

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Alfred Zinöcker

in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. August 2011, betreffend Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der Firma X-GmbH zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberbeitrag	2008	8.297,06
Dienstgeberbeitrag	2009	8.381,93
Zuschlag zum DB	2008	691,67
Zuschlag zum DB	2009	698,48
<b>Summe</b>		<b>18.069,14</b>

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 7.7.2006 wurde die Firma Y-GmbH gegründet, deren Firma im Zuge einer außerordentlichen Generalversammlung am 1.7.2009 in "X=GmbH"

geändert wurde. Die Gesellschaft betrieb zuletzt einen Telefondienstleistungsbetrieb (Call-Center).

Der Beschwerdeführer wurde mit einem im schriftlichen Weg gefassten Gesellschafterbeschluss vom 28.3.2008 mit sofortiger Wirkung zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.

Mit weiterem Gesellschafterbeschluss vom 23.10.2009 wurde der Beschwerdeführer von dieser Funktion mit sofortiger Wirkung wieder abberufen. Der Beschluss wurde vom Mehrheitsgesellschafter am 21.10.2009 unterfertigt, vom Beschwerdeführer, der ebenfalls an der Gesellschaft beteiligt war, am 23.10.2009. Am 23.10.2009 wurde dieser notariell beglaubigte Beschluss beim Firmenbuchgericht angezeigt und am 5.11.2009 im Firmenbuch eingetragen.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 3.12.2009 das Konkursverfahren eröffnet.

Im Zuge dieses Insolvenzverfahrens wurde vom Finanzamt eine Lohn- und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1.7.2006 bis 31.3.2010 durchgeführt. Dabei gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass die Bezüge der Mitarbeiter des Call-Centers als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne der §§ 25 iVm 47 EStG zu qualifizieren seien. Demensprechend wären Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen vorzuschreiben. In seiner Mitteilung an das Team Abgabensicherung vom 19.1.2010 hielt der Prüfer fest, dass die Bezüge bis einschließlich 09/2009 ausbezahlt worden wären.

Das Finanzamt folgte der Prüferansicht und schrieb mit den an den Masseverwalter als gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ergangenen Bescheiden vom 14.7.2010 Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen und Säumniszuschläge vor. Daraus ergaben sich folgende Nachforderungen:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Dienstgeberbeitrag	2008	9.454,55
Dienstgeberbeitrag	2009	9.551,26
Zuschlag zum DB	2008	788,16
Zuschlag zum DB	2009	795,92

Die genannten Säumniszuschläge betreffend die beiden Dienstgeberbeiträge wurden mit jeweils 189,09 € festgesetzt.

Die Bescheide vom 14.7.2010 wurden vom Masseverwalter nicht angefochten und erwachsen in Rechtskraft. Der Masseverwalter hatte unter Bezugnahme auf diese Bescheide in einer Eingabe vom 28.7.2010 lediglich mitgeteilt, dass sich sämtliche den Bescheiden zu Grunde liegenden Sachverhalte vor Konkurseröffnung ereignet hätten und

die in den Bescheiden angeführten Beträge Konkursforderungen darstellten, die beim Landesgericht Linz als Konkursforderungen anzumelden wären.

In seinem Schlussbericht wies der Masseverwalter betreffend Haftung des Geschäftsführers gemäß § 25 GmbHG darauf hin, dass der Beschwerdeführer einen Vergleichsbetrag in Höhe von 120.000,00 € geleistet hat.

