

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch RAPartnerschaft, über die Beschwerde vom 30.07.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 04.07.2018 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für Lohnsteuer 2003 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird hinsichtlich der Haftung für Lohnsteuer 2008 gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 17.11.2009 erließ das Finanzamt gegenüber der GmbH (=kurz GmbH) Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2008, womit Lohnsteuer für Mitarbeiter im Außendienst nachgefordert wurde.

Mit Beschluss des Gerichtes vom aa/bb/2013 wurde der Konkurs über die GmbH eröffnet und die Gesellschaft infolge Konkursöffnung aufgelöst.

Mit Beschluss des Gerichtes vom cc/dd/2014 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. ee/ff/2014 wurde die Firma infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 04.07.2018 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer gemäß § 9 zur Haftung für Lohnsteuer für 2003 bis 2008 in Höhe von insgesamt 6.430,34 Euro heran, wobei sie dem Beschwerdeführer gleichzeitig Kopien der Lohnsteuerhaftungsbescheide zukommen ließ.

Der Haftungsbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2003	283,48
Lohnsteuer	2004	1.034,66
Lohnsteuer	2005	1.627,06
Lohnsteuer	2006	4,33

Lohnsteuer	2007	1.135,65
Lohnsteuer	2008	2.346,16
Summe		6.430,34

Die belangte Behörde erließ am 04.07.2018 einen weiteren Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO gleichen Inhaltes gegenüber dem Geschäftsführer II, welcher ebenfalls mit Beschwerde angefochten wurde.

Der Bf. war ab 01.03.2006, der Geschäftsführer II ab 15.05.2007 bis zur Löschung Geschäftsführer der GmbH.

Mit Beschwerde vom 30.07.2018 wandte sich der Beschwerdeführer gegen seine Inanspruchnahme zur Haftung.

Er führte darin aus :

Primär verweist er darin auf die Beschwerde des Geschäftsführer II vom 29.07.2018 und eine Eingabe seines Rechtsanwaltes an die Steiermärkische Gebietskrankenkasse (=GKK) betreffend die mit der strittigen Lohnsteuer rechtlich korrelierenden Sozialversicherungsbeiträge (SV-Beiträge).

Erst nach Konkursöffnung über das Vermögen der GmbH, also nach Einstellung des Betriebes, sei in letzter Instanz mit Entscheidung vom 08.11.2013 erkannt worden, dass die Entlohnungen der Mitarbeiter der GmbH beitragspflichtig und damit auch lohnsteuerpflichtig sei.

Bis zu diesem Zeitpunkt habe er nicht wissen können, wie die Beschäftigungsverhältnisse der Mitarbeiter der GmbH juristisch korrekt einzustufen seien. Er habe bis zu diesem Zeitpunkt nicht erkannt, dass die Beschäftigungsverhältnisse lohnsteuerpflichtig und SV-pflichtig waren.

Im Gegenteil, namhafte Juristen hätten die Rechtsmeinung der Verantwortungsträger der GmbH, dass keine Lohnsteuerpflicht bestanden habe, bestätigt worden.

An der Nichtentrichtung der Lohnsteuer treffe ihn daher kein Verschulden, auch keine Fahrlässigkeit, vor.

Der vorliegende Haftungsbescheid sei mangels Verschulden und Verjährung der Forderungen der Überzeugung, zu Unrecht ergangen.

Der Bf. war erst ab 01.03.2016 als Geschäftsführer vertretungsbefugtes Organ der GmbH und könne daher für Verfehlungen der früheren Geschäftsführung nicht haftbar sein.

Das Finanzamt erhebe erst zwei Jahre nachdem die GKK den Fall offensichtlich schon abgeschlossen hatte und knappe fünf Jahre nach Eintritt der Insolvenz Forderungen, ganz zu schweigen vom Alter der Forderungen selbst. Die jüngste betreffe das Jahr 2008 und liege bald zehn Jahre zurück.

Es werde um genaue Darlegung, warum die einzelnen Posten nicht verjährt sind bzw. welche Umstände die Verjährung gehemmt haben sollen gebeten.

Des Weiteren setze eine persönliche Haftung Verschulden oder zumindest leichte Fahrlässigkeit voraus, was nicht vorliege. Der Bf. sei von einer gut vertretbaren Rechtsmeinung ausgegangen. Das belege das beiliegende Schreiben des Rechtsanwaltes und die ebenfalls beiliegenden Einsprüche aus den Jahren davor. Der Bf. beteuere, nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt zu haben. Der Rechtsanwalt verweise auch auf die vergleichbare Rechtslage bei Zeitungskolporten.

Auch gebe es noch immer keine Kollektivverträge für vergleichbare Mitarbeiter im Außendienst.

Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes stelle sich anscheinend trotzdem bis heute als nicht ganz eindeutig dar. Im Jahr 2008 hätte er wohl hellseherische Fähigkeiten haben müssen, um die Rechtslage korrekt beurteilen zu können.

Wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, seit die Geltendmachung einer persönlichen Haftung eine Ermessensentscheidung.

Er sei der festen Überzeugung, dass ihn aufgrund fehlenden Verschuldens keine persönliche Haftung treffe, weshalb der Beschwerde statzugeben sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.09.2018 hob die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid hinsichtlich Lohnsteuer 2003 bis 2005 auf und wies die Beschwerde hinsichtlich Lohnsteuer 2006 bis 2008 als unbegründet ab.

Als Begründung ist dem Bescheid zu entnehmen:

"Laut Firmenbuchauszug waren Sie vom 01.03.2018 bis zur Insolvenzeröffnung der GmbH als Geschäftsführer eingetragen.

Die Lohnsteuern 2006, 2007 und 2008 waren im Zeitraum Ihrer Geschäftsführertätigkeit fällig.

Wie bereits im Haftungsbescheid vermerkt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Maßgebend ist somit der gesetzliche Fälligkeitstag der betreffenden Abgaben (hier der 15.01.2007, 15. 01.2008 und 15.01.2009) unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt wurden (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; 15.12.2004 2004/14/0146; 23.01.2003, 2001/16/0291).

Da die Lohnsteuern 2003 bis 2005 vor Ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer fällig waren, wird Ihrer Beschwerde Folge geleistet und es erfolgt keine Haftungsanspruchnahme für diese Abgaben.

Zu Ihrem Hinweis, dass Sie von einer anderen Rechtsmeinung ausgingen und Sie somit kein Verschulden trifft, wird vermerkt, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht im Haftungsverfahren zu klären sind, sondern ausschließlich im Abgabenverfahren. Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige im Zuge der Beschwerde gegen die Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde einlegen.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Gem. § 238 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgaben einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden wäre.

Durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung wird die Einhebungsverjährung unterbrochen. Diese Unterbrechungshandlungen wirken nicht nur gegen den Primärschuldner sondern auch gegen bereits in Anspruch genommene Haftungspflichtige. In weiterer Folge wird die Verjährung durch die im Konkurs angemeldete Forderung unterbrochen. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens am cc/dd/2014 hat die Einhebungsverjährung von neuem begonnen. Am Abgabenkonto der Primärschuldnerin haften zusätzlich zu den haftungsrelevanten Lohnsteuern folgende Abgaben als offen aus:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag	2006	6.445,20
Dienstgeberbeitrag	2007	10.455,26
Dienstgeberbeitrag	2008	9.029,79
Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag	2006	601,53
Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag	2007	975,82
Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag	2008	822,73

Im Zuge der Ermessensausübung gemäß § 20 BAO erfolgte aus Zweckmäßigkeitserwägungen - angesichts der lange verstrichenen Zeit nach Insolvenzaufhebung keine Haftungsinanspruchnahme für o.a. Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag.

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 betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind.

Daher konnte ihrem Beschwerdebegehr nur teilweise entsprochen werden und die Heranziehung zur Haftung bislang nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten erfolgte zu Recht.

Mit Vorlageantrag vom 18.10.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Ergänzend wurde vorgebracht:

A. Zum Sachverhalt:

1. Am 29.07.2018 hat der Antragssteller gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 04.07.2018 Beschwerde erhoben. Der gegenständliche Bescheid wurde seinem gesamten Inhalt nach angefochten.

2. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.9.2018 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und Haftungssumme auf 3.485,14 Euro reduziert.

Tatsächlich besteht der Haftungsanspruch zur Gänze nicht und ist der Haftungsbescheid vom 04. 07.2018 vollinhaltlich aufzuheben.

3. Mit Beschluss des Gerichtes vom aa/bb/2013 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Unternehmen wurde in weiterer Folge insolvenzbehördlich geschlossen. Das Insolvenzverfahren wurde im Juni 2014 aufgehoben und das vorhandene Vermögen durch den Insolvenzverwalter an die Gläubiger verteilt. Die GmbH ist daher vollbeendigt und wurde im Firmenbuch gelöscht.

4. Im Insolvenzverfahren über die GmbH erhielten die Insolvenzgläubiger - sohin auch das Finanzamt eine Quote von 67,916354 %.

Das Finanzamt hat in diesem Insolvenzverfahren nachstehende Forderungen in Höhe von 57.616,66 Euro angemeldet.

Ein Teil der Forderungen wurde zur Gänze bestritten. Insgesamt wurde von den Forderungen des Finanzamtes ein Betrag von 11 728,80 Euro rechtskräftig anerkannt. Die Quotenzahlung an das Finanzamt betrug 7.803,10 Euro.

5. Mit Haftungsbescheid vom 04. 07.2018 - mehr als fünf Jahre nach der Insolvenzeröffnung und sohin außerhalb der Verjährungsfrist - machte das Finanzamt erstmals eine Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer als ehemaligen Geschäftsführer der schuldnerischen GmbH geltend. Die Forderung ist daher verjährt. Die Verjährungsfrist wird nach § 9 IO (Insolvenzordnung) nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen:

So sind Forderungen vor der Insolvenzeröffnung im September 2013 keinesfalls von den Unterbrechungswirkungen gemäß § 9 IO betroffen und daher jedenfalls verjährt.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar. Sie ist daher nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. VwGH 06.08.1996, 93/17/0093). Da im gegenständlichen Fall mit der Maßgabe des § 207 iVm § 208 BAO Forderungen vor September 2013 gegenüber der Hauptschuldnerin jedenfalls verjährt sind, können diese auch nicht gegenüber dem Beschwerdeführer als Haftenden geltend gemacht werden.

6. Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde ausdrücklich dargelegt, dass ein Verschulden seiner Person nicht vorliegen könne, da dieser einem durch seine frühere Rechtsvertretung angenommenen Rechtsirrtum erlegen sei, der erst durch den Bescheid der Landesregierung im November 2013 einem Versuch einer Klarstellung zugeführt wurde.

Darüber hinaus ist in Übereinstimmung mit der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein Schaden des Finanzamtes nicht eingetreten. Dies

manifestiert sich nicht zuletzt aus der Differenzrechnung. Der Antragssteller erbringt den Nachweis, dass eine Gleichbehandlung auf sämtliche Gläubiger bezogen, vorgelegen ist. 7. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die GKK den Ausführungen des Beschwerdeführers sowohl im Hinblick auf die Verjährungsthematik als auch im Hinblick auf eine fehlende Tatbestandsverwirklichung (die Voraussetzungen für eine Haftung nach § 68 ASVG liegen weder objektiv noch subjektiv vor) vollinhaltlich gefolgt ist. Die GKK hat ihren Haftungsbescheid vom 27.05.2016 bereits im Wege der Vorabentscheidung zur Gänze aufgehoben.

B. Zur Zulässigkeit des Vorlageantrages:

Die Beschwerdevorentscheidung vom 20.09.2018 wurde am 25.09. Die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages beträgt einen Monat. Der nunmehrige Vorlageantrag vom 18.10.2018 ist daher fristgerecht und zulässig.

C. Zur Begründung des Vorlageantrages.

Die Beschwerdevorentscheidung ist inhaltlich und formal rechtswidrig.

Die Behörde geht darin nicht auf die Beschwerdegründe. Sie setzt sich weder mit der Verjährung noch mit der Frage des fehlenden Verschuldens Beschwerdeführers auseinander.

Auch wenn der Antragssteller seine Beschwerde unvertreten und aus Sicht der Behörde laienhaft formuliert hat (eine Vertretungspflicht besteht im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht), so hat die Behörde auf die einzelnen Beschwerdepunkte - ungeachtet allfälliger formaler Aspekte - einzugehen. Eine mangelnde Kenntnis der Rechtssprache kann dem unvertretenen Antragssteller nicht zum Vorwurf gemacht werden.

2. Die geforderten Lohnsteuerbeträge sind verjährt:

2.1. Gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabenschuld binnen fünf Jahren nach Ablauf eines Kalenderjahres in dem sie entstanden ist. Diese Verjährungsfrist verlängert sich auf zehn Jahre, wenn eine Abgabenschuld (finanzstrafrechtlich) hinterzogen wurde.

Das Finanzamt hat erstmals mit Bescheid vom 04.07.2018 - sohin nach über 15 Jahren seit der glaublich ersten fälligen Abgabenschuld im Jahr 2003 und der glaublich letzten fälligen Abgabenschuld im Jahr 2008 eine Haftung ausgesprochen. Aufgrund der fünfjährigen Verjährungsfrist ist daher auch die ausdrücklich bestrittene Forderung für das Jahr 2008 verjährt.

