im Nachhinein aus dem objektiven Tatbestand überhaupt begründbaren Nichteinhaltung der Zahlungstermine. Vielmehr ist das Verschulden an der Nichtentrichtung darüber hinaus auch in subjektiver Hinsicht als erfüllt anzusehen, da der Beschwerdeführer entgegen der ihm bekannten Verpflichtung für seine Dienstnehmer keine Lohnkonten geführt und die anfallenden Lohnabgaben zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet hat.

Im **Vorlageantrag vom 9.2.2014** führte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers ergänzend noch aus:

„Der Abgabenbehörde ist von Anfang an bekannt gewesen, dass die D-GmbH als Subunternehmer der Generalunternehmerfirmen H GmbH und M-Bau GmbH tätig war. Die dieser Zusammenarbeit zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen gründen sich allesamt und ohne Ausnahme auf die mit diesen Firmen abgeschlossenen und der Abgabenbehörde ebenfalls vom Inhalt her jedenfalls bekannten Werkverträge.

Dabei ist unstrittig und unzweifelhaft, dass auch in diesen Werkverträgen überall festgehalten wurde, dass eine Abrechnung nach Flächenausmaßen, Rauminhalten oder Laufmetern bzw. nach Kubaturen zu erfolgen hat.

Wenn nun die D-GmbH sich dazu entschlossen hatte, nach Öffnung der Grenzen mit eigenen Subunternehmerfirmen völlig inhaltsgleiche Werkverträge abzuschließen, ist dies in rechtlicher Hinsicht in keiner Weise zu beanstanden.

Wenn in den Begründungen der Abgabenbehörde immer wieder auf einzelne Punkte des Werkvertrages hingewiesen wird, etwa darauf, dass keine Haftrücklässe vereinbart bzw. verrechnet worden seien, so ist dies eben daraus zu erklären, dass auch in den Aufträgen der Generalunternehmer an die D-GmbH ebenfalls keine Haftrücklässe vereinbart bzw. weiterverrechnet wurden.

Was die Fertigstellungstermine anbelangt, wurde bereits in den Berufungen gegen die Abgabenbescheide erster Instanz von der D-GmbH im Februar 2011 vorgetragen, dass diesbezüglich die zuständigen und beauftragten Bauleiter der Generalunternehmer, nämlich die Bauleiter N, O und P für die Auftraggeberin H GmbH und die Bauleiter Q und S für die M-Bau GmbH vor Ort anwesend waren und die erforderlichen Absprachen persönlich an Ort und Stelle mit den dort anwesenden Verantwortlichen der Subunternehmer (Partieführer) ausgehandelt haben.

Die Abgabenbehörde hat sich indes um derartige rechtserhebliche Beweise bis dato nie gekümmert, sondern lediglich sich darauf beschränkt, Vermutungen zu Lasten der D-GmbH und damit letztendlich auch zu Lasten des Beschwerdeführers anzustellen und

ohne jegliches Sachverhalts- und Beweissubstrat festzustellen, dass die ausländischen Firmeninhaber mangels hinreichender Sprach- und Rechtskenntnisse, finanzieller Mittel und Arbeitsmittel überhaupt nicht in der Lage gewesen wären, am Markt als selbständige Unternehmer zu agieren.

Auch die Hilfestellung des Beschwerdeführers bei der Erstellung von Eingangsrechnungen über Leistungen der Subunternehmer an die Firma D-GmbH vermag in keiner Weise zu begründen, dass es sich hiebei nicht um zu Grunde liegende Werkverträge gehandelt hätte, sondern war diese formelle Hilfestellung mangels Vorhandenseins eines greifbaren Dolmetschers deshalb gewählt worden, da es eben sprachliche Barrieren gab.

Dennoch ist jeder Sachverhalt auch nach den Bestimmungen der BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erheben und zu lösen. Bloße Vermutungen und die Nichtbeachtung der von der Firma D-GmbH bereits im Abgabenverfahren beantragten Beweise widersprechen dem Grundsatz eines fairen Verfahrens und nähern sich bedenklich einer behördlichen Willkürentscheidung an.