Mit Beschluss vom 23.9.2010 hob das Landesgericht Linz das Konkursverfahren nach durchgeführter Schlussverteilung wieder auf. Die Konkursgläubiger erhielten eine Quote in Höhe von 12,24263 %, die vom Finanzamt zutreffend aliquot auf die angemeldeten Forderungen verrechnet wurde. Die oben angeführten Nachforderungen und Säumniszuschläge reduzierten sich dadurch wie folgt:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Betrag</b>
Dienstgeberbeitrag	2008	8.297,06
Dienstgeberbeitrag	2009	8.381,93
Zuschlag zum DB	2008	691,67
Zuschlag zum DB	2009	698,48
Säumniszuschlag	2008	165,94
Säumniszuschlag	2009	165,94

In einem Vorhalt vom 7.7.2011 betreffend die beabsichtigte Geltendmachung der Vertreterhaftung wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass er in der Zeit von 28.3.2008 bis 5.11.2009 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Entrichtung der Abgaben aus deren Mitteln verantwortlich gewesen sei. Folgende Abgaben, die vor Konkurseröffnung fällig gewesen wären, seien bei der Primärschuldnerin nicht mehr einbringlich (dabei wurde hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen die ohnehin bereits verrechnete Konkursquote irrtümlich ein zweites Mal abgezogen):

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag</b>	<b>davon 87,75737 %</b>
Dienstgeberbeitrag	2008	15.01.2009	8.297,06	7.281,28
Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.2010	8.381,93	7.355,76
Zuschlag zum DB	2008	15.01.2009	691,67	606,99
Zuschlag zum DB	2009	15.01.2010	698,48	612,97
Säumniszuschlag	2008	23.8.2010	189,09	165,94
Säumniszuschlag	2009	23.08.2010	189,09	165,94

<b>Summe</b>			<b>18.447,32</b>	<b>16.188,88</b>
--------------	--	--	------------------	------------------

Der Beschwerdeführer möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben beruhten auf den Feststellungen einer anlässlich der Konkursöffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden. Der Beschwerdeführer möge darlegen, aus welchen Gründen diese Abgaben nicht zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit in vollem Umfang offen gelegt und gesetzmäßig entrichtet worden seien. Schließlich wurde der Berufungswerber noch um Darstellung seiner persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

Der Beschwerdeführer nahm zu diesem Vorhalt mit Schriftsatz vom 3.8.2001 Stellung. Diese Stellungnahme langt beim Finanzamt zwar am 5.8.2011 ein, gelangte dem zuständigen Team Abgabensicherung laut Aktenvermerk vom 16.8.2011 aber erst an diesem Tag zur Kenntnis.

In der Stellungnahme wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer von 28.3.2008 bis 5.9.2009 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Die Gesellschaft habe im Februar 2008 den Geschäftsbetrieb eines Call-Centers aus der Konkursmasse der Z-GmbH übernommen. Gleichzeitig sei auch ein Großteil der Dienstverhältnisse übernommen und auch die ehemalige Betriebsleiterin weiterhin mit der internen Betriebsorganisation betraut worden. Ende 2008 bzw. Anfang 2009 habe festgestellt werden müssen, dass die wirtschaftliche Entwicklung nicht den Erwartungen entsprochen habe. Es seien betriebsinterne Sanierungsmaßnahmen eingeleitet worden. Im Sommer 2009 sei eine umfangreiche außergerichtliche Sanierung durchgeführt worden, wobei damals die Kreditverhältnisse bei der Hausbank neu geordnet und gleichzeitig Eigenkapital zugeschossen worden sei. Unmittelbar nach diesem Sanierungsprogramm, welches im Juli 2009 abgeschlossen worden wäre, sei es zu dramatischen Umsatzeinbrüchen in den Folgemonaten gekommen, sodass der Beschwerdeführer im November 2009 gezwungen gewesen sei, einen Insolvenzantrag beim Landesgericht Linz einzubringen. Sowohl im Jahr 2008 als auch im Jahr 2009 seien die laufenden Abgabenverbindlichkeiten berichtigt worden, obwohl die Liquiditätssituation insbesondere im Jahr 2009 extrem angespannt gewesen sei. Zur Bescheinigung der Liquiditätsentwicklung werde auf eine beigelegte Kontoauswertung für die Jahre 2008 und 2009 verwiesen. Die im Vorhalt angeführten Beträge seien Nachverrechnungsbeträge, die sich aufgrund der Prüfung im Insolvenzverfahren ergeben hätten. Der Beschwerdeführer

