

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache A., (Bf.) vertreten durch RA Mag. Valentin Piskernik, Marktplatz 17, 2380 Perchtoldsdorf, über die Beschwerde vom 28.05.2014 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 07.03.2014, StNr. nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2.6.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Beträge eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	3-12/2010	877,76
DZ	2010	19,20
Umsatzsteuer	2010	198,05
Lohnsteuer	2009	2.333,52
Lohnsteuer	2010	1.826,80
Dienstgeberbeitrag	2009	243,00
Dienstgeberbeitrag	2010	216,00

Summe: € 5.714,33

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 7.3.2014 wurde die Bf. als Geschäftsführerin, als Haftungspflichtige gemäß § 9 iVm. §§ 80 ff. Bundesabgabenordnung und § 11 Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma M.GmbH, Firmenbuchnummer FN, Adr.Firma, im Ausmaß von 76.640,07 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wurde hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart Zeitraum Höhe in Euro
Umsatzsteuer 03-12/2010 6.477,93
Kammerumlage 01-12/2009 20.117,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 249,68
Umsatzsteuer 2010 198,05
Kammerumlage 01-12/2010 8.166,14
Lohnsteuer 2009 20.787,57
Lohnsteuer 2010 15.061,21
Dienstgeberbeitrag 2009 2.773,37
Dienstgeberbeitrag 2010 2.808,84
Summe: 76.640,07

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 11 Bundesabgabenordnung haften Sie als Geschäftsführerin der Fa. M. GmbH für die umseitig genannten Abgaben. Die Haftungsinanspruchnahme nach § 11 BAO begründet sich auf der rechtskräftigen Bestrafung gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG des Finanzamtes Modling, G.Z. 016-SN, vom 19.11.2013.

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

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

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verbindlichkeiten ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis. Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmung ergibt sich, dass der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person aus deren Mitteln nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass er die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichten konnte.

Sie waren unbestritten Geschäftsführer der Firma M.GmbH also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren daher auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Lohnabgaben sind im Haftungsbescheid enthalten:

Hinsichtlich der Haftung für aushaftende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre daher Ihre Sache gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die fälligen Lohnsteuerbeträge dem Finanzamt nicht korrekt gemeldet und nur teilweise beglichen.

Es wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen, einzubehalten und abzuführen.

In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. September 1985, GZl.: 84/13/0085).

Bei erwiesenen Lohnauszahlungen besteht für den Geschäftsführer unter Hinweis auf die obzitierte Gesetzesstelle und die §§ 41 u. 43 FLAG 1967 sowie auf Grund der Tatsache, dass dieser durch die handelsrechtlich verankerte Sekundärhaftung Arbeitgeberfunktion ausübt, die Verpflichtung, zur Entrichtung aller anfallenden Lohnabgaben (Dienstgeberbeitrag). Dies gilt auch für den gem. § 57 Handelskammergesetz zu bemessenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. (Lohnsteuerbescheide 2009 und 2010 liegen bei)

Umsatzsteuer ist im Haftungsbescheid enthalten:

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994 hat der Unternehmer spätestens am fünfzehnten Tag (Fälligkeitstag) das auf den Kalendermonat (Voranmeldezeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen ist. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Für die in der Rückstandsaufgliederung angeführten Zeiträume wurde die Umsatzsteuer von Ihnen zum Teil korrekt selbstbemessen und nur teilweise beglichen. (Die Umsatzsteuerbescheide 03-12/2010 und 2010 liegen bei)

Da Sie also Ihren Verpflichtungen schuldhaft nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

Nach Fristverlängerungsbewilligungen wurde am D1 eine Beschwerde mit folgender Textierung eingebracht:

Die Firma M.GmbH hatte Steuerschulden worauf monatlich immer pünktlich EUR 3.000,-- Raten einbezahlt wurden. Diese EUR 3.000,-- Monatsraten waren auch weiter zu bezahlen gewesen und zur Zahlung vorgesehen, hätte nicht die abgabenrechtliche Prüfung durch die Nachverrechnung von Lohnabgaben bzgl.

nicht anerkannter Werkverträge diesen Rückstand weiter in die Höhe getrieben.

