

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Ing. AB, St.Nr. 1, Adresse, vertreten durch C-OG, Adresse1, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 26. März 2013 betreffend Haftung für Abgabenschulden der Fa. D GmbH nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. August 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise** Folge gegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschulden in Höhe von insgesamt 12.305,83 € eingeschränkt.

Abgaben	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2004	2.556,91
Lohnsteuer	2005	2.522,09
Lohnsteuer	2006	1.002,91
Dienstgeberbeitrag	2002	360,00
Dienstgeberbeitrag	2003	738,39
Dienstgeberbeitrag	2004	1.146,43
Dienstgeberbeitrag	2005	1.194,53
Dienstgeberbeitrag	2006	574,70
Zuschlag zum DB	2003	75,47
Zuschlag zum DB	2004	112,09
Zuschlag zum DB	2005	111,50
Aussetzungszinsen	2010	1.910,81
Summe		12.305,83

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Primärschuldnerin, die D GmbH, deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Reinigungsmitteln und –utensilien ist, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Juli 1993 gegründet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes E vom 11. Jänner 2011 wurde auf Grund eines Eigenantrages über das Vermögen der Gesellschaft das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet.

Nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans (die Insolvenzgläubiger erhielten 40 % ihrer Forderungen) wurde das Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 22. April 2011 aufgehoben.

Laut Firmenbucheintragung war der Beschwerdeführer (Bf) von 11. August 1993 bis zur Löschung dieser Funktion am 17. September 2011 selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22. Jänner 2013 wies die Abgabenbehörde den Bf darauf hin, dass über das Vermögen der D GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Er sei seit 11. August 1983 Geschäftsführer der Gesellschaft und für die Entrichtung deren Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen. Die laut Rückstandsaufgliederung vom 21. Jänner 2013 angeführten Abgabenschulden, die vor Eröffnung dieses Verfahrens fällig gewesen seien, seien nicht entrichtet worden.

Diese Abgabenschulden seien, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet würden, bei der Gesellschaft uneinbringlich. Der Bf werde ersucht, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Abgaben entrichtet würden (zB Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter, usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung seien vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. An Hand des beiliegenden Fragebogens seien die derzeitigen wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf darzulegen.

Die steuerliche Vertreterin führte mit Eingabe vom 13. März 2013 dazu aus, dass der Bf nicht seit 11. August 1983, sondern seit 11. August 1993 Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen sei und diese Funktion bereits beendet habe. Der Antrag auf Löschung sei am 5. September 2011 beim Firmenbuch eingelangt und die Löschung am 13. September 2011 eingetragen worden. Die Abgabenschulden resultierten aus einer GPLA des Zeitraumes 2001 bis 2006 durch ein Prüforgang der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse.

Das Prüforgane habe von der Gesellschaft mit drei selbständigen Handelsvertretern abgeschlossene Verträge nicht als Handelsvertreterverträge anerkannt und diese in Dienstnehmerverträge umqualifiziert. Dies habe einerseits zur Sozialversicherungspflicht nach ASVG und andererseits zu den angeführten Abgabenschulden (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001 bis 2006) geführt. Gegen die Prüfungsfeststellungen bzw. die daraus resultierenden Bescheide sei Einspruch bzw. Berufung erhoben worden.

Die Geltendmachung der Vertreterhaftung nach § 9 BAO setze voraus, dass die Abgaben in Folge einer schuldhaften Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten. Der Bf als damaliger Geschäftsführer der Gesellschaft habe sich vor Abschluss der Handelsvertreterverträge eingehend bei seiner Interessenvertretung, der Wirtschaftskammer, erkundigt und die Verträge zur Durchsicht vorgelegt. Ihm sei damals versichert worden, dass die Handelsvertreter, welche auf Basis dieser Verträge tätig würden, im Rahmen eines Werkvertrages, also auf selbständiger Basis, tätig seien. Die von der Prüfung umfassten und für die Gesellschaft tätigen Handelsvertreter hätten für ihre selbständige Tätigkeit entsprechende Gewerbescheine gelöst, seien GSVG-versichert gewesen und der Einkommensteuerpflicht unterlegen. Da der Bf sich vor Abschluss der Verträge eingehend rechtlich habe beraten lassen, könne ein schuldhaftes Vorgehen nicht vorliegen. Er sei damit seiner Aufgabe als Geschäftsführer, sich vor Abschluss der Verträge mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde nachzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen, nachgekommen (VwGH 22.9.2000, 96/15/0200). Der Bf habe sich nach den erhaltenen Auskünften verhalten und habe nicht erkennen können, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Er habe es als Geschäftsführer auf Grund der erhaltenen Auskünfte nicht einmal für möglich gehalten und auch gar nicht für möglich halten können, einen solchen Sachverhalt zu verwirklichen, und somit auch nicht fahrlässig gehandelt.

Erst auf Grund einer Prüfung der Gebietskrankenkasse und nach umfangreichen Erhebungen durch diese, mehrfachen persönlichen Befragungen der Handelsvertreter und des Bf durch Gebietskrankenkasse und Finanzamt sowie diversen schriftlichen Stellungnahmen seien die Gebietskrankenkasse und das Finanzamt zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich nicht um selbständig tätige Personen handle, sondern diese Personen als Dienstnehmer zu qualifizieren seien.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse werde vom Prüfer ua dazu festgehalten (Zitat):

" (...) der Vertrag und die Einvernahme insgesamt erkennen (lassen), dass die Firma D GmbH grundsätzlich kaum Kontrollmaßnahmen gesetzt hat."

In der Stellungnahme vom 13. August 2008 durch den damaligen Rechtsvertreter der Gesellschaft werde diese Feststellung in der Niederschrift ins Treffen geführt (Seite 10 Pkt. 3.2). Die Steiermärkische Gebietskrankenkasse führe daraufhin in ihrem Schreiben vom

17. November 2008 (Beilage 1) auf Seite 3 unter Pkt. ad 3.) Weisungsgebundenheit: im zweiten Absatz (Mitte) aus (Zitat):

" (...) Die Niederschrift über die Schlussbesprechung wird vom Prüfer verfasst. Der Prüfer ist in der Regel kein Jurist. Man darf daher an die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung verfasste Begründung keine allzu strengen Maßstäbe in dem Sinn anlegen, dass jedes einzelne Sachverhaltsmerkmal streng im Lichte der dazu jeweils ergangenen Judikatur des VwGH ausgeführt wird. Deswegen wird dem Dienstgeber auch von Gesetzes wegen das Recht zuerkannt, einen Bescheid über die Verpflichtung zur Beitragsnachentrichtung zu verlangen, um dadurch eine ausführliche rechtliche Beurteilung zu erhalten."

Der Bf sei ebenfalls kein Jurist und könne man ihm nicht zum Vorwurf machen bzw. ihm ein schuldhaftes Verhalten vorwerfen, wenn selbst die Gebietskrankenkasse an ihre eigenen Prüfer keine allzu strengen Maßstäbe anlege. Der Bf habe darauf vertraut, dass die Aussagen seiner Standesvertretung richtig seien und dass man auf bestehende Gesetze zumindest so weit vertrauen könne, dass man als Laie danach handeln könne. Wie sich im Nachhinein herausgestellt habe, sei das nicht der Fall gewesen. Anzumerken sei noch, dass vorerst nicht einmal die Sozialversicherungsanstalten selbst einig gewesen seien, wer zuständig sei, denn die Handelsvertreter seien während des fraglichen Auftragsverhältnisses bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen.