sei davon ausgegangen, dass hinsichtlich dieser Nachverrechnungsbeträge keine Abgabeverpflichtung bestehe, weil die zugrunde liegenden Leistungserbringen nicht als Dienstnehmer angestellt gewesen seien. Die Behandlung als freie Dienstverhältnisse sei für ihn vor Insolvenzeröffnung absolut vertretbar gewesen. Nach der Übernahme des Geschäftsbetriebes aus der Konkursmasse seien zahlreiche "Outbound Agents" beschäftigt gewesen, die im Vorunternehmen, aber auch in der Branche allgemein nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien. Dem Beschwerdeführer liege eine Studie aus dem Jahr 2005 vor, wonach 80 % der Beschäftigten bei einem Call-Center freie Dienstnehmer gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe daher davon ausgehen dürfen, dass es sich hierbei eben um keine Dienstverhältnisse handle, zumal es keine Bindung an bestimmte Arbeitsabläufe gegeben habe, ebenso wenig eine Bindung an Arbeitszeiten. Diese rechtliche Würdigung könne in keiner Weise als Verschulden angelastet werden, sodass der Beschwerdeführer gar keine Möglichkeit gehabt hätte, die jetzt in Rede stehenden Verbindlichkeiten abzuführen. Die Nachverrechnung beruhe auf einer rechtlichen Klärung, die kurz vor Konkurseröffnung erfolgt sei. Da die übrigen Abgabeverbindlichkeiten bis kurz vor Insolvenzeröffnung berichtet worden wären, sei der klare Nachweis erbracht, dass der Beschwerdeführer sorgfältig darauf geachtet habe, dass sämtliche Abgabeverbindlichkeiten trotz angespannter Liquiditätssituation rechtzeitig berichtet werden. Anhaltspunkte für eine allfällige persönliche Haftung des Einschreiters lägen sohin nicht vor.

Der Stellungnahme war folgende Auswertung des Bankkontos angeschlossen:

Kontostand zum Fälligkeitstag: 2008

	Datum	Stand	Rahmen	liquide Mittel
Kontostand per	31.03.2008	-€ 6.801,01	€ 250.000	€ 243.199
Kontostand per	15.04.2008	-€ 138.271,01	€ 250.000	€ 111.729
Kontostand per	15.05.2008	-€ 156.600,44	€ 250.000	€ 93.400
Kontostand per	16.06.2008	-€ 260.935,11	€ 250.000	-€ 10.935
Kontostand per	15.07.2008	-€ 154.635,01	€ 250.000	€ 95.365
Kontostand per	18.08.2008	-€ 146.791,28	€ 250.000	€ 103.209
Kontostand per	15.09.2008	-€ 263.478,56	€ 250.000	-€ 13.479
Kontostand per	15.10.2008	-€ 315.089,07	€ 250.000	-€ 65.089
Kontostand per	17.11.2008	€ 22.299,36	€ 250.000	€ 272.299
Kontostand per	15.12.2008	-€ 180.032,39	€ 250.000	€ 69.968

# Kontostand zum Fälligkeitstag: 2009

	Datum	Stand	Rahmen	liquide Mittel
Kontostand per	15.01.2009	-€411.581,89	€ 250.000	-€ 161.582
Kontostand per	16.02.2009	-€ 498.714,64	€ 250.000	-€ 248.715
Kontostand per	16.03.2009	-€ 371.130,60	€ 250.000	-€121.131
Kontostand per	15.04.2009	-€ 419.805,23	€ 250.000	-€ 169.805
Kontostand per	15.05.2009	-€ 372.461,95	€ 250.000	-€ 122.462
Kontostand per	16.06.2009	-€ 467.220,95	€ 250.000	-€ 217.221
Kontostand per	15.07.2009	-€ 458.234,04	€ 250.000	-€ 208.234
Kontostand per	17.08.2009	-€ 249.701,03	€ 250.000	€ 299
Kontostand per	16.09.2009	-€ 249.128,87	€ 250.000	€ 871
Kontostand per	15.10.2009	-€ 259.073,13	€ 250.000	-€ 9.073

Zum Kontostand per 15.7.2009 wurde angemerkt: "Zeitpunkt der Sanierung", zum Kontostand per 17.8.2009: "kurzfristige Auswirkung der Sanierung".

