



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Gerwin Kürzl Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Mitterdorferstraße 2, 8572 Bärnbach, vom 19. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Juli 2009 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 24.946,26 € eingeschränkt:

Abgabenart	Betrag
Lohnsteuer 2004	3.631,14
Lohnsteuer 2005	12.461,30
Lohnsteuer 2006	5.570,45
Lohnsteuer 2007	2.285,76
Lohnsteuer 04/2008	103,32
Lohnsteuer 05/2008	404,92
Lohnsteuer 06/2008	257,42
Lohnsteuer 07/2008	231,95
	24.946,26

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) vertrat die A.GmbH seit ihrer Errichtung im Jahr 2002 als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes B vom 17. Oktober 2008 wurde über die GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Der Konkurs wurde mit dem Beschluss vom 23. April 2009 gemäß § 139 KO (Konkursquote 3,0312%) aufgehoben. Gemäß § 40 FBG wurde die Firma in der Zwischenzeit im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Juli 2009 wurde die Bw. als Haftungspflichtige gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der A.GmbH im Ausmaß von 27.023,61 € (Lohnsteuer 2004, 2005, 2006, 2007, 04/2008, 05/2008, 06/2008 und 07/2008) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Begründend führte das Finanzamt aus, die auf dem Abgabenkonto der A.GmbH offen aushaftende Abgabenforderung in der Höhe von 27.023,61 € sei uneinbringlich.

Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgaben sei die Bw. deren Vertreterin gewesen. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen zähle u.a. die Abgabenentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwahrt sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung sei Lohnsteuer für 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 nachgefordert worden. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer sowie die Nichtmeldung der Abgaben stellten eine schuldhafte Verletzung der Pflichten des Vertreters dar.

Reichten die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. In solchen Fällen dürften die Löhne nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien – wie andere Schuldigkeiten auch – anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten.

Dem Haftungsbescheid beigelegt wurden die an die A.GmbH gerichteten Haftungsbescheide (Lohnsteuer) für die Jahre 2004 bis 2008.

In der Eingabe vom 19. August 2009 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Haftungsbescheid sowie gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch § 248 BAO („gegen die Lohnsteuervorschreibungen 2004 – 2008“).

Ein schuldhaftes Verhalten sei der Bw. nicht anzulasten, da die Verträge von Rechtsanwalt und Steuerberater geprüft worden seien. Bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung seien sämtliche Verbindlichkeiten, wenn auch temporär verzögert, anteilmäßig bedient worden. Die Insolvenz sei durch eine Prüfung durch die Grazer Gebietskrankenkasse ausgelöst worden. Strittig sei, ob bzw. wann Personaltrainer selbständig oder unselbständig tätig seien. Ein Großteil der Trainer verfüge über Gewerbescheine im Bereich Training bzw. EDV-Dienstleistung. Bei der Verrechnung seien alle Trainer als selbständige Trainer behandelt worden. Die Prüferin sei zu einer anderen juristischen Auffassung des Sachverhaltes gekommen und habe pauschal einen Anteil der Trainer als lohnsteuerpflichtig betrachtet. Der Masseverwalter habe keinen Tatbestand für eine Anzeige bei der Staatsanwaltschaft gefunden, sondern habe die Ansicht vertreten, „im Falle einer gerichtlichen Auseinandersetzung habe sie gute Chancen, das Verfahren für die Firma zu gewinnen“. Aus privaten Gründen habe sie sich aber doch für einen Konkurs entschieden. Sie habe durch den Konkurs alles verloren, was sie sich mühsam aufgebaut habe. Sie habe kein Einkommen und ihr Mann sei arbeitslos.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 30. Juli 2009 als unbegründet ab.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Beschäftigungsverhältnisse im Rahmen von Werkverträgen vereinbart worden seien. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass auf Grund des Gesamtbildes der von den Trainern erbrachten Leistungen von einem Dienstverhältnis auszugehen sei. Hinsichtlich der diesbezüglichen Einwendungen sei die Bw. auf das Abgabenverfahren zu verweisen.

Der Geschäftsführer einer GmbH habe darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen habe, dass die GmbH die Abgaben entrichte, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden könne. Werde Lohnsteuer nicht einbehalten und abgeführt, sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Die Pflichtverletzung der Bw. sei ursächlich für den Abgabenausfall gewesen, weshalb die Heranziehung zur Haftung zu Recht erfolgt sei.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. Juni 2010 wird vorgebracht, die Bw. sei seit vielen Jahren in verantwortlicher Stellung in Schulungszentren tätig. Sie habe bereits mehrere Lohnsteuer- und Gebietskassenprüfungen gehabt. Dass Trainerhonorare plötzlich als unselbständige Tätigkeit gewertet werden, habe sie nicht ahnen

können. Auch ihre Rechtsberater (Steuerberater und Rechtsanwalt) hätten sie auf dieses Risiko nicht hingewiesen.

Es habe in Bezug auf ihr Unternehmen auch keine Gesetzesänderung gegeben, sodass sie dieses Risiko hätte erkennen können. Die Lohnsteuer- und Krankenkassennachforderungen hätten erst zu dieser Zahlungsunfähigkeit geführt. Es sei ihr kein Verschulden an der Nichtzahlung anzulasten.