Auch der letzte Satz des obigen Zitates sei bemerkenswert, wenn die Gebietskrankenkasse argumentiere, dass ohnehin von Gesetzes wegen das Recht bestehe, einen Bescheid über die Beitragsnachentrichtung zu verlangen, um eine entsprechende rechtliche Beurteilung zu erhalten.

Zum Verfahren selbst sei der Vollständigkeit halber anzuführen, dass gegen den Bescheid der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 18. Februar 2008 vom damaligen Rechtsvertreter der D GmbH Einspruch erhoben worden sei. Dieser Einspruch samt dem Antrag auf Aussetzung gemäß § 412 ASVG sei in weiterer Folge von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung zur Entscheidung durch den Landeshauptmann der Steiermark vorgelegt worden (Schreiben vom 5. Mai 2008). Dem Antrag auf Aussetzung sei mit Bescheid vom 17. Juli 2008 Folge gegeben worden. Nach weiteren Stellungnahmen sowohl der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse als auch des damaligen Rechtsvertreters der D GmbH sei das anhängige Einspruchsverfahren schließlich mit Bescheid vom 2. März 2009 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Lohnsteuerpflicht der Dienstnehmer der Gesellschaft (durch das Finanzamt bzw. den UFS) ausgesetzt worden. Dieser Umstand zeige, dass der Sachverhalt für einen Nichtjuristen, wie der Bf einer sei, trotz der im Vorfeld eingeholten Auskünfte nahezu nicht zu erfassen sei.

Anzumerken sei, dass zum damaligen Zeitpunkt die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Verfahren auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen keine

Parteistellung gehabt habe. Es sei daher nicht möglich gewesen, deren Rechtsansicht ins Verfahren einzubringen. Dass dieser Umstand rechtspolitisch unbefriedigend sei, zeige auch der Umstand, dass in der Trägerkonferenz des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger vom 5. Juni 2012 zumindest folgender Beschluss getroffen worden sei (Auszug):

"In Fällen, die eine (mögliche) Umstellung eines vermeintlichen Versicherungsverhältnisses nach dem GSVG bzw. BSVG in ein Pflichtversicherungsverhältnis nach dem ASVG bei einer GPLA zum Gegenstand haben, lädt die prüfende Gebietskrankenkasse – mindestens eine Woche vor der angesetzten Schlussbesprechung, bei Betriebsgrößen von 30 laufenden Dienstverhältnissen und mehr mindestens zwei Wochen – die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bzw. die Sozialversicherungsanstalt der Bauern ein, an der Schlussbesprechung teilzunehmen. Vertreter der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bzw. der Sozialversicherungsanstalt der Bauern haben das Recht, die Zustimmung des Dienstgebers bzw. dessen Bevollmächtigten vorausgesetzt, bei dem die Umqualifizierung betreffenden Teil der Schlussbesprechung anwesend zu sein, angehört zu werden und Empfehlungen auszusprechen."

In diesem Zusammenhang sei auf die Beschwerdeentscheidung des UFS vom 16.4.2010, FSRV/0094-W/09, verwiesen, die die Umqualifizierung von freien Dienstnehmerverträgen und Werkverträgen in "echte" Dienstverträge und die damit eventuell in Zusammenhang stehenden finanzstrafrechtlichen Folgen zum Gegenstand habe.

Der UFS habe zur Entscheidung erwogen:

Ad I. zweiter Absatz (Zitat):

"Die Beschwerdeausführungen, wonach weite Teile des Gesetzes über die freien Dienstnehmer nicht verstanden worden wären und der einzelne ungebildete Nichtjurist nicht erahnen könne, welche Entscheidung hinsichtlich eines Husch-Pfusch-Gesetzes späterhin der Verfassungsgerichtshof und der Verwaltungsgerichtshof treffen würden, treffen zweifellos auf Zeiträume vor dem 7. Jänner 2003 zu, sodass angesichts der diversen möglichen Rechtsansichten ein Vorsatz zur Begehung eines Finanzvergehens (hier auch ein allfälliger, nicht Gegenstand der bescheidmäßigen Einleitung des Finanzstrafverfahrens bildender Vorwurf einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) nicht gegeben ist."

(Anm.: im beschwerdegegenständlichen Fall sei der 7. Jänner 2003 das Datum des Bescheides der Gebietskrankenkasse)

Ad neunter Absatz (Zitat):

"Bei Gesamtbetrachtung des Akteninhalts lässt sich daraus jedoch höchstens ein fahrlässiges Verhalten insoweit ableiten, als der Bf auf den Erhalt des oben erwähnten Bescheides der Gebietskrankenkasse vom 7. Jänner 2003 über die Feststellung der Versicherungspflicht des B.H. nicht mit der ihm zumutbaren Sorgfalt reagiert hat und

seine falsche Vorgangsweise (der Nichtführung von Lohnkonten samt Verpflichtung der Berechnung und Abfuhr der Lohnabgaben) beibehalten hat, sofern man nicht ohnehin davon auszugehen hat, dass der Bf nur eine andere Rechtsansicht vertreten hat."

Im Gegensatz zum obigen beschwerdegegenständlichen Sachverhalt und den diesbezüglichen Ausführungen des UFS habe der Bf auf die zum damaligen Zeitpunkt keineswegs endgültigen Feststellungen der Gebietskrankenkasse reagiert. Er habe als vorsichtiger, sorgfältiger und gewissenhafter Kaufmann die Verträge seiner Handelsvertreter im Sinne der Feststellungen der Gebietskrankenkasse angepasst. Auf Grund dieser Anpassungen sei es im Rahmen einer Lohnsteuer- und Kommunalsteuerprüfung für die Jahre 2007 bis 2011 zu keinen diesbezüglichen Feststellungen mehr gekommen. Ein fahrlässiges Verhalten des Bf sei nicht ableitbar, da er auf die zum damaligen Zeitpunkt nicht endgültigen Feststellungen der Gebietskrankenkasse reagiert und entsprechende Änderungen vorgenommen habe.

Ein schuldhaftes Verhalten des Bf sei nicht ableitbar und verbleibe daher für die Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 BAO kein Raum.

Zur übermittelten Rückstandsaufgliederung sei anzumerken, dass diese nicht nachvollzogen werden könne, weil es nach den Aufzeichnungen des Bf zu einer Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001 bis 2006 und Säumniszuschlägen 2003 bis 2005 gekommen sei. Im Rahmen des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung sei eine Quote von 40 % bezahlt worden. In der übermittelten Rückstandsaufgliederung scheine aber nunmehr für den Bereich Lohnsteuer der Zeitraum 2001 bis 2003 überhaupt nicht mehr und die Lohnsteuer 2004 nur mehr mit einem Teilbetrag auf. Die Lohnsteuer 2005 und 2006 sei wiederum in voller Höhe ausgewiesen. Beim Dienstgeberbeitrag scheine das Jahr 2001 überhaupt nicht mehr und das Jahr 2002 nur mit einem Teilbetrag auf, die Dienstgeberbeiträge für den Zeitraum 2003 bis 2006 hingegen seien wiederum in voller Höhe vermerkt. Bei den Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag fehlten die Jahre 2001 und 2002 sowie 2006 zur Gänze, die restlichen in Frage kommenden Jahre seien wiederum in voller Höhe angeführt.

Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen gab der Bf an, im Jahr 2012 Pensionseinkünfte von der SVA der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von rund 2.000,00 € netto monatlich bezogen zu haben.