Mit Haftungsbescheid vom 10.8.2011 (zu diesem Zeitpunkt hatte das zuständige Team Abgabensicherung von der beim Finanzamt eingelangten Stellungnahme noch keine Kenntnis) wurde der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Dienstgeberbeitrag	2008	8.297,06
Dienstgeberbeitrag	2009	8.381,93
Zuschlag zum DB	2008	691,67
Zuschlag zum DB	2009	698,48
Säumniszuschlag	2008	165,94
Säumniszuschlag	2009	165,94
<b>Summe</b>		<b>18.401,02</b>

In der Bescheidbegründung wurde auf das bereits abgeschlossene Konkursverfahren hingewiesen, demzufolge die oben angeführten Abgaben bei der Primärschuldnerin

uneinbringlich wären. Der Beschwerdeführer sei vom 28.3.2008 bis 5.11.2009 Geschäftsführer der Gesellschaft und daher für die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich gewesen. Der zur Frage des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ergangene Vorhalt sei nicht beantwortet worden. Die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben seien anlässlich einer im Zuge der Konkurs-eröffnung durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt und um die Konkursquote vermindert worden. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers (Jahrgang 1975) sei davon auszugehen, dass dieser noch geraume Zeit am Erwerbsleben teilnehmen werde, sodass die Abgabenschuld beim Haftungsschuldner (zumindest zum Teil) einbringlich gemacht werden könne, weshalb die Geltendmachung der Haftung zweckmäßig erscheine. Als Anlage zu diesem Bescheid wurde dem Beschwerdeführer die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8.7.2010 betreffend die Lohnsteuerprüfung samt Beilage übermittelt, um ihm Kenntnis über den Abgabenanspruch zu verschaffen. In dieser werden die haftungsgegenständlichen Nachforderungen näher dargestellt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 15.9.2011 Beschwerde erhoben. Darin wurden zunächst die oben zitierten Ausführungen in der Stellungnahme vom 3.8.2011 wiederholt. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass im Vorhalt des Finanzamtes vom 7.7.2011 ein Haftungsbetrag von 16.188,88 € genannt werde und im angefochtenen Haftungsbescheid (in dem eine Summe von 18.401,02 € angeführt wird) die im Konkurs erfolgte Quotenausschüttung offensichtlich nicht berücksichtigt worden sei. Schließlich wurde als Verfahrensmangel geltend gemacht, dass die abgegebene Stellungnahme bei der Erlassung des Haftungsbescheid nicht berücksichtigt worden sei.

Ein Teil der haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge 2008 wurde im Jahr 2013 durch Überrechnung eines Guthabens in Höhe von 2.314,54 € vom persönlichen Abgabenkonto des Beschwerdeführers abgedeckt.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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.

Im Haftungsverfahren ist die Abgabenbehörde grundsätzlich an den Inhalt der vorangegangenen Abgabenbescheide gebunden. Nur wenn, was hier nicht der Fall ist, der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, besteht eine solche Bindung nicht. Lediglich in einem solchen Fall ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (z.B. VwGH 22.1.2004, 2003/14/0095; UFS 20.4.2012, RV/0303-L/12). Die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide ergingen zutreffend an den Masseverwalter der Gesellschaft und wurden von diesem nicht angefochten. Es ist daher von bestehenden Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin auszugehen. Der Abgabenanspruch wurde dem Beschwerdeführer im Zuge der Erlassung des Haftungsbescheides auch zur Kenntnis gebracht, sodass es ihm freigestanden wäre, gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch eine Bescheidbeschwerde (damals: Berufung) zu erheben, was jedoch offenkundig im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der steuerrechtlichen Behandlung der Dienstverhältnisse von in Call-Centern tätigen Mitarbeitern (z.B. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200) verständlicherweise als nicht zweckmäßig erachtet wurde.