2.2. Die Verjährungsfrist wird nach § 9 IO nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen. So sind Forderungen vor September 2013 keinesfalls von den Unterbrechungswirkungen gemäß § 9 IO betroffen (Insolvenzeröffnung am aa/bb/2013) und daher jedenfalls verjährt. Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist daher nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (Vgl. VwGH 06.08.1996, 93/17/0093).

Da im gegenständlichen Fall mit der Maßgabe des § 207 iVm § 208 BAO Forderungen, die vor September 2013 gegenüber der Hauptschuldnerin entstanden sind, jedenfalls verjährt sind, können diese auch nicht gegenüber dem Beschwerdeführer als Haftenden geltend gemacht werden.

3.1. Erst mit dem Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom xx/yy/2013 (betrifft die SV-Beiträge) wurde eine bis dahin vertretbare Rechtsansicht des Beschwerdeführers, wonach es sich bei den in seinem Unternehmen beschäftigten um Selbstständige handelt, widerlegt.

Tatsächlich hatte die GmbH aufgrund einer gut vertretbaren Rechtsansicht für den Zeitraum 2007 - 2013 (die Forderungen vor 2007 wurden vom Finanzamt bereits amtswegig aufgehoben) zu Recht angenommen, dass es sich bei den strittigen Mitarbeitern um keine Dienstnehmer sondern um Selbstständige handle.

Für die nach Ansicht der GmbH unstrittig *unselbständigen* Mitarbeiter wurde ordnungsgemäß die Lohnsteuer abgeführt. Dies lässt sich auch zwangslös aus dem Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren ableiten.

3.2. Die mittlerweile vollbeendigte GmbH erhab gegen den Bescheid der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 06.04.2010 Beschwerde an das Amt Landesregierung.

Dem Einspruch wurde mit Bescheid vom xx/yy/2013 insofern nicht stattgegeben, als der Spruchpunkt I und II des Bescheides vom 06.04.2010 bestätigt wurden. Der Spruchpunkt III wonach die GmbH verpflichtet gewesen sein soll, einen Betrag in der Höhe von 401.948,57 Euro zu bezahlen wurde nicht bestätigt, sondern wurde das Verfahren bis zur Rechtskrafterwachsung der Spruchteile I und II ausgesetzt. Eine rechtskräftige Entscheidung über Einordnung der Mitarbeiter als Selbstständige oder Unselbstständige lag auch zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im September 2013 nicht vor.

Der Beschwerdeführer durfte daher im nunmehr geltend gemachten Zeitraum 2006 – 2008 jedenfalls bis auf seine vertretbare Rechtsansicht, die auch von einem beruflichen Parteienvertreter unterstützt wurde, bauen, dass es sich bei den strittigen beschäftigten um Selbstständige handelte, mit denen die schuldnerische GmbH Werkverträge abgeschlossen hatte.

3. 3. Die vertretbare Rechtsansicht des Beschwerdeführers manifestiert sich auch darin, dass das Geschäftsfeld der strittigen Mitarbeiter nahezu ident mit der Tätigkeit eines Zeitungskolporteurs ist (Überbringen von Informationen und Nachrichten), wobei Letztere als Selbstständige eingestuft werden.

Bei den strittigen Mitarbeitern lagen keine Merkmale eines Dienstvertrages vor.

- Keine organisatorische Eingliederung in die GmbH
- keine Eingliederung oder Einbindung in die Organisation der GmbH
- die GmbH vermittelte ausschließlich Aufträge an die Mitarbeiter
- keine Weisungsgebundenheit
- keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit
- die Mitarbeiter haben ihre Leistungen auf ihre eigene Rechnung und ihr eigenes wirtschaftliches Risiko erbracht, sie standen in keinem Abhängigkeitsverhältnis zur GmbH;
- kein Bereitstellen von Arbeitsmaterial durch GmbH

- keine Arbeitspflicht
- keine Pflicht zur persönlichen Arbeitserbringung
- kein Anspruch auf ein angemessenes Entgelt, auf Urlaub oder Entgeltfortzahlung bei Krankenstand.
- Entgeltzahlung nur nach tatsächlich erbrachter Leistung
- freie Zeiteinteilung
- Entlohnung nach Erfolg und nicht nach Zeit
- Gewerbeanmeldung

Die Merkmale eines Dienstvertrages liegen nicht vor (vgl. OGH 05.05.1999, 9 ObA10/999). Waren die Mitarbeiter verhindert oder hatten sie ihr persönliches Tagesziel erreicht oder wollten aus welchen Gründen auch immer keine Arbeitsaufträge annehmen, so blieb dies sanktionslos. Es oblag einzig und allein den Mitarbeitern zu entscheiden, ob sie Aufträge annehmen oder ablehnen. Ein Dienstverhältnis, bei dem ein Dauerschuldverhältnis und daher persönliche Arbeitspflicht vereinbart ist, lag aufgrund der fehlenden Arbeitspflicht und Entscheidungsfreiheit Arbeitsaufträge anzunehmen oder abzulehnen, nicht vor.

Die Mitarbeiter konnten ihre Arbeitszeit in der sie bereit waren Arbeitsaufträge anzunehmen und durchzuführen, frei vereinbaren. Es gab keine Zeiten, zu denen sie in irgendeiner Form zur Verfügung stehen mussten. Es liegt daher kein Merkmal eines Dienstverhältnisses vor.

Die Arbeitsaufträge konnten auch delegiert und mussten nicht persönlich erbracht werden. Konnte oder wollte ein Mitarbeiter aus welchen Gründen auch immer einen Auftrag nicht persönlich durchführen, so konnte dieser von anderen Werkunternehmern als Substitut verrichtet werden. Dies kam insbesondere dann vor, wenn es sich herausstellte, dass ein angenommener Auftrag nicht in die Route passt und daher von einem anderen schneller oder Ressourcen schonender verrichtet werden kann. Es liegt aufgrund der fehlenden persönlichen Pflicht zur Arbeitserbringung und der Möglichkeit Arbeiten substituieren zu lassen, kein Merkmal eines Dienstverhältnisses vor.

Die Mitarbeiter mussten ihr eigenes Fahrzeug zur Ausführung von Werkverträgen verwenden; auch Utensilien mussten selbst gekauft werden. Die Funkgeräte konnten von der GmbH gegen Entgelt gemietet werden. Es liegt daher *kein* Merkmal eines Dienstverhältnisses vor (vgl. VwGH 23.01.2008, 2007/08/0223).