Während der abgabenrechtlichen Prüfung wurde seitens der Bf. immer wieder den Prüfungsorganen mitgeteilt, dass diese Feststellungen auf Grund von nicht anerkannten Werkverträgen nicht mehr zu bezahlen sein werden.

Nach Beendigung der abgabenrechtlichen Prüfung, Festsetzung der Lohnabgaben ist es nun zu einem gewaltigen Rückstand von EUR 186.000,-- gekommen. Die Bf. hat alles versucht Geld aufzutreiben, von der Bank war keine Kreditlinie zu erwarten. Daher wurde auftrags der Bf. ein Ratenansuchen beigebracht, in dem weiter monatliche Raten in Höhe von EUR 3.000,-- angeboten wurden. Dieses Ratenansuchen wurde abgelehnt und ein größerer Betrag unverzüglich und die nächsten innerhalb von kürzester Zeit festgesetzt. Nachdem diese prompt zu zahlenden Beträge nicht aufgetrieben werden konnten und die angebotenen EUR 3.000,-- Monatsraten nicht bewilligt wurden, war ein Konkurs unausweichlich.

Die Bf. hat weder vorsätzlich noch fahrlässig diese im Haftungsbescheid angeführten Beträge nicht bezahlt, im Gegenteil, Sie wollte - wie schon erwähnt - EUR 3.000,-- Monatsraten, die leider Ihrerseits abgelehnt wurden.

Ich ersuche Sie nun, von Ihrer Ermessensbefugnis Gebrauch zu machen und den Haftungsbescheid aufzuheben, da wie gesagt die Bf. bemüht war, diese Beträge in EUR 3.000,-- Monatsraten zurückzubezahlen."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.3.2015 wurde die Beschwerde abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Es ergeht die Beschwerdeverentscheidung betreffend der Beschwerde vom 28.05.2014 gegen den Haftungsbescheid vom 07.03.2014.

Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Ihre Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid wird laut Beilage abgeändert.

Begründung:

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 eingebracht 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 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos sind (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Gemäß § 1298 ABGB obliegt demjenigen, der vorgibt, an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert gewesen zu sein, der Beweis.

Nach Beschluss des Landesgerichts Wr. Neustadt wurde die Gesellschaft gem. § 40 FBG am 10.05.2011 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht, sodass im Sinne der Subsidiarität der Haftung objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben beim Primärschuldner (M.GmbH) gegeben ist.

Eine getroffene und auf einem Rückstandsausweis gem. § 229 BAO gestützte Zahlungserleichterung iSd § 212 BAO ist mit Nichteinhaltung der vereinbarten Ratentermine im Sinne einer auflösenden Bedingung als erloschen anzusehen. Es bestand entgegen der in der Beschwerde vorgebrachten Behauptung, keine aufrechte Ratenvereinbarung, da die laufenden Selbstbemessungsabgaben nur sporadisch einbezahlt wurden und selbst durch die Teilzahlungen die monatlich entstehenden Abgaben nicht zeitgerecht abgedeckt worden sind.

Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, dass das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung, Ursache des hohen Rückstandes und des Zahlungsausfalles war, erklärt nicht das abgabenrechtliche Verhalten seit 2009. In den meisten Monaten wurden zwar die Selbstbemessungsabgaben gemeldet, jedoch überwiegend nicht einbezahlt.

Die Leistung von freiwilligen bzw. zwangsweisen Teilzahlungen in der Abgabensicherung enthebt die Geschäftsführerin nicht von ihren abgabenrechtlichen Pflichten.