Der Beschwerdeführer war seit 28.3.2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und wurde laut vorliegendem Gesellschafterbeschluss mit 23.10.2009 von dieser Funktion abberufen. Die ordnungsgemäße Bestellung und Abberufung des Geschäftsführers einer GmbH ist sofort wirksam und von der Eintragung im Handelsregister unabhängig (Judikaturnachweise bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 9, E 23). Dem späteren Zeitpunkt der Eintragung dieser Abberufung im Firmenbuch (5.11.2009) kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Der haftungsrelevante Zeitraum erstreckt sich daher vom 28.3.2008 bis zum 23.10.2009.

Die haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Lohnabgaben waren in dieser Zeit fällig. Zutreffend hat bereits das Finanzamt im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, 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<sup>5</sup>, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes). Der Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 43 Abs. 1 FLAG bis zum 15. des nachfolgenden Monats zu entrichten; gleiches gilt für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WGK). Die gemäß § 201 Abs. 4 BAO zulässige jahresweise (je für 2008 und für 2009) zusammengefasste Festsetzung der Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen ändert an dieser Monatsfälligkeit der einzelnen Abgaben nichts (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 48). Die am Abgabenkonto ausgewiesenen Fälligkeitstermine (15.1.2009 für die Nachforderungen betreffend das Jahr 2008 und 15.1.2010 für die Nachforderungen betreffend 2010) stellen lediglich



verrechnungstechnische Fälligkeitstermine im Sinne des § 214 Abs. 2 BAO dar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 48 und § 214 Tz 8). In einem Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO bzw. allenfalls in einer diesbezüglichen Beschwerdeentscheidung wären die zusammengefasst festgesetzten Selbstbemessungsabgaben monatsweise aufzugliedern, wenn dies für die Abgrenzung des zeitlichen Haftungsumfanges erforderlich wäre. Da die Nachforderungen für das Jahr 2009 aber nach der Mitteilung des Prüfers an das Team Abgabensicherung vom 19.1.2010 nur die bis einschließlich 09/2009 ausbezahlten Bezüge betreffen, die Lohnabgaben für September 2009 am 15.10.2009 fällig waren, und der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt noch Geschäftsführer war, erübrigt sich eine solche monatsweise Aufgliederung. Hinsichtlich allfälliger Lohnabgaben für Jänner und Februar 2008, die am 15.2.2008 und 17.3.2008 fällig waren, ist zwar zu beachten, dass zu diesen Fälligkeitsterminen der Beschwerdeführer noch nicht Geschäftsführer war. Daraus ist für diesen jedoch nichts zu gewinnen, da sich die Haftung gemäß § 9 BAO nicht nur auf Abgaben erstreckt, deren Fälligkeitstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, sondern weiters auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers besteht, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 26 mit Judikaturnachweisen).

Aus der Haftungsinanspruchnahme waren dagegen die beiden Säumniszuschläge auszuscheiden, weil diese tatsächlich erst am 23.8.2010, und damit nicht nur nach Abberufung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer, sondern auch nach Eröffnung des Konkursverfahrens fällig waren.