Die Mitarbeiter legten gegenüber der GmbH eine Honorarnote. Die Bezahlung erfolgte ausschließlich aufgrund geleisteter Aufträge. Maßgeblich war daher der Erfolg der erbrachten Leistungen und nicht das bloße Bemühen. Dies manifestiert sich auch darin, dass es keine Abrechnung nach Stunden, sondern nach tatsächlich gefahrenen Kilometern gegeben hat. Steh- oder Leerlaufzeiten wurden nicht vergütet. Es liegen daher keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor.

Sämtliche Mitarbeiter haben ein Dienstgewerbe angemeldet. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Mitarbeiter auf eigene Rechnung und eigenes wirtschaftliches Risiko arbeiteten.

Da keine (ausreichenden) Merkmale eines Dienstvertrages vorlagen, durfte der Beschwerdeführer im nunmehr geltend gemachten Zeitraum 2007 - 2008 jedenfalls davon ausgehen, dass es sich bei den Mitarbeitern um keine Dienstnehmer handelte und daher keine Abfuhr von Lohnabgaben erforderlich war.

3.4. Erstmals mit Haftungsbescheid vom 04.07.2018 behauptete das Finanzamt, das Bestehen der Lohnsteuerpflicht auch für die im Außendienst tätigen Mitarbeiter der GmbH.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtliche Thematik wurde erst mit Entscheidung des Amtes der Landesregierung vom xx/yy/2013 - sohin nach dem haftungsrelevanten Zeitraum und auch außerhalb der abgabenrechtlichen Verjährungsfrist - eine Entscheidung in erster Instanz vorläufig bestätigt, wobei die Sozialversicherungspflicht einzelner Außendienstmitarbeiter bestehe.

In dem vom Finanzamt nachgeforderten Zeitraum liegt keine bindende Entscheidung der übergeordneten Instanz vor, auch eine Entscheidung eines Höchstgerichtes zu diesem Thema lag nicht vor, sodass der Beschwerdeführer jedenfalls bis Ende 2013 sich zu Recht auf eine vertretbare Rechtsansicht stützen konnte.

4. Unzureichende und unrichtige Feststellungen zum Grunde und der Höhe der Forderung

4.1. Das Finanzamt hat nicht festgestellt, welche Lohnsteuer für welche Dienstnehmer die Haftung nach § 9 BAO begründen solle.

Es sind keine Feststellungen zu den betreffenden Dienstnehmern getroffen worden. Der Aufforderung, der Beschwerdeführer soll (wenn auch herabgesetzt) einen Betrag in der Höhe von 3.485,14 Euro leisten, liegen unzureichende Feststellungen zu Grunde, nämlich welche Dienstnehmer überhaupt betroffen sein sollen.

Das Finanzamt hat jedenfalls im Rahmen einer Verfahrensergänzung darzulegen für welche Dienstnehmer glaublich schuldhaft keine Lohnsteuer entrichtet worden sein soll.

4.2. Gemäß § 37 AVG hat die Behörde von Amts wegen den maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Grundsatz der materiellen Wahrheitsfindung). Dabei hat die Behörde den wahren Sachverhalt vollständig festzustellen (Kolonovits/Muzak/Stöger, Verwaltungsverfahrensrecht, 10. Auflage, Manz 2014, S. 166).

Im gegenständlichen Fall hat es die Behörde unterlassen, den wahren Sachverhalt, nämlich für welche Dienstnehmer eine Lohnsteuerpflicht bestanden hätte und welche Beträge zu einer Ungleichbehandlung des Finanzamtes geführt haben sollen, festzustellen.

5. Kein Verschulden:

5.1. Für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht entgegen der vorliegenden Verjährung dennoch eine Haftung annimmt, so ist festzuhalten, dass die Rechtsansicht des Beschwerdeführers als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH, wonach die strittigen Mitarbeiter als nicht der Lohnsteuerpflicht unterliegend eingestuft wurden, vertretbar ist. Erst die Entscheidung des Amtes der Landesregierung im Jahr 2013 - dieser Zeitraum

liegt außerhalb der Verjährungsfrist - hat diese Meldepflicht erstmals konkret bejaht. Allerdings sei auch in dieser Entscheidung die Begründung unzutreffend.

5.2. Das Amt Landesregierung als Berufungsbehörde hat sich in der im Herbst 2013 ergangenen Entscheidung erstmals mit der Frage zum Tätigwerden von Außendienstmitarbeitern, wie bei der GmbH tätig, auseinandergesetzt. Im gegenständlichen Fall ging es um den erstmaligen Versuch die Rechtsfrage, welche Unterscheidungskriterien zwischen den von der GmbH eingesetzten Mitarbeitern und beispielsweise Zeitungskolporten bestehen, zu lösen. Letztere werden nach wie vor als selbständig eingestuft.

Dass der Rechtsstandpunkt des Beschwerdeführers über das Nichtbestehen einer Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG auch plausibel war, ergibt sich zumindest daraus, dass keines der Merkmale eines Dienstvertrages ausreichend vorhanden war, um eine Dienstnehmereigenschaft zu begründen. Dieser Ansicht ist die GKK zur Gänze gefolgt und hat den Haftungsbescheid vom 27.05.2016 zur Gänze aufgehoben. Insbesondere war das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit, welches der Oberste Gerichtshof als stärkstes Merkmal für das Vorliegen eines Dienstvertrages herausgearbeitet hat, nicht ansatzweise vorhanden (vgl. OGH 05.05.1999, 9 Ob A 10/99g). So hatten die Außendienstmitarbeiter der GmbH keinen Anspruch auf Einhaltung von gesetzlich geregelten Arbeitszeiten, keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub, und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankenstand als Ausfluss des persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses.

Eine Einstufung der Außendienstmitarbeiter als Dienstnehmer - was völlig unverständlich ist und im Hinblick auf die Behandlung von Zeitungskolporten auch dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht - wurde erstmals mit der Entscheidung über die Berufung im Herbst 2013 vorgenommen, sodass eine Anmeldungsverpflichtung aus subjektiven Gesichtspunkten allenfalls erst ab November 2013 angenommen werden kann.

Ein Verschulden des Beschwerdeführers im Hinblick darauf, dass er diese Rechtsfrage mangels vorhandener Entscheidungen (diesfalls müsste er hellsichtig sein, da im haftungsrelevanten Zeitraum 2006, 2007 und 2008 kein derart gelagerter Fall gerichtsanhängig war) nicht richtig beurteilt hat, kann ihm nicht vorgeworfen werden. Es liegt somit allenfalls ein schuldausschließender Rechtsirrtum vor.