Die Beschwerdeführerin bringt in der gegenständlichen Beschwerde keine triftigen Gründe vor, aus denen ihr die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen wäre. Somit kann infolge der schuldhaften Pflichtverletzungen der Beschwerdeführerin davon ausgegangen werden, dass diese Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben waren.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO wurde unter Anbetracht aller Umstände des Falles innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen.

Gemäß Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamts Baden Mödling wurde im Strafverfahren der Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nicht in allen Punkten fortgeführt und somit wird dem Einwand der Beschwerde in diesem Punkt stattgebend Rechnung getragen, somit - die Haftung hinsichtlich des Vorwurfes der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gem. § 11 BAO aufgehoben und lediglich aufgrund der Bestimmungen der §§ 9 BAO folgende fortgeführt.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag, zu dem nach Fristverlängerung am 15.6.2015 folgende Begründung nachgereicht wurde:

"Bezüglich meiner erhobenen Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung darf ich nun die Begründung anführen:

Die Bf. war zu dem angegebenen Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführerin, da ihr von der Gewerbebehörde, wegen eines in den vorigen Jahren stattgefundenen Privatkonkurses, die Geschäftsführung entzogen wurde. In dieser Zeit konnte sie auch keinen Geschäftsführer ausfindig machen, der in diese Position eingetreten wäre.

Die finanzielle Situation der Firma M.GmbH, war auch dem Finanzamt aus bekannten Gründen bekannt, äußerst eng. Zusätzlich kam dann noch eine abgabenrechtliche Prüfung, wo Werkverträge nicht als Werkverträge anerkannt wurden, etc...

Es wurden in den Jahren 2009 und 2010 laufend Umsätze erwirtschaftet, doch diese reichten nicht aus, die Abgabenschuldigkeiten, die aus vorher erwähnten Gründen immer angewachsen sind, damit abzudecken. Es wurden diesbezüglich laufend Raten bezahlt, manchmal trat auch Terminverlust aus finanziellen Gründen ein, nichts desto trotz war die Bf. immer bemüht, die Abgabenschuldigkeiten abzudecken. Nachdem nun, nach dem Ende der abgabenrechtlichen Prüfung, der Rückstand enorm angewachsen war, wurde ein neuerliches Ratenansuchen eingebracht, das abgewiesen wurde. Zusätzlich hat sich die Bf. bei ihrer Hausbank mehr als bemüht, noch einen Kredit zur Abdeckung dieser Abgabenschuldigkeiten zu erreichen, der aber, in Anbetracht der fehlenden Sicherheiten, nicht mehr von ihrer Bank finanziert wurde. Die Bf. hätte ihre Euro 3.000,- Monatsraten auch weiter bezahlt, wenn nicht in dieser Zeit eine Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens eingetroffen wäre, in der Zeit vom 14.3. bis 15.5.2013 sind 186.345,60 € fällig gestellt wurden. Sie hat in dieser Zeit, bis zur Eröffnung des Konkurses, keinerlei andere Gläubiger bedient, es wurden nur einige wenige Mitarbeiter bezahlt. Es kam daher keineswegs zu einer Ungleichstellung bei der Bezahlung der Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzbehörde, gegenüber den übrigen Verbindlichkeiten, da, wie gesagt, bis knapp nach Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens bis zur Eröffnung des Konkurses keine Gläubiger mehr bedient werden konnten. Nachdem die Nichtbewilligung des Bankkredites und des Zahlungserleichterungsansuchens weder vorsätzlich schuldhaft noch fahrlässig von der Bf. verschuldet worden ist, wird ersucht, den Haftungsbescheid aufzuheben.

Am 7.3.2017 wurde durch das BFG ein Vorhalt an die Bf. mit folgendem Text erlassen:

"Der Vertreter 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 Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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 auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann

dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Vom Grundsatz der Gleichbehandlung ist die Lohnsteuer ausgenommen, diesbezüglich fällt die Steuer bei Auszahlung der Löhne an, ist einzubehalten und abzuführen.