Er verfüge über einen Bausparvertrag (Wert zum 31. Dezember 2012 rund 7.100,00 €) sowie – gemeinsam mit seiner Ehegattin – über Guthaben auf Girokonten und Wertpapierdepots von rund 65.500,00 €.

Zwei bei der Wüstenrot Versicherung AG abgeschlossene Lebensversicherungsverträge würden zum 31. Dezember 2012 eine erworbene Gewinnbeteiligung von insgesamt rund 9.200,00 € aufweisen.

Der Bf ist laut vorgelegtem Grundbuchsatzung Alleineigentümer der von ihm bewohnten Liegenschaft, auf der lediglich eine Dienstbarkeit lastet. Darüber hinaus hat er mit

208/1000 Anteilen Wohnungseigentum an der Liegenschaft KG 2 EZ 3 , das mit einem Wohnungsgebrauchsrecht sowie einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Übergeberin belastet ist.

Nach den Angaben des Bf ist auf ihn ein Kraftfahrzeug der Marke VW Tiguan, Bj. 2012, zugelassen.

Als weitere Vermögensgegenstände nannte er einen Fernsehapparat, eine Stereoanlage (beide fünf Jahre alt) sowie einen Computer (vier Jahre alt).

An entgeltlichen Veräußerungen und unentgeltlichen Verfügungen über Vermögenswerte innerhalb der letzten zwei Jahre gab der Bf die Veräußerung des GmbH-Anteils (25 %) an der D GmbH an.

Lieferantenverbindlichkeiten bestünden aus einem Anbot für eine anstehende Dachreparatur bei seinem Wohnhaus über rund 41.500,00 €.

Die Höhe der monatlichen Lebenshaltungskosten (Strom, Gas, Wasser, Gemeindeabgaben, Treibstoff, Versicherungen, Telefon, Lebensmittel) bezifferte der Bf mit rund 1.500,00 €.

Mit Haftungsbescheid vom 26. März 2013 wurde der Bf als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 ff BAO für nachstehende aushaftende Abgabenschulden der D GmbH in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeitstag	Zahlungsfrist	Betrag 100 %	Betrag 60 %
L	2001	15.01.2002	20.12.2010	187,8	112,68
DB	2001	15.01.2002	20.12.2010	8	4,80
DZ	2001	15.01.2002	20.12.2010	0,89	0,53
L	2002	15.01.2003	20.12.2010	1.909,62	1.145,77
DB	2002	15.01.2003	20.12.2010	600	360,00
DZ	2002	15.01.2003	20.12.2010	62	37,20
L	2003	15.01.2004	20.12.2010	5.333,04	3.199,82
DB	2003	15.01.2004	20.12.2010	1.230,65	738,39
DZ	2003	15.01.2004	20.12.2010	125,79	75,47
L	2004	17.01.2005	20.12.2010	5.620,70	3.372,42
DB	2004	17.01.2005	20.12.2010	1.910,71	1.146,43
DZ	2004	17.01.2005	20.12.2010	186,81	112,09
L	2005	16.01.2006	20.12.2010	4.203,48	2.522,09
DB	2005	16.01.2006	20.12.2010	1.990,88	1.194,53

DZ	2005	16.01.2006	20.12.2010	185,83	111,50
L	2006	15.01.2007	20.12.2010	1.671,52	1.002,91
DB	2006	15.01.2007	20.12.2010	957,83	574,70
DZ	2006	15.01.2007	20.12.2010	89,4	53,64
EZ	2010	20.12.2010		3.184,68	1.910,81
				29.459,63	17.675,78

Begründend wurde ausgeführt, dass über das Vermögen der Firma mit Beschluss des Landesgerichtes E vom 11. Jänner 2011 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Die angeführten Abgabenschulden, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig gewesen seien, seien nicht entrichtet worden.

Der Bf sei seit 11. August 1993 Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen und habe deren abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen gehabt.

Der Abgabenrückstand sei nach Konkursaufhebung und Entrichtung der Quote bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Der angenommene Sanierungsplan sei mit Beschluss vom 6. April 2011 bestätigt worden; die Insolvenzgläubiger hätten 40 % ihrer Forderungen erhalten.

Mit Beschluss vom 22. April 2011 sei der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben worden. Die Quote von 40 % sei entrichtet worden.

Am 22. Jänner 2013 sei der Bf zur Beantwortung der dort angeführten Fragen aufgefordert worden.

Dieser Vorhalt sei am 15. März 2013 beantwortet und entsprechende Unterlagen vorgelegt worden. Unter anderem sei vorgebracht worden, dass der Geschäftsführer für die Lohnabgabennachforderungen laut Prüfung nicht zur Haftung herangezogen werden könne, da er sich vor Abschluss der Handelsverträge bei seiner Interessenvertretung, der Wirtschaftskammer, erkundigt habe, wie die Verträge einzustufen seien.

Diese Argumente seien im Wesentlichen unter dem Tatbestand von Treu und Glauben einzustufen und in einem Antrag nach § 236 BAO zu behandeln.

Gegen die Lohnsteuerbescheide sei Berufung erhoben und diese mit Bescheid vom 22. Oktober 2010, GZ. RV/0133-G/09, als gegenstandslos erklärt worden. Die Bescheide seien daher in Rechtskraft erwachsen.

Ob vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, habe aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen werden können.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO wurde weiter ausgeführt, dass die Haftung für die Lohnsteuer damit begründet werde, dass allfällige Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft, die diese nicht gehindert hätten, Löhne zu

zahlen, sie auch nicht hätten hindern dürfen, die darauf entfallenden Lohnabgaben einzubehalten und abzuführen.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer sei vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Nach § 78 Abs. 3 EStG habe nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Zum Ermessen führte die Abgabenbehörde aus, dass aus den vorgelegten Formularen (Vermögensverzeichnis gemäß § 31a AbgEO iVm § 47 EO, EV 6, und Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse, EV 7) ersichtlich sei, dass sowohl ein Pensionsbezug von 2.000,00 € netto monatlich, eine Lebensversicherung, Grundstücke sowie Wohnungseigentum vorliegen würden, welche die Verbindlichkeiten wesentlich übersteigen würden.

Die Geltendmachung der Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

In der Beilage seien zu den angeführten Abgabenschulden die an die Primärschuldnerin ergangenen Abgabenbescheide (Haftungsbescheide laut Lohnsteuerprüfung und Bericht (2001 bis 2006), Bescheid vom 12. November 2010 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen) beigelegt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung beantragte die steuerliche Vertreterin des Bf die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides. Eingewendet wurde, dass eine Haftung nach §§ 9, 80 ff BAO nur bei schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten geltend gemacht werden könne.

Wie bereits in der Stellungnahme zum Ersuchen um Ergänzung vom 13. März 2013 angeführt, habe sich die nicht zur Gänze entrichtete Abgabenschuld (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag) erst auf Grund einer anderen Rechtsansicht im Rahmen einer GPLA ergeben.

Nach der Judikatur des VwGH habe der Vertreter darzutun, weshalb ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten nicht möglich gewesen sei. Dies sei in der Stellungnahme vom 13. März 2013 geschehen. In der Bescheidebegründung werde zu den vorgebrachten Argumenten lediglich auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf einen Antrag gemäß § 236 BAO verwiesen. Eine entsprechende Prüfung und Würdigung des geschilderten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde, insbesondere ob eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten überhaupt vorliege und somit

die Voraussetzung für die Erlassung des Haftungsbescheides gegeben sei, sei nicht nachvollziehbar.