5.3. Es bedarf bei der Einhaltung der am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht im Zweifelsfall einer Objektivierung durch geeignete Erkundigungen. Die entsprechenden Erkundigungen hat der Antragssteller auch bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person eingeholt (VwGH vom 30.11.1981, 81/17/0126, und 27.01.2014, 2011/17/0073).

Der Beschwerdeführer hat sich auf die Auskunft eines Rechtsanwaltes verlassen, die erst durch die spätere Entscheidung des Amtes der Landesregierung widerlegt wurde. Es liegt daher ein schuldausschließender Irrtum vor. Es gab keine Hinweise, dass der Beschwerdeführer an der Richtigkeit der Rechtsauskunft des Anwaltes Zweifel haben musste (vgl VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0153, 27.01.2014, 2011/17/0073).

Die Auskunft einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person gilt grundsätzlich als ausreichend zur Erfüllung der an den Teilnehmer im Wirtschaftsleben zu stellenden Sorgfaltsanforderungen (vgl. VwGH 24.06.2014, 2013/17/0507 und 12.08.2014, 2013/10/0203).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar das Vorliegen eines schuldausschließenden Rechtsirrtums in Fällen, in denen bewusst eine Konstruktion gewählt wurde, mit der die rechtlichen Möglichkeiten bis zum Äußersten ausgereizt werden sollen, verneint, wenn keine Auskunft der zuständigen Behörde eingeholt worden war, da in derartigen Fällen eine besondere Sorgfalt hinsichtlich der Erkundigung über die Rechtslage an den Tag zu legen sei (vgl. VwGH 22.02.2006, 2005/17/0195, 27.01.2014, 2011/17/0073); ein derartiger Sachverhalt liegt im Beschwerdefall aber nicht vor.

Der vom Rechtsanwalt erfolgten Rechtsauskunft waren genügend sachverhaltsmäßige Grundlagen zu Grunde gelegen; dem für die rechtliche Beurteilung herangezogenen Rechtsanwalt waren alle für die Beurteilung erforderlichen Informationen erteilt worden (vgl. VwGH 07.10.2010, 2006/17/0006). Auch dies würde zu einen schuldausschließenden Irrtum begründe.

6. Keine Gläubigerbevorzugung

6.1. Die Berechnung der Differenzquote die im gegenständlichen Falle nicht gegeben ist, ergibt, dass keine Gläubigerbevorzugung vorliegt. Festzuhalten ist, dass nach der ständigen Judikatur für die Berechnung der Tilgungsquote nicht auf einen einzelnen Zeitpunkt (Fälligkeitszeitpunkt), sondern auf einen längeren Haftungszeitraum abzustellen ist; auch hier vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die Frage der Gläubigergleichbehandlung in einem monatsübergreifenden 'Beurteilungszeitraum', der spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endet und mit der Fälligkeit der ältesten zum Ende des Beurteilungszeitraums noch offenen Verbindlichkeiten, zu prüfen ist (vgl. VwGH 29.01.2014, 2012/08/0227; erörtert u. a. in ARD 2014/12 und RdW 2014/170; vgl. insbesondere auch *Hirschler*, Haftung nach § 9 BAO bei der Gläubigerbevorzugung im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 2014, 511).

Die Ermittlung der Differenzquote ist daher denkbar einfach; es ist zunächst eine allgemeine Zahlungsquote zu ermitteln. Dazu wird die Summe aller, auch die an das Finanzamt geleisteten Zahlungen an alle Gläubiger ermittelt. Dieser Summe wird die Summe aller Verbindlichkeiten (auch jener der belangten Behörde) gegenübergestellt, die zu Beginn des Beurteilungszeitraumes bereits fällig waren bzw. während dieses Zeitraumes fällig wurden. Aus dem Verhältnis der geleisteten Zahlungen zu diesen - im Beurteilungszeitraum fälligen Verbindlichkeiten ergibt sich die allgemeine Zahlungsquote. Diese allgemeine Zahlungsquote wird der Quote – die das Finanzamt bereits erhalten hat gegenübergestellt. Nur eine allfällige Differenz dieser beiden Quoten könnte die Differenzquote ergeben die auf die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben angewendet wird, woraus sich dann theoretisch ein verbleibender Haftungsbetrag ergäbe. Diese Vorgabe hat das Finanzamt zur Gänze außer Ansatz gelassen.

6.2. Die Behörde unterlässt auch sämtliche Feststellungen zu einer möglichen Alternativquote im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu einem anderen gemäß § 9 BAO haften die 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 eingebraucht werden können, wobei die Höhe der Haftung mit dem Quotenschaden begrenzt ist.

Im vorliegenden Fall hat die GmbH, wie aus der nachangeführten Aufstellung hervorgeht, keine Gläubiger bevorzugt und im Umkehrschluss das Finanzamt auch nicht benachteiligt. Vielmehr erfolgte eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger.

Dies soll durch eine Tabelle nachgewiesen werden.

7. Kein Verschulden:

7.1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es zur Beurteilung einer Haftung des Geschäftsführers der Feststellung, ob diesem in Zusammenhang mit den uneinbringlich gewordenen Beiträgen der Gesellschaft eine Meldepflichtverletzung zur Last zu legen ist (VwGH 12.12.2000, 98/08/0191 ua).

Die Rechtsansicht des Rechtsanwaltes, wonach die strittigen Außendienstmitarbeiter als nicht der Sozialversicherung unterliegend eingestuft wurden, und daher nicht der Lohnsteuer unterlagen, war gut vertretbar.

Auch die GKK folgte dieser Ansicht und hob ihren Haftungsbescheid vom 27.05.2016 umgehend auf.

7.2. Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haften für die Lohnsteuerabführung insoweit, als die Beiträge infolge schuldhafter Verletzung der auferlegten Pflichten nicht eingebraucht werden können.

In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshof vom 07.09.2005, 2003/08/0069 wird ausgesprochen, dass ein Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben ist, wenn die Behörde in dem Bescheid zur Geschäftsführerhaftung betreffend Beitragsschuldigkeiten keine Feststellungen trifft, ob und in welchem Umfang konkret Gehälter ausbezahlt und damit Dienstnehmeranteile einbehalten wurden beziehungsweise ob die Uneinbringlichkeit von Beitragsschuldigkeiten auf Meldepflichtverletzungen zurückzuführen war, sondern nur ganz allgemein darauf hingewiesen wird, dass es sich um eine Haftung wegen einbehaltenen aber nicht abgeführter Dienstnehmeranteile beziehungsweise wegen schuldhafter Meldepflichtverletzungen handelt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid nur darauf hingewiesen dass der Beschwerdeführer pauschal für die Lohnsteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 hafte. Eine nähere Aufgliederung der Beiträge ist jedoch, nicht erfolgt, weshalb der Bescheid infolge Rechtswidrigkeit aufzuheben ist. Dass kein Verschulden des Beschwerdeführers vorliegt, erkannte auch die GKK und hob daher ihren Haftungsbescheid vom 27.05.2016 auf.