Abgabe	Zeitraum	Betrag in €	Fälligkeit
Umsatzsteuer	3-12/2010	59.776,86	15.2.2011
Kammerumlage	1-12/2009	20.627,50	15.2.2010
DZ	2010	256,01	17.1.2011
Umsatzsteuer	2010	203,07	15.2.2011
Kammerumlage	1-12/2010	8.737,25	15.2.2011
Lohnsteuer	2009	21.314,78	15.1.2010
Lohnsteuer	2010	15.443,19	17.1.2011
DB	2009	3.956,72	15.1.2010
DB	2010	2.880,08	17.1.2011

Sie werden somit beziehend auf Ihr Vorbringen im Vorlageantrag aufgefordert eine Gleichbehandlungsberechnung aller Gläubiger zu den Fälligkeitstagen bzw. in der Folge bis zu Ihrem Ausscheiden als Geschäftsführerin im Mai 2011 vorzulegen.

Zur schuldhaften Pflichtverletzung verweist die Abgabenbehörde auf den Umsatzsteuer- und den Lohnsteuerprüfungsbericht, dazu ergeht ergänzend die Anfrage, wieso die Entrichtung der Kammerumlage gänzlich unterlassen wurde?

Zur Beantwortung wird eine **Frist von 3 Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens eingeräumt.

Informativ wird mitgeteilt, dass die Umsatzsteuer 3-12/2010 derzeit nur noch mit € 877,76 aushaftet."

Nach Fristerstreckung durch das BFG und Akteneinsicht durch den Vertreter des Bf. beim BFG wurde seitens des Bf. am 3. Mai 2017 folgende Stellungnahme eingebracht:

"In der umseits näher bezeichneten Beschwerdesache beantwortet die Beschwerdeführerin den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2017 wie folgt: Das Bundesfinanzgericht weist die Beschwerdeführerin im eingangs zitierten Schreiben auf den Gleichbehandlungsgrundsatz hinsichtlich der Verwendung der vorhandenen, liquiden Mittel in der Liquiditätskrise hinsichtlich sämtlicher Gläubiger hin und fordert sie auf, die Einhaltung dieses Gleichbehandlungsgrundsatzes nachzuweisen. Eingangs ist festzuhalten, dass im Wesentlichen nur mehr die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin für lohnabhängige Abgaben in den Kalenderjahren 2009 und

2010 verfahrensgegenständlich ist, da die Umsatzsteuern in der Zwischenzeit zum überwiegenden Teil beglichen wurden.

Die Beschwerdeführerin war von der Gründung der steuerpflichtigen Gesellschaft im Dezember 2008 bis April 2011 deren handelsrechtliche Geschäftsführerin. Soweit verfahrensgegenständlich beschäftigte die M.GmbH in den Jahren 2009 und 2010 für einzelne größere Aufträge Mitarbeiter auf Werkvertragsbasis, sofern solche Veranstaltungen mit der Stammbesellschaft nicht abgewickelt werden konnten. Es war zumindest damals branchenüblich, für einzelne, größere Veranstaltungen zusätzlich erforderliches Personal auf Werkvertragsbasis zu beschäftigen. Die Wirtschaftskammer stellte für solche Beschäftigungsverträge sogar Muster zur Verfügung, die auch die Beschwerdeführerin verwendet hat. Diese Art des Beschäftigungsverhältnisses wurde im Einvernehmen mit den betroffenen Mitarbeitern auf Basis der Informationen, die die Beschwerdeführerin von der Kammer und ihrer Steuerberaterin erhalten hatte gewählt. Die Beschwerdeführerin ging dabei davon aus, dass diese Rechtsform den gesetzlichen Vorgaben entsprechen würde.

Erst viel später, lange nach dem Ausscheiden der Beschwerdeführerin als handelsrechtliche Geschäftsführerin, führte das Finanzamt eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durch, beurteilte im Rahmen dieser Prüfung die Werkverträge als Dienstverträge und verrechnete die Lohnabgaben dafür nach.