Der Sachverhalt wurde, wie bereits in der Stellungnahme vom 13. März 2013, abermals dargelegt.

Für den Fall, dass der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht vollinhaltlich entsprochen werde wie auch für den Fall, dass die Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt werde, wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Die Berufung wurde ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (ab 1. Jänner 2014: Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Die Richterin brachte dem Bf zur Kenntnis, dass nur schuldhaft Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten zur Haftungsinanspruchnahme berechtigten. Eine bestimmte Schuldform sei nicht gefordert, leichte Fahrlässigkeit genüge.

Ein Rechtsirrtum oder ein Handeln auf Grund einer anderen (vertretbaren) Rechtsansicht könnten ein Verschulden ausschließen; eine fehlerhafte Rechtsauffassung oder Gesetzesunkenntnis seien aber nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei.

Den Vertreter treffe eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht. Der Bf werde daher ersucht, sämtliche Unterlagen, aus denen hervorgehe, welche Erkundigungen er im Hinblick auf die steuerrechtliche Beurteilung der Handelsvertreterverträge bei welcher Stelle (Wirtschaftskammer, Steuerberater, Finanzamt) eingeholt habe und welche Auskunft erteilt worden sei, zur Einsicht vorzulegen.

Diesen Unterlagen müssten sowohl die konkret gestellten Fragen als auch die (begründete) rechtliche Ansicht des bzw. der Befragten zu entnehmen sein.

Sofern er sich bei einem befugten Parteienvertreter erkundigt habe, mögen zum Einen Namen und Anschrift des Parteienvertreters bekannt gegeben werden, zum Anderen, ob er diesen Parteienvertreter für Zwecke einer allfälligen Befragung von seiner Verschwiegenheitspflicht entbinde.

Der Bf gab dazu an, dass die vom Haftungsbescheid umfassten Abgabenschulden aus einer GPLA des Zeitraums 2001 bis 2006 resultierten. Die der Prüfung zu Grunde liegenden Geschäftsfälle, gerechnet ab dem Ende des ersten der Prüfung unterliegenden Jahres, lägen nunmehr 14 Jahre zurück. Er habe sowohl seine Geschäftsführungstätigkeit (Beginn 11. August 1993, Eintragung der Löschung im Firmenbuch am 13. September 2011) als auch seine aktive Erwerbstätigkeit im Jahre 2011 beendet und befinde sich seit 1. Oktober 2011 im Ruhestand. Er wolle nochmals bekräftigen, dass er

sich als Geschäftsführer vor dem Abschluss der Handelsvertreterverträge mit seiner Interessenvertretung, der Wirtschaftskammer Steiermark, Adr., in Verbindung gesetzt habe. Auf Grund der sehr weit in der Vergangenheit liegenden Geschäftsfälle und der überaus langen Verfahrensdauer seien aber auch seine damaligen Ansprechpartner in der Wirtschaftskammer Steiermark entweder längst nicht mehr in dieser Funktion tätig oder, wie er, bereits im Ruhestand. Da er sich vor Abschluss der Verträge informiert habe, sei seit seinen Erkundigungen ein Zeitraum von mindestens 15 Jahren vergangen. Auf Grund dieser Umstände sei eine Bestätigung seiner Angaben durch die damals handelnden Personen nicht mehr möglich. Eine aktuelle Anfrage betreffend eingeholter Informationen habe ergeben, dass die Wirtschaftskammer Steiermark servicebezogene Geschäftsfälle im Rahmen ihres Rechtsservices zumindest seit dem Jahr 2004 elektronisch dokumentiere.

Die diesbezügliche (per E-Mail ergangene) Antwort vom 8. Jänner 2015 liege diesem Schreiben bei. Aus dieser Antwort sei ersichtlich, dass seit Beginn der elektronischen Dokumentation im Jahre 2004 54 Anfragen von Seiten der D GmbH dokumentiert seien. Ihm sei bewusst, dass er damit die geforderten, damals (vor mehr als 15 Jahren) konkret gestellten Fragen nicht belegen könne. Es sei aber ein gewichtiger Hinweis, dass er als alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft seiner Informationspflicht durch Kommunikation mit dem Rechtsservice der Wirtschaftskammer Steiermark immer wieder nachgekommen sei und damit die objektiv gebotene und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen habe. Ergänzend sei zu erwähnen, dass er selbst Handelsagent gewesen und dadurch in alle Informationen bezüglich Handelsvertreter durch die Wirtschaftskammer eingebunden gewesen sei. Auch aus diesen Informationen hätten sich für ihn zu keinem Zeitpunkt Hinweise ergeben, dass die Verträge oder seine Vorgehensweise nicht rechtskonform seien und für ihn als Geschäftsführer ein Handlungsbedarf bestehe. Er habe auch am Fortbildungskurs "Handelsagenten" durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen für Handelsagenten teilgenommen und darüber hinaus eine weiterbildende Veranstaltung der Wirtschaftskammer besucht. Auch aus diesen Aus- und Weiterbildungen hätten sich keine Anhaltspunkte für einen Änderungsbedarf ergeben. Zu den drei auf Grund der Prüfung der Gebietskrankenkasse umqualifizierten Handelsvertreterverträgen sei zu betonen, dass sämtliche dieser Personen einen gültigen Gewerbeschein für ihre Tätigkeit besessen hätten. Insbesondere bei einer Person seien in Abstimmung mit dem Arbeitsmarktservice und den geltenden Richtlinien die Voraussetzungen geschaffen worden, dass diese Person als ein über 50-Jähriger eine Unterstützung als Firmengründer erhalten habe.

In der Diskussion über die Rechtslage sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass nicht der Vertrag alleine ausschlaggebend sei, sondern die gelebte Praxis. Er vertrete immer noch die Ansicht, dass die für die D GmbH tätigen Handelsvertreter auf Grund der gelebten Praxis selbständige Handelsvertreter gewesen sein. Diese Einschätzung habe offensichtlich auch das Arbeitsmarktservice geteilt.

Dass es bei den gegenständlichen Vertragsverhältnissen und deren Auslegung zu sehr divergierenden Interpretationen kommen könne und die zu Grunde liegende Rechtslage wohl alles andere als eindeutig sei, bewaise einerseits die schon mehrfach erwähnte überaus lange Verfahrensdauer, andererseits aber auch der Umstand, dass der Einspruch der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse gegen den Bescheid des Landeshauptmannes der Steiermark betreffend die Aussetzung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch die Finanzverwaltung über die Lohnsteuerpflicht vom Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz zurückgewiesen worden sei. Auch das sei ein Indiz dafür, dass die Gesetzeslage und deren Auslegung alles andere als eindeutig sein dürfte.

Er versichere nochmals, dass er sich vor Abschluss der Verträge nach bestem Wissen und Gewissen informiert habe. Zur Untermauerung seiner Aussagen übermittle er in der Beilage eine eidesstattliche Erklärung vom 26. Jänner 2015 über die Einholung der rechtlichen Information in Bezug auf die abgeschlossenen Handelsvertreterverträge.

Die nachfolgend angeführten Gesprächspartner bei der Wirtschaftskammer Steiermark entbinde er von ihrer Verschwiegenheitspflicht:

Herrn Dr. F (Gremialgeschäftsführer im Ruhestand), Herrn Mag. JK (Gremialgeschäftsführer) sowie Herrn LM (Gremialobmann und gerichtlich beeideter Sachverständiger für Handelsrecht).