8. Es wurden keine Feststellungen zur Forderungshöhe getroffen:

8.1. Im vorliegenden Fall ist die Gleichbehandlungspflicht nach der Zahlungstheorie zu beurteilen (VwGH 26.01.2005, 2002/08/0213). Demnach ist der Vertreter einer Gesellschaft dann exkulpiert, wenn er vorbringt, im Beurteilungszeitraum entweder über

keine Mittel verfügt und daher keine Zahlungen geleistet zu haben, oder zwar über Mittel verfügt zu haben, aber wegen der gebotenen Gleichbehandlung die Beiträge, ebenso wie die Forderungen aller anderen Gläubiger nicht oder nur zum Teil entrichtet zu haben, die Beiträge also nicht in Benachteiligung des Finanzamtes in einem geringeren Ausmaß entrichtet zu haben als die Forderungen der anderen Gläubiger (VwGH 26.05.2004, 2001/08/0043; VwGH 25.05.2011, 2008/08/0169).

Es liegt sodann an dem anspruchsstellenden Finanzamt, eine gegenteilige Feststellung aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen zutreffen Kann es dies nicht - den Beschwerdeführer trifft nur eine Behauptungsverpflichtung - darf es die Feststellung nicht treffen.

8.2. Es ist im ersten Schritt der Beurteilungszeitraum zu ermitteln, der mit der Fälligkeit der ältesten am Ende jenes Zeitraumes noch offenen Beitragsverbindlichkeit beginnt und der mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endet.

In einem zweiten Schritt sind sodann einerseits das Verhältnis aller im Beurteilungszeitraum erfolgten Zahlungen zu allen fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Beitragsschulden (allgemeine Zahlungsquote) sowie andererseits das Verhältnis der im selben Zeitraum erfolgten Zahlungen auf die Beitragsverbindlichkeiten zu den insgesamt fälligen Beitragsschulden (Beitragszahlungsquote) zu ermitteln. Das Produkt aus der Differenz der beiden Quoten und den insgesamt fälligen Beitragsschulden ergibt einen allfälligen Haftungsbetrag (VwGH 07.10.2015, 2015/08/0040).

Die belangte Behörde hat es unterlassen, im angefochtenen Bescheid Feststellungen

-- zum Beurteilungszeitraum (vgl. VwGH 07.10.2015, 2015/08/0040)

-- zum Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH

-- zum Zeitpunkt der rechnerischen Überschuldung der GmbH

-- zu einem allfälligen Quotenschaden der belangten Behörde

-- zu den Quotenzahlungen im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH

-- zum Verhältnis der Zahlungen im Beurteilungszeitraum zu den fälligen Verbindlichkeiten und den Beitragsverbindlichkeiten zu treffen. Diese Feststellungen sind relevant, da die Behörde unter Zugrundelegung dieser Feststellungen zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass der Antragssteller für einen weitaus geringeren Betrag (oder gar nicht) haftet:

8.3. Mit den Zahlungen an das Finanzamt in dem von der Behörde angenommenen Beurteilungszeitraum ist durch die Befriedigung der belangten Behörde eine Gläubigerbenachteiligung auszuschließen, weshalb eine Haftung des Beschwerdeführers auszuschließen und der angefochtene Bescheid als rechtswidrig aufzuheben ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde die amtswegige Sachverhaltsermittlung unterlassen hat. Sonst hätte das Finanzamt ein Sachverständigengutachten aus dem Fachgebiet Rechnungswesen einholen müssen, um die zuvor angeführten Tatsachen zu ermitteln. Auch wären die Beischaffung des Insolvenzaktes und die Einvernahme der ehemaligen Insolvenzverwalterin der GmbH zwingend notwendig gewesen.

Hätte die Behörde ein Sachverständigengutachten eingeholt, den Insolvenzakt beigeschafft und den seinerzeitigen Insolvenzverwalter einvernommen, wäre das Finanzamt zu dem Ergebnis gekommen dass den Antragssteller keine Haftung für allfällige Sozialversicherungsbeiträge trifft.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Haftungsbescheid - in Verkennung der Rechtslage - nicht einen allfälligen Quotenschaden sondern die Gesamtforderung geltend gemacht, weshalb dieser mit Mängeln behaftet und daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben ist.

9. Bescheid ist infolge von Begründungsmängeln nicht überprüfbar:

9.1. Der Bescheid leidet an wesentlichen Begründungsmängeln. Gemäß § 60 AVG sind in der Begründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens klar und deutlich zusammenzufassen (vgl. VwGH 12.01.1994, 92/13/0272).

Darüber hinaus sind in der Begründung die maßgebenden Erwägungen zusammenzufassen, also jene Würdigung der Beweise darzustellen, weshalb die Behörde der Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt (VWGH 19.05.1994, 90/07/0121).

Die belangte Behörde hat ihre Beweiswürdigung ausschließlich auf ihr eigenes Berechnungsblatt gestützt. Auf weitere Beweise stützt sich der Bescheid nicht.

9. 2. Darüber hinaus hat die belangte Behörde keine maßgebenden Erwägungen für die

9.2. Darüber hinaus hat die belangte Behörde keine Beweiswürdigung getätigt. Sie hat ausschließlich ihre Rechtsansicht kundgetan.

Der Sachverhalt entspricht nicht den Voraussetzungen des § 60 AVG, wonach die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen sind (vgl. VwGH 12.01.1994, 92/13/0272).

Der Bescheid ist daher infolge der nicht vorhandenen Nachvollziehbarkeit der Forderung rechtswidrig und aufzuheben.

10. Verletzung des Grundsatzes der Offizialmaxime sowie der materiellen Wahrheitsfindung:

10.1. Gemäß § 37 iVm § 39 Abs. 3 AVG hat die Behörde im Ermittlungsverfahren den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen und zu erforschen-(materielle Wahrheit). Dieser Grundsatz besagt, dass die Behörde den wirklichen Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen hat.

Im gegenständlichen Verfahren wurde der Grundsatz der materiellen Wahrheitsfindung als Ausfluss des Grundsatzes der Offizialmaxime verletzt.

Die Behörde hat im Ermittlungsverfahren den wirklichen Sachverhalt nicht vollständig ermittelt und auch nicht festgestellt.

10.2. Die Zahlung jener Beträge, die die belangte Behörde erhalten hat entspricht der fiktiven Quote, die sich errechnen würde, wenn die vorhandenen Geldmittel auf sämtliche Gläubiger anteilig aufgeteilt worden wären. Die belangte Behörde wurde daher keinesfalls benachteiligt.