Aus diesem Grund wird daher auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausdrücklich nochmals die Einvernahme der Bauleiter der Generalunternehmerfirmen H GmbH und M-Bau GmbH, der Zeugen, sowie der Bauleiter, ausdrücklich beantragt, deren Aussage alleine die Unhaltbarkeit der Erwägungen der Abgabenbehörde in Bezug auf eine Arbeitnehmereigenschaft der ausländischen Unternehmen ergeben wird.

Zudem ist es widersinnig anzunehmen, dem Beschwerdeführer wäre zu jeder Zeit bewusst gewesen, dass die abgeschlossenen Verträge mit den ausländischen Unternehmen der Sache nach keine Werkverträge darstellen können, hätte er doch diesfalls eine „finanzielle Doppelbelastung“ des Unternehmens D-GmbH geradezu bewusst verursacht und vermag die Begründung der Beschwerdevorentscheidung für diese aus dem Akteninhalt jedenfalls nicht gedeckte Feststellung zur subjektiven Tatseite auch keinerlei Argumente anzuführen.

Vielmehr ist im Gesamtkonnex nochmals zu betonen, dass es für die Beurteilung des Vorliegens einer Haftung des Beschwerdeführers als Person und für ein ihm anzulastendes subjektives Verschulden eben nicht darauf ankommt, im Nachhinein mit inhaltsleeren Begründungsfloskeln wie „der Beschwerdeführer hätte es wissen müssen“ oder „es sei ihm bewusst gewesen“, zu argumentieren, sondern ist die Beurteilung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes ausschließlich auf Basis des damaligen Wissenstandes des Beschwerdeführers in rechtlichen und tatsächlichen Belangen im Zusammenhang mit dem Abschluss der Werkverträge mit den ausländischen Subunternehmen, daher aus einer Betrachtungsweise ex ante zu beurteilen.

Vor diesem Hintergrund und zufolge der behördlicherseits, aber auch von privaten Beratern und der Steuerberatungskanzlei eingeholten Auskünften musste dem Beschwerdeführer aber keinesfalls bewusst sein, dass die nahezu wortgetreu übernommenen Inhalte jener Werkverträge, die die D-GmbH mit ihren Auftraggebern abgeschlossen hatte, auch in die Subunternehmerverträge der D-GmbH von der Abgabenbehörde überhaupt in Zweifel gezogen werden würden, geschweige

denn - und darauf ist auch in rechtlicher Konsequenz letztendlich abzustellen - kann daraus abgeleitet werden, dem Beschwerdeführer wäre es zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenforderung (aus Sicht der Abgabenbehörde) bekannt gewesen, dass er Zahlungsverpflichtungen aus den in den Bescheiden angesprochenen Anspruchsgrundlagen an die Abgabenbehörde konkret zu jenen Zeitpunkten der angenommenen jeweiligen Fälligkeit zu erbringen hätte.

Der Beschwerdeführer hätte bei all dem ein „Hellseher“ sein müssen und ist etwa auch aus dem Bericht des Masseverwalters zur allgemeinen Prüfungstagsatzung im Konkursverfahren der D-GmbH vom 23.04.2012 noch zu entnehmen, dass auch seitens des Masseverwalters durchaus in Erwägung gezogen wurden, „die im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits anhängig gewesenen Rechtsmittelverfahren weiterzuführen. Die Dauer dieser Rechtsmittelverfahren sei derzeit nicht abschätzbar“ (2. Bericht des Insolvenzverwalters zur Prüfungstagsatzung vom 23.04.2012, Seite 10).

Die in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung angeführten Ermittlungen, insbesondere deren Ergebnis wurden dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt zur Kenntnis gebracht, sie sind aber auch offenkundig völlig einseitig zum Nachteil des Beschwerdeführers geführt worden und vermag eine Aussage eines mit dem Beschwerdeführer persönlich durch Animosität verbundenen Zeugen F, der im Übrigen auch nicht Vorarbeiter der D-GmbH zu den entscheidungsrelevanten Zeitpunkten war, keine taugliche Beweisgrundlage für die Feststellung auch nur irgendeines in dieser Causa relevanten Sachverhaltes darzustellen.

Schließlich stellt die Abgabenbehörde erster Instanz in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung auch selbst ausdrücklich fest, dass ihr sehr wohl firmenmäßig unterfertigte Bestätigungen bzw. Erklärungen der beauftragten Subunternehmer vorgelegt wurden, wonach diese eigenständig tätig werden, ein eigenes Unternehmen betreiben und in keiner Weise weisungsgebunden sind oder wie immer geartete Dienstnehmereigenschaften aufweisen.