In der genannten E-Mail vom 8. Jänner 2015 wurde unter Bezugnahme auf ein Gespräch mit dem Bf vom 29. Dezember 2012 bestätigt, dass die D GmbH von 16. August 1993 bis 26. Februar 2012 und die B KG von 19. November 1998 bis 10. September 2011 Mitglieder in der Wirtschaftskammer Steiermark gewesen seien. Seit dem Jahr 2004 würden in der Wirtschaftskammer Steiermark servicebezogene Geschäftsfälle elektronisch dokumentiert. Im Falle der D GmbH seien ab 2004 insgesamt 54 Anfragen erfasst, die von zahlreichen Experten aus den unterschiedlichen Abteilungen der WKO Steiermark beantwortet worden seien. Die inhaltliche Bandbreite dieser Anfragen reiche von zahlreichen für Unternehmen relevante Rechtsgebiete vom Branchen- bis zum Steuerrecht, wobei sich eine nähere inhaltliche Spezifizierung aus den Aufzeichnungen nicht ableiten lasse. In den Jahren vor 2004 seien die Anfragen von Mitgliedsbetrieben in der Wirtschaftskammer Steiermark noch nicht systematisch dokumentiert. Es könne aber angenommen werden, dass die Frequenz der Kommunikation mit dem Rechtsservice der Wirtschaftskammer Steiermark ähnlich hoch gewesen sei wie in den Folgejahren ab 2004.

In der ebenfalls beigefügten Erklärung vom 26. Jänner 2015 erklärte der Bf an Eides statt, dass er zu keiner Zeit beabsichtigt habe, scheinselbständige Handelsvertretungen zu beschäftigen.

Er erkläre hiermit, sich aktiv bemüht zu haben, Informationen zur Zusammenarbeit mit selbständigen Handelsvertretungen zu beschaffen, und diese nach bestem Wissen umgesetzt zu haben.

Mit weiterem Schreiben vom 11. März 2015 wurde dem Bf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.11.2014, Ro 2014/16/0019, übermittelt und er ersucht, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

"1) Aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass die Lohnsteuerprüfung für die Zeiträume 2001 bis 2006, welche im Wesentlichen die steuerliche Beurteilung dreier Handelsvertreterverträge zum Gegenstand hatte, mit Bericht vom 3. Juli 2007 abgeschlossen worden ist.

Gegen die im Anschluss an diese Prüfung erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheide wurden Berufungen eingebracht; diese wurden mit Anbringen vom 18. Oktober 2010 zurückgenommen, weshalb die Berufungen mit Bescheiden vom 22. Oktober 2010 als gegenstandslos erklärt wurden.

Am 11. Jänner 2011 wurde auf Grund eines Eigenantrages das Sanierungsverfahren eröffnet. Nach Annahme des Sanierungsplans (Quote: 40 %) wurde das Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 22. April 2011 aufgehoben.

Das Ergänzungsersuchen zur beabsichtigten Geltendmachung der Vertreterhaftung datiert vom 22. Jänner 2013. Am 26. März 2013 erging der angefochtene Haftungsbescheid.

Im Hinblick auf das in diesem Verfahren zu beurteilende Haftungsverfahren kann von keiner überlangen Verfahrensdauer ausgegangen werden.

Welche Überlegungen führten zur Zurücknahme der Berufungen?

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden.

2) Im Zusammenhang mit der Pflicht zur Beweisvorsorge vertritt der Verwaltungsgerichtshof eine ebenso restriktive Haltung wie zu den Anforderungen an einen ein Verschulden ausschließenden Rechtsirrtum.

Schon leichte Fahrlässigkeit reicht für die Heranziehung des Vertreters zur Haftung aus (aus diesem Grund ist die in der Berufung angeführte UFS-Entscheidung FRSV/0094-W/09 vom 16.4.2010 nicht einschlägig, weil dort lediglich vorsätzliches, nicht jedoch fahrlässiges Verhalten ausgeschlossen wurde).

Für die Beurteilung einer erteilten Rechtsauskunft ist von entscheidender Bedeutung, welcher konkrete Sachverhalt der Anfrage zu Grunde gelegt worden ist.

Das in der Berufung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.9.2000, 96/15/0200, bestätigt dessen wiederholt dargelegte Rechtsansicht, wonach eine abgabenrechtliche Auskunft bei "einem kompetenten Steuerfachmann bzw. bei der Behörde direkt" einzuholen ist.

Darüber hinaus ist erforderlich, dass der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt vollständig und richtig geschildert wird und die um Auskunft ersuchte Stelle in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes eine unrichtige Rechtsbelehrung erteilt.

Im vorliegenden Fall wurden keine wie immer gearteten Beweismittel vorgelegt, die diesen Anforderungen gerecht werden würden.

Sowohl hinsichtlich der Verpflichtung des Vertreters, entsprechende Beweisvorsorgen zu treffen, als auch hinsichtlich der Anforderungen an einen ein Verschulden ausschließenden Rechtsirrtum ist auf das erst kürzlich ergangene, beiliegende VwGH-Erkenntnis vom 20.11.2014, 2014/16/0019, zu verweisen.

Danach obliegt es dem Vertreter, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtigen die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wären nach der GPLA, bei welcher die steuerrechtliche Beurteilung der Handelsvertreterverträge thematisiert wurde, für das anschließende Rechtsmittelverfahren und in weiterer Folge wegen Nichtentrichtung der nachgeforderten Lohnabgaben Beweisvorsorgen zu treffen gewesen.

3) Als zutreffend erweisen sich die im Schreiben vom 13. März 2013 gegen die Rückstandsaufgliederung geäußerten Bedenken.

Nach wie vor nicht entrichtet sind die Abgabenschulden laut beiliegender Rückstandsaufgliederung.

Da es dem Gericht aber verwehrt ist, die Haftungsschuld betraglich über die im Erstbescheid angeführten Abgaben auszudehnen, wäre die Haftung zu Ihren Gunsten wie in nachstehender Tabelle ersichtlich einzuschränken.

Die Lohnsteuer 2004 ist noch mit einem Betrag von 2.556,91 € offen; die übrigen Abgaben sind mit höheren Beträgen als im Haftungsbescheid angeführt offen, weshalb diesfalls die (niedrigeren) Beträge laut Haftungsbescheid heranzuziehen wären:

Abgaben	Zeitraum	Betrag
Lohnsteuer	2004	2.556,91
Lohnsteuer	2005	2.522,09
Lohnsteuer	2006	1.002,91
Dienstgeberbeitrag	2002	360,00
Dienstgeberbeitrag	2003	738,39
Dienstgeberbeitrag	2004	1.146,43
Dienstgeberbeitrag	2005	1.194,53

Dienstgeberbeitrag	2006	574,70
Zuschlag zum DB	2003	75,47
Zuschlag zum DB	2004	112,09
Zuschlag zum DB	2005	111,50
Aussetzungszinsen	2010	1.910,81
Summe		12.305,83

Insgesamt wäre die Haftung daher auf einen Betrag von 12.305,83 € einzuschränken."

Der Bf führte dazu an, dass er – beziehungsweise auf Punkt 2, 4. Absatz - davon ausgegangen sei, dass die Wirtschaftskammer eine allgemein anerkannte kompetente Ansprechstelle sei, zumal es sich dabei um die Interessenvertretung handle und diese über eigene Rechtsabteilungen und ein Rechtsservice verfüge.

Auf Grund der ihm übermittelten Ausführungen habe er versucht, mit seinem damaligen Steuerberater Kontakt aufzunehmen. Der Grund, warum er erst jetzt mit ihm in Kontakt getreten sei, liege einzig und allein in den Aussagen zur Wertigkeit der Information der Wirtschaftskammer. Er wolle nochmals betonen, dass er immer von einer von allen Seiten anerkannten und akzeptierten Ansprechstelle ausgegangen sei.