10. 3. Erhebungen zu einer fiktiven Quote, die darstellen würden, dass die vorhandenen Geldmittel nicht zu Lasten der belangten Behörde verteilt wurden, und daher eine Haftung des Beschwerdeführers ausgeschlossen ist sind nicht getroffen worden.

10.4. Eine Gegenüberstellung des Status im Jahr 2007 (erstmalige Beitragsnachforderung) zum Status im Zeitpunkt November 2013 (Berufungsentscheidung) ergibt zudem, dass sich dieser nicht verändert hat. Sowohl im Jahr 2007 als auch im November 2013 errechnet sich daher ohne Berücksichtigung der Verfahrenskosten sowie ohne Berücksichtigung der Masseforderungen eine Quote von rund 0,8%.

10.5. Tatsächlich wurde an das Finanzamt nach Abzug der Verfahrenskosten sowie Masseforderungen eine Quote von insgesamt 67% bezahlt, die über jener Quote lag, die das Finanzamt im November 2013 unter Berücksichtigung der festgestellten Forderung in der Höhe von 11. 728, 80 Euro sowie unter Berücksichtigung der Verfahrenskosten und Masseforderungen erwarten durfte.

Eine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes hat nicht stattgefunden.

Die belangte Behörde legt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 21.01.2019 zur Entscheidung vor. Der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht ist zu entnehmen:

"Die Einhebung der Lohnsteuer 2003 ist nach Auffassung des Finanzamtes verjährt. Betreffend die Lohnsteuern 2004 - 2008 hingegen ist keine Einhebungsverjährung eingetreten. Betreffend diese Abgaben wurde innerhalb der Einhebungsverjährung eine Aussetzung der Einhebung am 13. 01. 2010 bewilligt und wurde das Insolvenzverfahren über die Primärschuldnerin am aa/bb/2013 eröffnet und ee/ff/2014 aufgehoben.

§ 9 Abs. 1 IO sieht einen speziellen Unterbrechungstatbestand vor. Daher begann die Einhebungsverjährung mit Rechtskraft der Insolvenzaufhebung von neuem zu laufen. Einwendungen gegen die Abgabenbescheide können nicht erfolgreich in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

Bei der Haftungsinanspruchnahme der Lohnsteuer ist der Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch nicht relevant.

Der Beschwerdeführer nahm den Antrag auf mündliche Verhandlung mit Eingabe vom 07.03.2019 zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO, letzter Satz).

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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 (§ 9. Abs. 1 BAO).

Zum Grund und zur Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben:

Vorweg ist festzuhalten, dass die GmbH Berufungen gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 erhoben hatte, diese Berufungen jedoch nach Löschung der GmbH nicht erledigt wurden. Jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof die Lohneigenschaft der zugrundeliegenden Zahlungen für die Sozialversicherungspflicht bestätigt.

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantrag ein, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, welche Lohnsteuer für welche Dienstnehmer eine Haftung nach § 9 BAO begründen solle. Es seien keine Feststellungen zu den betreffenden Dienstnehmern getroffen worden. Der Aufforderung, - der Beschwerdeführer solle (wenn auch herabgesetzt) einen Betrag in der Höhe von 3.485,14 Euro leisten, lägen unzureichende Feststellungen zu Grunde, nämlich welche Dienstnehmer überhaupt betroffen sein sollen. Die belangte Behörde habe jedenfalls im Rahmen einer Verfahrensergänzung darzulegen, für welche Dienstnehmer glaublich schuldhaft keine Lohnsteuer entrichtet worden sein solle (siehe Seite 9 des Antrages).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen (....) (§ 248 Abs. 1 BAO).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung sind - wenn der Haftungsinanspruchnahme ein die Bindungswirkung auslösender Bescheid an die Gesellschaft vorangegangen ist - in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. VwGH 18.03.2013, 2012/1 6/0049).

Wenn gegenüber der Primärschuldnerin Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann, können im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. VwGH 25.09.2001, 2001/14/0109).

Dabei kommt es (im Rahmen des Haftungsverfahrens) nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich Beschwerde erhoben hat oder nicht (vgl. VwGH 25.09.2001, 2001/14/0109).

Der Beschwerdeführer hat von Seinem Recht, gegen die (an die GmbH ergangenen) Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 Beschwerden zu erheben, keinen Gebrauch gemacht.

Vor diesem rechtlichen und verfahrensmäßigen Hintergrund ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ohne weiteres von der Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auszugehen, weshalb es diesbezüglich

keiner weiteren behördlichen Feststellungen (z. B. für welche Dienstnehmer eine Lohnsteuerpflicht bestanden hätte) bedarf.

Der Vorwurf des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe "unzureichende und unrichtige Feststellungen zum Grunde und zur Höhe der Forderung," getroffen, ist daher unberechtigt.

Zur Einhebungsverjährung:

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantragsschreiben ein, das Recht auf Festsetzung einer Abgabenschuld verjähre gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf eines Kalenderjahres in dem sie entstanden sei.

Diese Verjährungsfrist der "Feststellung" verlängere sich auf zehn Jahre, wenn eine Abgabenschuld (finanzstrafrechtlich) hinterzogen worden sei.

Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, dass es sich bei der Haftung um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung (und nicht um eine Maßnahme der Abgabenfestsetzung) handelt, weshalb die Vorschriften über die Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) zur Anwendung kommen.

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

Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen.

Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 BAO).

Die im bürgerlichen Recht geltenden Grundsätze über den gesonderten Ablauf von Verjährungsfristen gegen jeden einzelnen von mehreren Gesamtschuldern gelten für das öffentlich rechtliche Steuerschuldverhältnis nicht.

Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO unterbrechen die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich die Amtshandlungen gerichtet hatten (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO wirken anspruchsbezogen und somit nicht nur gegenüber dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen (VwGH 23.06.2009, 2007/13/0017).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen sind zB.: Mahnung, Vollstreckungsmaßnahmen, Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO und § 202 BAO (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037).

Eine "absolute" - also unabhängig von allfälligen Unterbrechungshandlungen eintretende - Verjährung der Einhebung kennt die BAO nicht (VwGH 16.02.2000, 95/15/0054; zu § 12 BAO: VwGH 19.12.1996, 95/16/0204).

Eine Lex specialis gegenüber § 238 BAO stellt der § 9 Abs. 1 IO dar (zu § 9 Abs. 1 KO sowie § 9 Abs. 1 AO, VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014):

Nach der gegenüber § 238 BAO spezielleren Bestimmung des § 9 Abs. 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkursverfahrens rechtskräftig geworden ist (zu § 9 Abs. 1 AO vgl. VwGH 27.09.2012, 2009/16/0181), zu laufen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist die Einhebungsverjährung der Lohnsteuer für 2003 eingetreten, weshalb der angefochtene Bescheid diesbezüglich aufzuheben war.