Weiters müsse die Lohnsteuer dem einzelnen Trainer zugewiesen werden. Die Trainer hätten alle ihre Einkünfte erklärt und versteuert. Diese Steuern würden als Guthaben bei den Trainern aufscheinen. Durch die unzulässige Pauschalierung trete die Situation ein, dass die Einkommensteuer doppelt bezahlt werde. Aus Billigkeitsgründen ersuche die Abgabenbehörde, die Beträge nicht einzufordern.

Mit dem Vorhalt vom 27. Juli 2011 wurde die Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Wie viele Jahre waren Sie in verantwortlicher Stellung in Schulungszentren tätig? In welchen Schulungszentren waren Sie in welchen Funktionen tätig?

Die Berichte jener Lohnsteuer- und Gebietskrankenkassenprüfungen, auf die sich Ihre Rechtsansicht stützt, Trainerhonorare unterliegen nicht der Lohnsteuer, sind vorzulegen (siehe dazu die Ausführungen in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Juli 2011, wonach vor der Lohnsteuerprüfung bei der A.GmbH im Jahr 2008 keine Lohnsteuerprüfungen stattgefunden haben).

Die von der A.GmbH mit den einzelnen Trainern geschlossenen Verträge sind vorzulegen.

Wurden die „von Rechtsanwalt und Steuerberater geprüften Verträge“ im Hinblick auf die (Nicht-) Abfuhr von Lohnabgaben geprüft? Welche Auskünfte wurden Ihnen dazu erteilt? (etwaige schriftliche Aufzeichnungen, wie z.B. Aktenvermerke, schriftliche Auskünfte etc. sind vorzulegen). Der „Beweis Vernehmung Steuerberater“ ist durch (Name(n), Anschrift(en) und Beweisthema(-en) zu spezifizieren.

Welche abgabenrechtlichen Auskünfte haben Sie Ihren Trainern erteilt?

Die Bw. beantwortete die Fragen in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Oktober 2010 wie folgt:

Sie sei seit 1998 in geschäftsführender Position im Schulungsbereich tätig, zunächst für die C.GmbH, sodann für die A.GmbH .

Es sei richtig, dass bei der A.GmbH nur eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden habe. Die Äußerung habe sich auf die C.GmbH bezogen.

Die Berechnung der Gebietskrankenkasse für die Pauschalierung sei auf Basis von Kontoauszügen erfolgt. Basis bildeten die Seminaraufwände ohne Vorsteuer. Leider könne sie ohne die Unterlagen der Prüferin die Beträge nicht genau nachvollziehen.

Der der Vorhaltsbeantwortung beiliegende Werkvertrag zwischen der A.GmbH und D vom 5. Mai 2004 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

1. Gegenstand des Vertrages:

Der Auftragnehmer übernimmt für A die Durchführung von Trainerleistungen, wie unter 1.1 spezifiziert, ...

4. Bei diesem Vertrag handelt es sich um einen Werkvertrag; der Abschluss eines Dienstvertrages wird von beiden Vertragspartnern nicht gewollt. ...

8. Der Werkvertragnehmer legt nach Ende jeder Maßnahme eine Honorarnote. Das vereinbarte Honorar wird auf das angegebene Konto des Auftragnehmers an ein Kreditinstitut überwiesen. ...

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#)).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung. Diese liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.7.2009, [2009/15/0013](#)).

Nach Aufhebung des Konkurses der A.GmbH am 23. April 2009 gemäß § 139 KO steht fest, dass der über die Konkursquote von 3,0312% hinaus gehende Teil der Abgabenforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich ist. Mittlerweile wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG gelöscht, sodass mit einer Einbringung der Abgabengrückstände unter keinen Umständen zu rechnen ist.

Da laut vorliegender Rückstandsaufgliederung der GmbH die Lohnsteuer 2004 auf Grund der mittlerweile vom Finanzamt durchgeführten Veranlagung der Körperschaftsteuer 2009, deren Verbuchung eine Gutschrift zur Folge hatte, nur mehr in der Höhe von 3.631,14 € (statt mit 5.708,49 €) aushaftet, war der Haftungsbetrag jedoch auf insgesamt 24.946,26 € einzuschränken und der Berufung insoweit statzugeben.

Aus dem Firmenbuchauszug ergibt sich, dass die Bw. vom 12. Oktober 2002 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 17. Oktober 2008 allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin der A.GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung der Lohnsteuer 2004 bis 2008 herangezogen werden können.

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

Der zur Haftung Herangezogene kann daher den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen. In diesem Fall ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 27.1.2011, [2010/16/0258](#)).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch, nicht aber im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid erhoben werden (VwGH 24.2.2010, [2006/13/0112](#)). Jene Einwendungen der Bw. in der Berufung vom 19. August 2009, im Vorlageantrag vom 7. Juni 2010 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Oktober 2011, die sich gegen die Festsetzung der Lohnsteuer sowie gegen deren Höhe richten (die Trainer waren selbständige Unternehmer, nicht in die Betriebsorganisation eingebunden, die Trainer haben ihre Einkünfte erklärt und versteuert, die von der Prüferin errechneten Pauschalbeträge seien nicht nachvollziehbar, etc.), sind daher nicht im gegenständlichen Haftungsverfahren zu behandeln. Ebensowenig hat im Haftungsverfahren die beantragte Einvernahme der Trainer im Hinblick auf ihre Vereinbarungen mit der GmbH zu erfolgen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen darf (VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#)).