Selbst wenn von der Abgabenbehörde diese Erklärungen - indes grundlos – angezweifelt werden, ergibt sich aus den vorgelegten Urkunden und Bestätigungen die tatsächliche Existenz folgender Unternehmen: [es folgt eine Liste derselben] und legt der Beschwerdeführer, aufgrund des Umfangs jedoch getrennt und nicht mit dieser Eingabe, sondern in Form einer übergebenen Mappe mit den diesbezüglichen Urkunden als Urkundenkonvolut vor.

Auch die entsprechenden „E101“ Bestätigungen für die Dienstnehmer der Subunternehmer, die im Ausland für diese tätig wurden, wurden der Abgabenbehörde vorgelegt und befinden sich auszugsweise auch in der Mappe mit dem nunmehr nochmals vorgelegten Urkundenkonvolut.“

Am 5.5.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In einem **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14.6.2017** wurden dem Beschwerdeführer vom Finanzamt mit ihm aufgenommene Niederschriften vom 5.10.2010 und vom 14.7.2011, ferner mit G und F aufgenommene Niederschriften vom 2.8.2011 und 20.7.2011 sowie ein Erkenntnis des Unabhängigen Verwaltungssenates des Landes Oberösterreich vom 30.7.2012 zur Kenntnis gebracht. Ferner wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, zu folgenden Punkten binnen einer Frist von vier Wochen Stellung zu nehmen:

1) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabenanspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN). Sind dagegen Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (Judikaturnachweise bei Ellinger u.a., BAO, § 248, E 12, E 14 bis E 21). Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren besteht unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hat oder nicht (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Bringt der zur Haftung Herangezogene nur eine Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein, so ist Gegenstand des Verfahrens nur diese Heranziehung zur Haftung.

Einwendungen gegen die Richtigkeit des Abgabenanspruches können in diesem Haftungsverfahren im weiteren Verlauf des Verfahrens (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) nicht erhoben werden und dürfen von der Abgabenbehörde sachlich nicht geprüft werden (Stoll, BAO, 2548). Auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

In der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Haftungsbescheides wurde ausdrücklich auf die Möglichkeit einer Beschwerde gemäß § 248 BAO hingewiesen; die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide wurden dem Haftungsbescheid als Anlagen angeschlossen. Dessen ungeachtet wurde mit der vorliegenden Beschwerde allein der Haftungsbescheid angefochten. In diesem Verfahren können aber die Einwendungen gegen die Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche nicht erhoben werden. Aus den in der Beschwerde und im Vorlageantrag vorgetragenen Ausführungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung ist daher für das gegenständliche Haftungsverfahren nichts zu gewinnen. Aus diesem Grund kommt auch die im Vorlageantrag beantragte Nachholung der im Abgabenverfahren angebotenen Beweise nicht in Betracht.

2) Zu prüfen ist dagegen im vorliegenden Verfahren die Frage, ob Sie ein Verschulden an der Nichteinbehaltung und Nichtabfuhr der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben

trifft, insbesondere ob Sie - wie in der Beschwerde ausgeführt - eine vertretbare und begründbare Rechtsansicht dahingehend vertraten, dass die mit den ausländischen Arbeitskräften abgeschlossenen "Werkverträge" tatsächlich als solche rechtswirksam waren.

Nach der auch insoweit ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht zwar die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. neuerlich VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024 mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

In der Beschwerde wird darauf hingewiesen, dass ein Verschulden "erst" (nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes: jedenfalls) dann angenommen werden kann, wenn aufgrund von Vorentscheidungen oder eindeutigen anderslautenden Ergebnissen von einer völligen Aussichtslosigkeit des eingegangenen Rechtsstandpunktes ausgegangen werden muss.