Nicht eingetreten ist jedoch die Einhebungsverjährung der Lohnsteuern 2004 bis 2008, weil die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 die Verjährungsfrist innerhalb von fünf Jahren unterbrochen haben. In weiterer Folge wurde die (neubegonnene) Verjährungsfrist innerhalb von fünf Jahren durch die Konkursöffnung unterbrochen. Der angefochtene Haftungsbescheid wiederum ist innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkursverfahrens rechtskräftig geworden ist, also innerhalb der (nochmals neu begonnenen) Einhebungsverjährungsfrist ergangen. Die Einhebungsverjährung stand somit einem Haftungsausspruch für 2004 bis 2008 nicht entgegen.

Die Meinung des Beschwerdeführers, dass die Verjährungsfrist nach § 9 IO nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen werde, teilt das, Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Erkenntnisse (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 27.09.9012, 2009/16/0181) nicht.

Zur Haftung für Lohnsteuer für vor Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit (ungekürzt) ausbezahlte Löhne:

Der Beschwerdeführer wendet im Beschwerdeschreiben ein, er sei erst ab 01.03.2006 vertretungsbefugtes Organ der GmbH gewesen, demnach könne er nicht persönlich für Verfehlungen der früheren Geschäftsführung haftbar sein.

Die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft beginnt nicht erst mit der Begründung der Vertretungsfunktion, weil der Geschäftsführer auch verpflichtet ist, bis dahin angesammelte Abgabenrückstände zu begleichen (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0162).

Wenn der die Steuerpflicht der Gesellschaft auslösende Sachverhalt vor der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit verwirklicht worden ist, aber noch nicht entrichtet worden ist, kommen auch solche Abgaben für die Haftung in Frage. Dies deshalb, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung endet und die Gesellschaft verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es grundsätzlich zulässig, den Beschwerdeführer zur Haftung auch für jene (uneinbringlichen) Lohnsteuern (hier: auch für 2004 bis 2005) heranzuziehen, deren zugrunde liegende Löhne bereits vor Begründung seiner Geschäftsführungsfunktion ausbezahlt wurden.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass in einem solchen Fall der Gleichbehandlungsgrundsatz ausnahmsweise auch für die Lohnsteuer zum Tragen kommt und eine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht (nur) dann gegeben ist, wenn der Vertreter Mittel für die Bezahlung zur Verfügung hatte und nicht - wenn auch nur anteilig – für die Abgabentilgung Sorge getragen hat (zum Gleichbehandlungsgrundsatz vgl. VwGH 21.03.1995, 95/14/0034).

Ein Sorgfaltsvorstoß anlässlich der Auszahlung der Löhne kann nämlich nur demjenigen Geschäftsführer angelastet werden, der im Fälligkeitszeitpunkt der auf den Lohnzahlungen lastenden Lohnsteuer (vermutlich gemeint: zum Zeitpunkt der Lohnauszahlung) die Geschäftsführungsfunktion innehatte (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/1 4/0026).

Zum Verschulden:

Vorweg ist festzuhalten, dass (auch) die Lohnsteuerhaftungsbescheide für 2004 bis 2005 vom 17.11.2009 (betrifft Löhne aus der Zeit vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch den Beschwerdeführer) rechtsmittelabhängig waren und deshalb eine Aussetzung der Einhebung (bis 13.02.2018) bewilligt war, weshalb dem Beschwerdeführer diesbezüglich keine Pflichtverletzung bei der Abgabenentrichtung vorzuwerfen ist.

Mangels Pflichtverletzung war jedoch die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer für 2004 bis 2005 unberechtigt, weshalb der angefochtene Bescheid diesbezüglich aufzuheben war.

Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Wenn Abgaben gegenüber dem Primärschuldner bescheidmäßig festgesetzt sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid betreffend den Abgabenanspruch Berufung erheben kann, können im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg erhoben werden. Gleichwohl ist es aber unter dem Aspekt des dem Geschäftsführer vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich, wenn er aufgrund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269; VwGH 25.04.2002, 99/15/0253).

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen (VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind 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 26.08.2009, 2007/13/0024).

Jemand, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, kann sich nicht erfolgreich auf entschuldigenden Rechtsirrtum stützen (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0095).

Das Risiko des Rechtsirrtums trägt der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

Gerade bei unterschiedlichen Rechtsstandpunkten ist es Aufgabe des Geschäftsführers, sich bei der zuständigen Abgabenbehörde über die Abgabepflicht zu erkundigen (zur Kommunalsteuerpflicht: VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

Da sich der Beschwerdeführer nicht bei der belangten Behörde über deren Rechtsstandpunkt erkundigt und zur Durchsetzung seiner Rechtsansicht die Vorschreibung der Lohnsteuern gemäß § 202 BAO beantragt hat, war ihm hinsichtlich Lohnsteuer für 2006 (ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit) bis 2008 ein Verschulden an der Pflichtverletzung anzulasten.

Als schulhaft im Sinne des § 9 BAO gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte
Zum Haftungsausmaß:

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantrag ein, dass keine Gläubigerbevorzugung vorliege (siehe Seite 12).

Dazu ist festzuhalten, dass im Beschwerdefall der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Lohnsteuer für 2006 bis 2008 (ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit [siehe oben]) nicht zum Tragen kommt, weil die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 23.03.2010, 2001/13/0137).

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer für ausbezahlte Löhne kann im Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 nicht mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040). Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer jedenfalls zu Recht zur Haftung für die Lohnsteuer für 2008 herangezogen.

Zum Ermessen:

Der Beschwerdeführer wendet im Beschwerdeschreiben ein, dass die belangte Behörde knappe fünf Jahre nach der Insolvenz der GmbH Ihre Forderungen erhebe. Die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit darf zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht ohne weiteres außer Betracht gelassen werden (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0159; VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121; VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist zweifellos ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen

sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066)

Die belangte Behörde hält dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerdevorentscheidung entgegen, sie habe im Zuge der Ermessensausübung angesichts der lange verstrichenen Zeit nach Insolvenzaufhebung davon abgesehen, den Beschwerdeführer zur Haftung für die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag heranzuziehen.

Gegenüber der bisherigen Würdigung durch die belangte Behörde wird diesem Umstand weitergehend als in der Beschwerdevorentscheidung Rechnung getragen, indem hinsichtlich der Lohnsteuer 2006 (lediglich 4,33 Euro) und 2007 die Haftung aufgehoben wird.

Damit ist der lange Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ausreichend berücksichtigt.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer für 2008 als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet wird.

Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 1. April 2019