Da der zu Grunde liegende Sachverhalt, wie bereits in seinem letzten Schreiben dargestellt, sehr weit in der Vergangenheit liege, dürfe er dazu anführen, dass sein damaliger Steuerberater mittlerweile seit vielen Jahren im Ruhestand sei. Es sei allerdings möglich gewesen, aus den archivierten Klientenunterlagen einen Aktenvermerk zu einem Gespräch aus dem Jahr 2001 zu erheben. Im Rahmen dieses Gespräches sei im Zusammenhang mit der Vertriebstätigkeit die weitere Vorgangsweise besprochen worden. Der Inhalt dieses Aktenvermerks bestätige seine im letzten Schreiben dargestellte Vorgangsweise und die vor Abschluss der Verträge eingeholten Informationen.

Eine Kopie dieses Aktenvermerks werde übermittelt und um entsprechende Berücksichtigung ersucht.

Der Bf nahm seinen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück, hielt aber seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht.

Der dem Schreiben beigelegte Gesprächsnotiz über ein Gespräch des ehemaligen steuerlichen Vertreters mit dem Bf vom 15. Mai 2001 ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die Vertriebstätigkeit der D GmbH weiterhin, sofern möglich, zum überwiegenden Teil über selbständige Handelsvertreter bewerkstelligt werden solle. Der Bf erkläre, dass es sehr schwierig sei, für diesen Geschäftsbereich geeignete und vor allem einsatzwillige und verlässliche Vertreter/Vertriebspartner zu finden. Im Zusammenhang mit der Ausarbeitung der vertraglichen Unterlagen bzw. deren Anpassung erkläre der Bf, dass er sich mit der zuständigen Standesvertretung der Wirtschaftskammer in Verbindung gesetzt

habe und mittlerweile entsprechende Vertragsunterlagen ("Handelsagentenverträge") vorliegen würden.

Im Hinblick auf die Vertragsunterlagen sei besprochen worden, dass in weiterer Folge bei entsprechendem Vertragsabschluss von den Handelsvertretern neben den vertraglichen Verpflichtungen noch grundsätzlich nachstehende Rahmenbedingungen zu bedenken und die entsprechenden Schritte zu setzen seien, sofern diese nicht ohnehin aus einer ähnlichen Vortätigkeit bereits gegeben seien.

- Einholen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung für die Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter;
- Pflichtversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft;
- steuerliche Erfassung beim jeweils zuständigen Finanzamt;
- eigene entsprechende Betriebsmittel.

Diese vom jeweiligen Handelsvertreter zu setzenden Schritte würden sich aus den vorliegenden Verträgen ergeben und untermauern, dass beide Vertragsparteien die vertraglichen Vereinbarungen in gleicher Weise interpretiert hätten und wie gewollt und vereinbart explizit von einer selbständigen Tätigkeit der jeweiligen Handelsvertreter ausgegangen seien.

In der am 19. August 2015 anberaumten mündlichen Verhandlung verwiesen der Bf und sein steuerlicher Vertreter im Wesentlichen auf die im bisherigen Verfahren zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht bereits vorgelegten Beweismittel.

Den Kern der Ausführungen des Bf bildete der Umstand, dass er sich bei der Wirtschafts- und Arbeiterkammer sowie seinem damaligen Steuerberater erkundigt habe und die diversen Stellungnahmen in ihm keinen Zweifel hätten aufkommen lassen, dass auf Grund der vorgelegten Handelsvertreterverträge eine selbständige Tätigkeit ausgeübt werden würde.

Weitere als die vorgelegten Unterlagen seien nach so vielen Jahren nicht mehr vorhanden.

Gläubigerinnen im Sanierungsverfahren seien die Abgabenbehörde und die Gebietskrankenkasse gewesen.

Abschließend verwies der Bf darauf, dass der Steuerberatungsgesellschaft Zustellvollmacht erteilt worden sei.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Der Entscheidung wurde der nachstehende wesentliche Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bf war laut Firmenbucheintragung von 11. August 1993 bis zur Löschung dieser Funktion am 17. September 2011 selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Im Zuge einer bei dieser durchgeführten gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2001 bis 2006 wurde im Wesentlichen die Feststellung getroffen, dass die Gesellschaft mit drei im Prüfbericht genannten Personen einen in den wesentlichen Punkten gleich lautenden Handelsagentenvertrag abgeschlossen hatte. Diese Personen waren für die Gesellschaft seit 4. Dezember 2001, von 21. April 2004 bis 30. März 2006 und von 9. September 2002 bis 30. September 2006 als Handelsvertreter tätig.

Nach eingehenden Befragungen dieser drei Personen wurde seitens der Prüfung die Ansicht vertreten, dass kein Werkvertrag vorliege, sondern in abgabenrechtlicher Hinsicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden.

Gegen die in der Folge bescheidmäßig nachgeforderten Lohnabgaben wurde Berufung erhoben, diese aber zurückgenommen und die Berufung mit Bescheid vom 22. Oktober 2010 als gegenstandslos erklärt.

Auf Befragen erklärte der Bf, sich als Geschäftsführer der Primärschuldnerin vor Abschluss der Verträge bei der Wirtschaftskammer Steiermark erkundigt zu haben. Seit seinen Erkundigungen seien mindestens 15 Jahre vergangen, weshalb eine Bestätigung seiner Angaben durch die damals handelnden Personen nicht mehr möglich sei.

Er gab an, immer noch die Meinung zu vertreten, dass die für die Gesellschaft tätigen Handelsvertreter selbständig tätig gewesen seien.

Am 11. Jänner 2011 wurde auf Grund eines Eigenantrages das Sanierungsverfahren eröffnet. Nach Annahme des Sanierungsplans wurde das Sanierungsverfahren mit Beschluss vom 22. April 2011 aufgehoben.

Rechtliche Beurteilung:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO 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.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als

die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflicht nicht eingebracht werden können. Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert; leichte Fahrlässigkeit genügt.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Haftungsvoraussetzungen sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Vertreterstellung, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschulden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen bei der Gesellschaft erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären. Die Uneinbringlichkeit muss im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides betreffend die Inanspruchnahme zur Haftung bestehen (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

Werden im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung nachträglich zusätzliche Abgabenverbindlichkeiten festgestellt, kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die für die Gesellschaft handelnde Vertretung zuvor ihren abgabenrechtlichen Pflichten gesetzmäßig nachgekommen ist (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären.

Bei selbst zu berechnenden Abgaben (zB Lohnabgaben) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Abzustellen ist daher auf den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden.

Für die Frage der Haftung des Geschäftsführers kommt es daher darauf an, dass der Geschäftsführer die einzelnen Abgabenschulden zu deren Fälligkeitszeitpunkten nicht entrichtet hat, und nicht darauf, dass die zu diesem Zeitpunkt nicht entrichteten Abgaben erst zu einem späteren, etwa nach Ausscheiden des Geschäftsführers aus der Gesellschaft gelegenen Zeitpunkt (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung) uneinbringlich geworden sind (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0017).