Die Uneinbringlichkeit der übrigen haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht im Hinblick auf das nach Schlussverteilung beendete Konkursverfahren fest. Die Konkursquote wurde vom Finanzamt zutreffend aliquot auf die einzelnen als Konkursforderungen angemeldeten Abgabenforderungen verrechnet (vgl. dazu etwa VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013, sowie UFS 12.9.2011, RV/0037-W/11; UFS 22.10.2012, RV/1417-L/10). Bei der Erstellung des Vorhaltes an den Beschwerdeführer unterlief dem Finanzamt jedoch insofern ein Versehen, als von den ohnehin bereits um die Konkursquote verminderten Abgaben diese Quote unrichtigerweise noch einmal abgezogen wurde. In den Haftungsbescheid wurden dagegen zutreffend die um die Quote (nur einmal) verminderten Beträge der einzelnen Abgabenforderungen aufgenommen (vgl. dazu auch die eingangs dargestellten Tabellen betreffend die ursprünglichen Nachforderungen aus der Lohnsteuerprüfung und die um die Konkursquote verminderten Beträge).

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.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die vertretene Gesellschaft überhaupt keine liquiden Mittel (mehr) hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht

(z.B. VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204; weitere Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 10).

Die gänzliche Mittellosigkeit der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen wurde vom Beschwerdeführer nicht aufgezeigt. Den vorgelegten Aufstellungen über die Kontostände bei der Hausbank zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen ist für das Jahr 2008 zu entnehmen, dass jedenfalls ausreichend Mittel zur Entrichtung der in diesem Jahr fällig gewesenen haftungsgegenständlichen Lohnabgaben 2008 vorhanden gewesen wären. Die liquiden Mittel zum 17.11.2008 betrugen 272.299,00 €, aber auch zum 15.12.2008 waren 69.968,00 € vorhanden.

Im Jahr 2009 war der von der Bank eingeräumte Rahmen zwar fast durchgängig "überzogen", woraus sich negative Beträge in der Spalte "liquide Mittel" ergaben. Dieser Umstand bedeutet aber noch keine völlige Mittellosigkeit der Gesellschaft, wurden doch bis zur Konkurseröffnung am 3.12.2009 – trotz überzogenem Rahmen – die laufend anfallenden (umfangreichen) Abgabenforderungen an das Finanzamt bezahlt, worauf auch der Beschwerdeführer selbst zutreffend hingewiesen hat. Aus der Fülle der in der Zeit vom 1.1.2009 bis zur Konkurseröffnung geleisteten Zahlungen an das Finanzamt seien nur beispielhaft die Überweisung vom 16.1.2009 in Höhe von 56.900,86 €, vom 17.2.2009 über 71.957,35 €, vom 16.4.2009 über 34.517,18 €, vom 16.6.2009 über 37.462,52 €, vom 23.7.2009 über 15.000,00 €, vom 31.8.2009 über 26.986,42 und vom 16.10.2009 über 14.558,59 € herausgegriffen. Bei dieser Sachlage kann von einer völligen Mittellosigkeit der Gesellschaft aber keine Rede sein.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Zur Frage der Gleichbehandlung bzw. zur Höhe des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, wurde jedoch kein substantiiertes Vorbringen erstattet.

Unter dem Aspekt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten ist es beachtlich, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). 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 (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024). Das Risiko des Rechtsirrtums trägt auch der, der es verabsäumt, sich an *geeigneter Stelle* zu erkundigen. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage wäre es, um das Verschulden an der nicht erfolgten Entrichtung der in Haftung gezogenen Abgaben mit Erfolg von sich weisen zu können, Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, *initiativ und bestimmt* dazulegen, aus welchen Gründen er - gegebenenfalls trotz entsprechender Erkundigungen - zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Selbstbemessungsabgaben der vertretbaren Rechtsansicht sein konnte, es lägen hinsichtlich der einzelnen Mitarbeiter keine diesen Abgaben unterliegende so genannte freie Dienstverträge vor (VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144).