Den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht. Denn ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt - über die ihn stets allgemein treffende Behauptungslast im Verwaltungsverfahren hinaus - die besondere Verpflichtung darzutun, aus welchen Gründen ihm deren Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhafte Weise nicht nachgekommen ist. Als schulhaft im Sinne dieser Bestimmung gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit.

Die besondere Behauptungs- und Beweislast darf einerseits nicht überspannt, andererseits nicht so aufgefasst werden, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre.

Im Zusammenhang mit dem Vorbringen, sie habe auf Grund mehrerer Lohnsteuer- und Gebietskrankenkassenprüfungen nicht erahnen können, dass Trainerhonorare plötzlich als unselbständige Tätigkeit gewertet werden könnten und die Verträge seien von ihren Rechtsberatern geprüft worden, wurde die Bw. im Vorhalt vom 27. Juli 2011 aufgefordert, die Berichte jener Lohnsteuer- und Gebietskrankenkassenprüfungen, auf die sich ihre Rechtsansicht, Trainerhonorare unterlägen nicht der Lohnsteuer, stütze, vorzulegen und bekanntzugeben, welche Auskünfte ihr von Rechtsanwalt und Steuerberater hinsichtlich der (Nicht-) Abfuhr von Lohnabgaben erteilt wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Oktober 2011 hat die Bw. lediglich vorgebracht, es sei richtig, dass bei der A.GmbH nur eine GPLA-Prüfung stattgefunden habe. Von der Bw. wurden weder andere Prüfberichte, die ihre Rechtsansicht untermauern, vorgelegt, noch wurde auf die Frage der diesbezüglichen Auskünfte ihrer Rechtsvertreter eingegangen. Auch eine Konkretisierung des Antrages in der Berufung „Beweis Vernehmung Steuerberater“ erfolgte nicht. Der ihr obliegenden Behauptungs- und Beweispflicht ist die Bw. damit nicht nachgekommen.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind jedoch nur dann entschuldbar und der Bw. nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (u.a. VwGH 23.6.2009, [2007/13/0005](#)). Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird im Übrigen durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung nicht dargetan (vgl. nochmals das zitierte VwGH-Erkenntnis, mwN).

Aus dem von der Bw. vorgelegten Werkvertrag vom 5. Mai 2004 geht hervor, dass sich die Vertragspartner der Problematik der Abgrenzung Dienstvertrag – Werkvertrag sehr wohl bewusst waren. Punkt 4 des Vertrages lautet: „*Bei diesem Vertrag handelt es sich um einen*

Werkvertrag; der Abschluss eines Dienstvertrages wird von beiden Vertragspartnern nicht gewollt". Damit hat die Bw. bewusst die Trainer mit Werkverträgen für die Gesellschaft verpflichtet, um die mit einem Dienstvertrag einher gehende Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnabgaben von vornherein auszuschließen. Ob ein Dienst- oder Werkvertrag geschlossen wird, liegt aber nicht in der freien Disposition der Vertragsparteien. Dass die Bw. Erkundigungen über die Rechtslage hinsichtlich der Versteuerung der Löhne bei ihren Rechtsbeiständen oder der Behörde eingeholt hat, wird nicht behauptet.

Ein fehlendes Verschulden an der unrichtigen Selbstberechnung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer wurde daher nicht ausreichend dargetan, weshalb vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen war. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe VwGH 23.3.2010, [2010/13/0042](#)).

Im Übrigen wird auf die Ausführungen des Finanzamtes im Haftungsbescheid vom 30. Juli 2009 und in der Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 verwiesen.

Wie bereits ausgeführt, ist Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen. Die Einwendungen der Bw. gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung (und deren Höhe) sind daher im Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide zu prüfen.

Zur Klarstellung wird festgehalten, dass mit der gegenständlichen Entscheidung der Ausgang des anhängigen Berufungsverfahrens gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide in keiner Weise präjudiziert wird.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser 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.

Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#)). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung beim Haftungspflichtigen uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 14.12.2006, [2006/14/0044](#)). Die derzeitige wirtschaftliche Lage der Bw. kann daher nicht zur Abstandnahme von der Haftung im Zuge der Ermessensprüfung führen.

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](#)).

Insofern die Bw. anführt, die Steuer werde auf Grund der Lohnsteuer-Nachbelastungen nunmehr doppelt erhoben, da die Trainer die Einkünfte ebenfalls versteuert hätten, ist darauf zu verweisen, dass dieser Umstand erst nach Abschluss des Abgabenverfahrens beurteilt und daher nicht bereits vorweg im Haftungsverfahren berücksichtigt werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Oktober 2011