Führt ein Geschäftsführer als Vertreter der Gesellschaft geschuldete Abgaben nicht ab, liegt eine objektive Verletzung der den Geschäftsführer treffenden abgabenrechtlichen Pflichten vor. Haftungsbegründend kann sich diese Pflichtverletzung (unter der Voraussetzung der erschwerten Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner) allerdings nur dann auswirken, wenn dem Geschäftsführer an der Pflichtverletzung auch ein Verschulden in Form eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Handelns oder Unterlassens anzulasten ist.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Treffen abgabenrechtlicher Dispositionen auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht können ein Verschulden ausschließen.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Der bloße Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung reicht für das Vorliegen eines nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums noch nicht aus (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Ein Unternehmer hat sich bei Ausübung seiner Tätigkeit mit den einschlägigen (abgabenrechtlichen) Vorschriften vertraut zu machen und sich im Zweifel bei der Behörde oder einem befugten Parteienvertreter zu erkundigen.

Beauftragt der Vertreter einen Steuerberater mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten, entbindet ihn dies nicht grundsätzlich von seinen Pflichten. Die Betrauung eines Steuerberaters kann ihn aber dann entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorgelegen wären (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246).

In dem dem Bf bereits mit Schreiben vom 11. März 2015 zur Kenntnis gebrachten Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014, Ro 2014/14/0019, welches ebenfalls die Geltendmachung der Haftung für Abgabenrückstände, die aus einer Umqualifizierung eines Werkvertrages in einen Dienstvertrag resultierten, zum Gegenstand hatte, wurde dazu wörtlich ausgeführt:

"Der in der Revision aufrecht erhaltene Einwand mangelnden Verschuldens, weil sich der Revisionswerber eines Steuerberaters bedient hätte, mit dem dieser "alles" besprochen habe und sich somit die damalige rechtliche Qualifikation als vertretbare Ansicht dargestellt habe, mangelt der Grundlage einer - schon im Abgabenverfahren zu erstattenden - detaillierten Darlegung, welche konkrete Information dem Steuerberater als beigezogenem Spezialisten zuteil wurde und auf welcher Grundlage dieser eine Abgabepflicht für das Dienstverhältnis nicht in Betracht zog. Mangels dessen geht der Einwand mangelnden Verschuldens aus Vertrauen auf einen Spezialisten ins Leere."

In der Regel wird den Vertreter auch dann kein Verschulden treffen, wenn er auf die Richtigkeit von Rechtsauskünften des zuständigen Finanzamtes oder von Erlässen des BMF vertraut hat (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 19).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (Ritz, BAO⁵, § 9 Tz 24, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Diese Ermessensentscheidung ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Vertreters beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht wurde.

Dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" kommt die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Erhebung der Abgaben" zu. Bei Inanspruchnahme persönlich Haftender ist neben dem Grundsatz der Nachrangigkeit der Haftung auch zu berücksichtigen, ob die Einbringung eines Teiles der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen realistisch erscheint.

§ 132 Abs. 1 BAO lautet:

"Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen."

Anhängige Verfahren betreffend die Abgabenerhebung sind beispielsweise Rechtsmittelverfahren.

Üblicherweise wird nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet.

Dem Vertreter obliegt es daher, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken oder Aufzeichnungen – zu treffen.

Werden vorgeschriebene Abgaben nicht entrichtet, sind die erforderlichen Unterlagen spätestens bei Erkennen der Zahlungspflicht durch die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung zu sichern (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

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.

Nach Abs. 2 leg. cit. wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, Vollstreckungsmaßnahmen, Erlassung eines Haftungsbescheides oder Erhebungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Eine weitere Unterbrechung sieht § 9 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO), der eine speziellere Bestimmung gegenüber § 238 BAO ist, vor. Danach wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegenüber dem Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist (BAO⁵, § 238 Tz 14).

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar, die nur zulässig ist, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (Ritz, aaO, § 238 Tz 5).

Im Unterschied zur Bemessungsverjährung ist für die Einhebungsverjährung eine absolute Verjährung nicht geregelt (Ritz, aaO, § 238 Tz 10).

Seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, ist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung der Ansicht, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbefugten wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten; somit auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen. Unterbrechungshandlungen entfalten daher nicht nur gegenüber der Primärschuldnerin, sondern auch gegenüber einem allfälligen Haftungspflichtigen Wirkung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Verjährung von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen, ohne dass es eines förmlichen Einwandes bedarf.

Anwendung dieser Rechtslage auf den festgestellten Sachverhalt:

Unbestritten blieb, dass die im Spruch des Haftungsbescheides genannten Selbstbemessungsabgaben sowie die Aussetzungszinsen während der Geschäftsführerfunktion des Bf fällig waren, sodass dieser für deren Entrichtung verantwortlich war.

Nicht in Streit stand ferner, dass nach Aufhebung des Sanierungsverfahrens der über die Quote von 40 % hinausgehende Teil der Abgabeforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich war.

Gegenständlich waren die drei Vertreter, deren Tätigkeit im Zuge der GPLA überprüft wurde, seit 4. Dezember 2001, von 21. April 2004 bis 30. März 2006 und von 9. September 2002 bis 30. September 2006 für die Hauptschuldnerin tätig (Stellungnahme des Fachbereichs des Finanzamtes FA1 vom 11. Februar 2009 zur Berufung gegen die Abgabennachforderungen laut GPLA).

Der Aktenvermerk des Steuerberaters, wonach entsprechende Handelsagentenverträge bereits vorlägen, datiert vom 15. Mai 2001.

Es war daher davon auszugehen, dass der Bf die von ihm angesprochenen Erkundigungen im Laufe des Jahres 2001 einholte.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO begann für die das Jahr 2001 betreffenden Abgabenschulden die siebenjährige Aufbewahrungsfrist am 1. Jänner 2002 und endete am 31. Dezember 2008.

Sowohl die GPLA, die Verbuchung der Abgabennachforderungen als auch das in der Folge angestrengte Berufungsverfahren erfolgten im Jahr 2007 und somit vor Ablauf dieser Frist.

Als der Bf am 17. September 2011 als Geschäftsführer ausschied, waren die mit Haftungsbescheid geltend gemachten Abgabenschulden nach wie vor offen.

Nach der oa. Judikatur des VwGH wären die entsprechenden Unterlagen daher spätestens bei Erkennen der Zahlungspflicht nach der GPLA im Jahr 2007 zu sichern gewesen.

In den Eingaben vom 26. Jänner und 13. März 2015 gab der Bf an, sich vor Abschluss der Verträge mit der Wirtschaftskammer „in Verbindung gesetzt“ bzw. sich dort „informiert“ und „Auskünfte eingeholt“ zu haben und als Geschäftsführer seiner Informationspflicht durch „Kommunikation“ mit dem Rechtsservice der Wirtschaftskammer nachgekommen zu sein.

Für die Annahme mangelnden Verschuldens wäre es aber, wie oa, erforderlich gewesen, detailliert darzulegen, welche konkreten Informationen der Interessenvertretung bzw. dem Steuerberater zuteil wurden und auf welcher Grundlage diese eine selbständige Tätigkeit bejahten und eine Abgabepflicht für ein Dienstverhältnis nicht in Betracht zogen.

Das Beschwerdevorbringen, sich bei seiner Interessenvertretung unter Vorlage der Verträge eingehend erkundigt zu haben und dort die Versicherung erhalten zu haben, dass die auf Basis dieser Verträge tätigen Handelsvertreter auf selbständiger Basis tätig seien, entsprach diesen strengen Anforderungen nicht.