Genau das trifft gegenständlich aber zu. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in den vergangenen Jahrzehnten in einer Vielzahl von Fällen mit den immer gleichen und wiederkehrenden Versuchen, die Lohnabgabepflicht durch vorgebliche Werkverträge zu umgehen, auseinandergesetzt. Lediglich beispielhaft sei etwa auf das Erkenntnis vom 31.7.2012, 2008/13/0071 verwiesen, in der eine Fülle von Vorjudikatur (insbesondere VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071) angeführt wird, und in dem der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgehalten hat, dass er in keinem dieser Fälle dem in den Beschwerden jeweils geltend gemachten Standpunkt, es habe sich um Werkleistungen gehandelt, gefolgt sei.

Im Erkenntnis vom 16.9.2009, 2009/09/0150, hat der VwGH unter anderem ausgeführt: "Eine Leistung, die bei Vertragsabschluss nicht im Vorhinein eindeutig bestimmt ist, sondern erst nach diesem Zeitpunkt auf einer Baustelle an Ort und Stelle festgelegt werden soll, stellt kein Werk dar und kann keine Grundlage einer Gewährleistung sein. Ein solcher Vertrag ist als plumper Umgehungsversuch des AusIBG anzusehen ...

Bei den gegenständlichen Arbeiten handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ... um Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten. Wenn jemand bei der Erbringung von Dienstleistungen arbeitend unter solchen Umständen angetroffen wird, die nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeuten (wie dies bei Hilfsarbeiten auf einer Baustelle der Fall ist), dann ist die Behörde berechtigt, von einem Dienstverhältnis im üblichen Sinn auszugehen, sofern im Verfahren nicht jene atypischen Umstände dargelegt werden können, die einer solchen Deutung ohne nähere Untersuchung entgegenstehen ... Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen ausgesprochen, dass derartige einfache Hilfsarbeiten ..., die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, in der Regel kein selbständiges Werk darstellen können."

In diesem Zusammenhang sei auch auf das Erkenntnis des UVS vom 30.7.2012, GZ, hingewiesen, mit dem Ihre Berufung gegen ein Straferkenntnis der BH wegen Übertretungen des AusIBG im Wesentlichen als unbegründet abgewiesen wurde (lediglich die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe wurde reduziert). Auch in diesem Verfahren wurde auf Seite 11, zweiter Absatz, eingehend auf die einschlägige ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (schon aus den 1990-er Jahren) zu den typischen Tätigkeiten auf einer Baustelle hingewiesen.

Es war und ist daher hinlänglich bekannt, dass nach dieser ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes typische Hilfsarbeiten auf einer Baustelle (Maurer-, Verputz-, Spachtelarbeiten oder ähnliche Tätigkeiten) kein selbständiges Werk darstellen (es werden daher nicht die vorgebrachten Kostengründe, sondern die offenkundige Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels der Primärschuldnerin den Masseverwalter von einer weiteren Betreibung dieses Verfahrens abgehalten haben).

Dazu kommen die vom Finanzamt ins Treffen geführten Aussagen der Zeugen G und F, welche auch im Zusammenhang mit Ihren eigenen Aussagen die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung eingehend dargelegte Beweiswürdigung beim derzeitigen Verfahrensstand nicht als unschlüssig erkennen lassen. Die diesbezüglichen Niederschriften sind in Ablichtung angeschlossen.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass Sie bereits seit vielen Jahren im Bau- bzw. Personalleasinggeschäft tätig sind (Geschäftsführer der U GmbH; Komplementär der V KEG, Komplementär der W KEG, Kommanditist der X KG, Geschäftsführer der Primärschuldnerin, nunmehr Geschäftsführer der Y GmbH) und daher ausreichend Erfahrung auch in der Frage der steuerlichen Beurteilung der Beschäftigung ausländischer Arbeiter besitzen.

3) Im Hinblick auf die aufgezeigte Rechtsprechung wird um Mitteilung ersucht, ob die gegenständliche Beschwerde bzw. der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht erhalten werden.

Das im Zuge der Stellungnahme vom 13.3.2014 abgegebene Vermögensverzeichnis ist zwar nicht mehr aktuell; angesichts der dort angeführten Verbindlichkeiten erscheint eine Einbringung der gesamten Haftungsschuld in einem überschaubaren Zeitraum jedoch unrealistisch. Angesichts dessen könnte eine den aktuellen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Abschlagszahlung auf die Haftungsschuld zweckmäßig sein. Die Entscheidung darüber obliegt jedoch allein dem Finanzamt.