In diesem Zusammenhang brachte der Beschwerdeführer zunächst vor, dass die aus der Konkursmasse der Z-GmbH übernommenen Outbound Agents im Vorunternehmen und in der Branche allgemein nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien und ihm eine (nicht näher präzierte) Studie aus dem Jahr 2005 vorgelegen sei, wonach 80 % der Beschäftigten in einem Call-Center freie Dienstnehmer gewesen wären. Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass es allein auf die inhaltliche Gestaltung der Dienstverhältnisse der Beschäftigten mit der Primärschuldnerin ankommt, und nicht darauf, wie diese Dienstverhältnisse im Vorunternehmen ausgestaltet waren. Gleiches gilt für den Hinweis auf eine Studie aus dem Jahr 2005; diese zeigte allenfalls auf, dass ein großer Teil der Dienstverhältnisse faktisch als freie Dienstverhältnisse gestaltet war, gibt aber keine Auskunft darüber, ob dies in rechtlicher Hinsicht zutreffend war.

Dass sich der Beschwerdeführer an geeigneter Stelle über die steuerrechtliche Behandlung der konkreten Dienstverhältnisse im Unternehmen der Primärschuldnerin erkundigt hätte, wird nicht behauptet. Mit der Unterlassung einer solchen Erkundigung wurde jedoch die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, und nach den subjektiven Verhältnissen auch zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen.

Darüber hinaus wurde zu den Gründen, warum der Beschwerdeführer (ohne nähere Erkundigungen eingeholt zu haben) zu den Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben der vertretbaren Rechtsansicht sein habe können, es lägen hinsichtlich der einzelnen Mitarbeiter keine diesen Abgaben unterliegende so genannte freien Dienstverträge vor, nur vorgebracht, dass es "keine bestimmten Arbeitsabläufe" und "keine Bindung an Arbeitszeiten" gegeben habe. Von einer *initiativen und bestimmten* Darlegung jener eben angeführten "Rechtfertigungsgründe" kann dabei aber keine Rede sein.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dieser Legaldefinition sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen. Entscheidend ist dabei stets das Gesamtbild der Tätigkeit.

Der Beschwerdeführer hätte daher die konkrete Ausgestaltung der Dienstverhältnisse unter Berücksichtigung dieser Kriterien näher darstellen und glaubhaft machen müssen, dass er (auch ohne die oben erwähnten und gebotenen Erkundigungen) der vertretbaren Rechtsansicht sein konnte, die für freie Dienstverhältnisse sprechenden Kriterien würden überwiegen. Mit dem bloßen Hinweis, dass es "keine bestimmten Arbeitsabläufe" und "keine Bindung an Arbeitszeiten" gegeben habe, wurde aber noch nicht plausibel gemacht, weshalb in rechtlicher Hinsicht eine vertretbare Rechtsauffassung in Bezug auf die Qualifikation der Beschäftigungsverhältnisse vorgelegen wäre.

Da somit nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein ausnahmsweise entschuldbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre, ging das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO aus.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabensanspruches dar. Der Feststellung des Finanzamtes, es sei aufgrund des Alters des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass dieser noch geraume Zeit am Erwerbsleben teilnehmen werde, sodass die Abgabenschuld bei ihm zumindest zum Teil einbringlich gemacht werden könne, weshalb die Geltendmachung der Haftung zweckmäßig erscheine, trat der Beschwerdeführer nicht entgegen. Von diesem wurden auch keine Billigkeitsgründe ins Treffen geführt, die eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung rechtfertigen würden. Ein Teil der Haftungsschuld

wurde bereits durch Überrechnung eines Guthabens vom persönlichen Abgabekonto des Beschwerdeführers in Höhe von 2.314,54 € eingebracht. Eine Zahlung des Haftungsschuldners vermindert zwar den zu entrichtenden Haftungsbetrag, ändert aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. in der Beschwerdeentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, 97/15/0191).

Dies gilt auch dann, wenn die "Zahlung" in der Umbuchung oder Überrechnung entsprechender Guthaben vom persönlichen Abgabekonto des Beschwerdeführers auf das Abgabekonto der Primärschuldnerin zum Zwecke der teilweisen Abdeckung haftungsgegenständlicher Abgaben besteht (UFS 9.2.2009, RV/0716-L/04).

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhing. Die Entscheidung stützt sich auf die oben angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.