Der übermittelten Gesprächsnotiz des ehemaligen steuerlichen Vertreters vom 15. Mai 2001 war ebenfalls nur zu entnehmen, dass der Bf sich im Zusammenhang mit der Ausarbeitung der vertraglichen Unterlagen bzw. deren Anpassung mit der zuständigen Standesvertretung in der Wirtschaftskammer in Verbindung gesetzt hätte und entsprechende Handelsagentenverträge vorgelegen seien.

Dieser Aktenvermerk bot aber ebenfalls keinen Anhaltspunkt dafür, dass die für und gegen eine selbständige Tätigkeit bzw. ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien gegeneinander abgewogen worden wären und ließ nicht erkennen, welche Überlegungen den steuerlichen Vertreter schließlich zur Annahme bewogen haben, es liege eine selbständige Tätigkeit vor.

Diese Gesprächsnotiz vermittelte vielmehr den Eindruck, dass - die Abwicklung der Vertriebstätigkeit durch selbständige Handelsvertreter bereits vorausgesetzt - ausschließlich die Einhaltung abgaben- und sozialversicherungsrechtlicher Vorgaben für selbständige Handelsvertreter in den Fokus der Betrachtungen gestellt und die Annahme eines Dienstvertrages und damit die Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnabgaben von vornherein ausgeblendet und nicht thematisiert wurde.

In diese Richtung wies auch der Einwand, sämtliche dieser Personen hätten einen gültigen Gewerbeschein besessen und bei einem dieser Mitarbeiter seien in Abstimmung mit dem Arbeitsmarktservice die Voraussetzungen geschaffen worden, dass dieser als über 50-Jähriger eine Unterstützung als Firmengründer erhalten habe.

Dadurch wurde zwar die Einhaltung der mit einer selbständigen Tätigkeit verbundenen rechtlichen Verpflichtungen dokumentiert, nicht jedoch, dass zuvor eine Abwägung der für eine selbständige bzw. nichtselbständige Tätigkeit sprechenden Merkmale erfolgt wäre.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechts und mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts nicht stets deckungsgleich ist. Es ist daher immer nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen [Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 47 Anm 14 (Stand 1.12.2009, rdb.at)].

Bei Beurteilung der Frage, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, kommt es im Übrigen nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH 18. 10. 1989, 88/13/0185).

Dass der Bf nach wie vor von selbständigen Handelsvertretern ausging und die Rechtslage für nicht eindeutig hielt, war für die Entscheidung ohne Relevanz.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können nämlich – solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (deren Höhe) nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (Ritz, BAO⁵, § 248 Rz 14).

Da zum Einen die gegen die nachgeforderten Lohnabgaben erhobene Berufung zurückgenommen und die Berufung mit Bescheid vom 22. Oktober 2010

als gegenstandslos erklärt wurde, zum Anderen der Bf innerhalb der für den Haftungsbescheid geltenden Rechtsmittelfrist keine Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) im Sinne des § 248 BAO erhoben hat, sind die Bescheide über den Abgabensanspruch in Rechtskraft erwachsen.

Auf Grund obiger Ausführungen ergibt sich, dass für den Vorwurf einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht entscheidend war, ob der Bf als Nichtjurist eine allenfalls schwierige und schwer verständliche Rechtslage nicht richtig erfassen konnte, sondern einzig und allein, ob er sich an kompetenter Stelle in Darstellung des **vollständigen und richtigen Sachverhaltes** erkundigt hat. Hätte er diesfalls **erwiesenermaßen (!)** eine in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes unrichtige Rechtsauskunft erhalten, wäre die Annahme von Verschulden auszuschließen gewesen.

Zu der in der mündlichen Verhandlung neuerlich ins Treffen geführten Entscheidung des UFS 16.4.2010, FSRV/0094-W/09, ist im Wesentlichen festzuhalten, dass das Abgaben- und das Finanzstrafverfahren insoweit nicht vergleichbar sind, als im Finanzstrafverfahren auf Grund der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung, dem dort geltenden Anklageprinzip und der Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK die Beweislast die Behörde trifft. Allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, kommen im Finanzstrafverfahren dem Beschuldigten zu Gute.

Zur eidesstattlichen Erklärung des Bf vom 26. Jänner 2015 war anzumerken, dass ihm darin, dass er zu keiner Zeit die Absicht gehabt habe, scheinselfständige Handelsvertreter zu beschäftigen, Glauben zu schenken war. Für die Geltendmachung der Haftung nach §§ 9, 80 BAO sind aber weder Vorsatz noch Absicht erforderlich; vielmehr genügt, wie oa, leichte Fahrlässigkeit.

Insgesamt konnte nicht davon ausgegangen werden, dass ein ausnahmsweise entschuldbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre. Das Finanzamt nahm im Ergebnis zu Recht das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO an.

Im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin, den Besicherungszweck der Haftungsbestimmungen und die Tatsache, dass der Bf als alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin der einzige in Betracht kommende Haftungspflichtige war, stellte sich die Ermessensübung des Finanzamtes als gesetzeskonform dar.

Die Geltendmachung der Haftung wäre selbst dann zweckmäßig, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung beim Haftungspflichtigen uneinbringlich wäre. Dem gegenüber ließ die wirtschaftliche Lage des Bf die Einbringlichkeit der Haftungsschuld durchaus realistisch erscheinen, sodass die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung zweckmäßig war.

Bei der Ermessensübung ist im Allgemeinen auch eine Unbilligkeit infolge langer Verfahrensdauer zu berücksichtigen.

Dass die geltend gemachte lange Verfahrensdauer nicht gegeben war, wurde unter Darstellung der Verfahrenschronologie bereits mit Schreiben vom 11. März 2015 erläutert. Zur Einschränkung der Haftungsschuld auf einen Betrag von 12.305,83 € wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die im Schreiben der RichterIn vom 11. März 2015 dargelegte Sach- und Rechtslage verwiesen.

Wenngleich nicht eingewendet, war im Hinblick auf die Fälligkeiten der Haftungsschulden auch eine allenfalls bereits eingetretene Verjährung zu prüfen.

Gegenständlich ist die Einhebungsverjährung auf Grund folgender Überlegungen noch nicht eingetreten:

Die älteste Haftungsschuld, der Dienstgeberbeitrag 2002, war zwischen 15. Februar 2002 (Dienstgeberbeitrag Jänner 2002) und 15. Jänner 2003 (Dienstgeberbeitrag Dezember 2002) fällig.

Den Bestimmungen des § 238 BAO zufolge begann die Verjährungsfrist mit Ende 2002 zu laufen. Die fünfjährige Verjährungsfrist wäre demnach am 31. Dezember 2007 abgelaufen. Vor deren Ablauf wurden mit Bescheiden vom 2. Juli 2007 die auf Grund der Feststellungen der GPLA vorgeschriebenen Abgabeforderungen verbucht. Diese Abgabefestsetzungen hatten eine die Verjährungsfrist unterbrechende Wirkung, sodass mit Ablauf des Jahres 2007 die Verjährungsfrist neu zu laufen begann und nunmehr mit Ende des Jahres 2012 geendet hätte.

Da mit Beschluss vom 22. April 2011 das Sanierungsverfahren aufgehoben wurde, begann mit Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung rechtskräftig wurde, die Verjährungsfrist abermals neu zu laufen.

Die im Haftungsbescheid vom 26. März 2013 angeführten Abgabenschulden waren daher noch nicht verjährt.

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.

Gegen diese Entscheidung ist eine **Revision** nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war. Vielmehr war in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob der Bf den von der Judikatur aufgestellten Kriterien zur Erkundungs- und Beweisvorsorgepflicht entsprochen hat.

Linz, am 24. August 2015