Mit **Schriftsatz vom 17.7.2017** gab der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ausdrücklich verzichtet werde. Weiteres Vorbringen (insbesondere zu den Punkten 1 und 2 des Vorhaltes) wurde nicht erstattet.

Rechtslage und Erwägungen

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

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

- 1) Zur Frage des Bestehens von Abgabenforderungen gegenüber der Primärschuldnerin wurde bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes (Punkt 1) eingehend auf die im Haftungsverfahren bestehende Bindung an jene Abgabenbescheide, die an die Gesellschaft ergangen sind, hingewiesen. Auf die dortigen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 2) Die Stellung des Beschwerdeführers im haftungsrelevanten Zeitraum ist unbestritten; dieser war in der Zeit vom 14.1.2009 bis 7.7.2011 allein verantwortlicher Vertreter der Primärschuldnerin. Jene Abgabenforderungen, die erst nach seiner Abberufung als Geschäftsführer fällig geworden und im Vorhalt des Finanzamtes vom 11.2.2014 noch angeführt worden waren (Lohnabgaben Juni und Juli 2011), wurden in den angefochtenen Haftungsbescheid nicht aufgenommen.
- 3) Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf das bereits abgeschlossene Insolvenzverfahren und die im Rahmen der Geltendmachung der Haftung berücksichtigte Insolvenzquote ebenfalls fest.
- 4) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde darauf hingewiesen, dass auch die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024). In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass selbst bei der Annahme der Richtigkeit der Abgabenfestsetzung der Beschwerdeführer jedenfalls der vertret- und begründbaren Rechtsansicht gewesen sei, dass die mit den ausländischen Subunternehmern

abgeschlossenen „Werkverträge“ als solche rechtswirksam und (vom Finanzamt) anzuerkennen wären.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht zwar die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (vgl. neuerlich VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024 mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

In der Beschwerde selbst wurde nicht in Abrede gestellt, dass ein haftungsrelevantes Verschulden im Sinne des § 9 BAO anzunehmen ist, wenn aufgrund von Vorentscheidungen oder eindeutigen anderslautenden Ergebnissen von einer völligen Aussichtslosigkeit des eingegangenen Rechtsstandpunktes ausgegangen werden muss. Dass genau dies im gegenständlichen Fall zutraf, wurde im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes eingehend dargestellt. Auf die dortigen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Der Beschwerdeführer trat diesen Feststellungen nicht entgegen.

Dass sich der Beschwerdeführer bei der zuständigen Abgabenbehörde hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der mit den ausländischen „Subunternehmern“ abgeschlossenen Werkverträgen erkundigt hätte, behauptet er nicht. Eine diesbezügliche Beratung mit dem steuerlichen Vertreter (der Primärschuldnerin) schließt ein Verschulden desjenigen, der es unterlässt, sich bei der zuständigen Abgabenbehörde zu erkundigen, nicht aus (vgl. VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039 mit Hinweis auf VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049). Gleiches gilt für die ins Treffen geführte Beratung mit „Juristen der Wirtschaftskammer“ (Stellungnahme vom 13.3.2014), „juristischen Beratern“ (Beschwerde) bzw. „privaten Beratern“ (Vorlageantrag). Bei dieser Sachlage ging das Finanzamt zutreffend vom Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO aus.

5) Bei Vorliegen einer schuldhafte Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142 mit Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22.9.1999, 96/15/0049; vgl. auch Ritz, BAO, § 9 Tz 24 mwN). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

6) Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der

Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Derartige Billigkeitsgründe wurden vom Beschwerdeführer weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig. Der Beschwerdeführer ist erwerbstätig (Geschäftsführer der Y GmbH), im Lohnzettel für das Jahr 2016 werden Bruttobezüge in Höhe von 41.893,00 € bzw. steuerpflichtige Bezüge von 30.017,26 € ausgewiesen. Dass die Haftungsschuld beim Beschwerdeführer zur Gänze und auf Dauer uneinbringlich wäre, wurde von diesem nicht behauptet. Abgesehen davon darf die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Selbst eine aktuell bestehende Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die Geltendmachung der Haftung war daher zweckmäßig, um im Haftungsweg zumindest einen Teil der bei der Gesellschaft uneinbringlichen Abgaben doch noch einzubringen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 8. August 2017