Der im Akt des Bundesfinanzgerichtes vorhandene Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und die auf dessen Basis an die M.GmbH ergangenen Haftungsbescheide datieren mit 18.01.2013 und sind im Jänner 2013 der M.GmbH zugegangen. Erst mit Zugang dieser Bescheide wurde die damalige Geschäftsführung der Steuerschuldnerin mit den auch hier verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeiten, ebenso wie mit entsprechenden Forderungen der Gebietskrankenkasse, konfrontiert und sah sich letztlich gezwungen, aufgrund dieser unerwarteten, enormen Forderungen die Zahlungen einzustellen und einen Insolvenzantrag zu stellen, der zur Eröffnung des Konkurses über die M.GmbH vom Landesgericht Wiener Neustadt führte.

Beweis: Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.01.2013 samt Haftungsbescheiden; angeschlossener Antrag auf Insolvenzeröffnung vom D3; angeschlossenes Konkursedikt vom D4; Einvernahme der Beschwerdeführerin.

Eine Haftung des handelsrechtlichen Geschäftsführers für die Abgaben der von ihm vertretenen Gesellschaft kann dann eintreten, wenn der Eintritt eines Abgabenausfalls durch eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers erfolgt ist. Die Beschwerdeführerin, bei der es sich um einen juristischen Laien handelt, hat die Beschäftigung von Mitarbeitern auf Werkvertragsbasis auf Grundlage der ihr erteilten Informationen nach bestem Wissen und Gewissen unter Beiziehung eines Steuerberaters veranlasst. Sie ging davon aus, dass die Lohnabgaben nach den gesetzlichen Vorschriften errechnet wurden und hat diese abgeführt. Sie rechnete daher damals nicht mit den viel später zur Vorschreibung gelangten, verfahrensgegenständlichen Abgaben und konnte daher diesbezüglich auch nicht den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzen.

Aber auch in der Abwicklung der Beschäftigungsverhältnisse als Werkverträge kann der Beschwerdeführerin kein schuldhaftes Verhalten angelastet werden, weil die Einordnung von Beschäftigungsverhältnissen in Dienst- oder Werkverträge sowohl in Lehre als auch Judikatur, sohin unter juristischen Spezialisten auf diesem Gebiet, lange diskutiert wurde und strittig war, insbesondere auch noch im letzten Jahrzehnt, und nach wie vor unterschiedliche Beurteilungen zu langen Verfahren führen. Der Beschwerdeführerin als juristischem Laien kann es daher keinesfalls als schuldhafte Pflichtenverletzung angelastet werden, wenn das Finanzamt in seiner Außenprüfung zu einer anderen rechtlichen Beurteilung gelangt ist. Dies umso mehr, als auch das Finanzamt keine nachvollziehbare Abwägung vorgenommen hat.

Dieser Argumentation folgend hat auch der Spruchsenat beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg in der Finanzstrafsache gegen die Beschwerdeführerin wegen der auch hier verfahrensgegenständlichen Abgaben kein Verschulden feststellen können und diesbezüglich das Verfahren eingestellt. (Erkenntnis vom 19.11.2013 zu SpS SpS).

Auch die Vorschreibung der Kammerumlage war Folge der Nachverrechnungen und wurde erst nach dem Ausscheiden der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin vorgenommen.

Mangels schuldhafter Pflichtenverletzung als Geschäftsführerin der M. GmbH beantragt die Beschwerdeführerin daher die Aufhebung des in Rede stehenden Haftungsbescheides."

Auf Übermittlung des ergänzenden Schriftsatzes der vertretenden Kanzlei und Anfrage der Richterin zu einer Vorlage von Unterlagen zur Kammerumlage teilte die Abgabenbehörde am 11. Mai 2017 mit, dass offensichtlich auf einem Versehen beruhend nach Abhaltung einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht Nachforderungen an Kapitalertragsteuer, sondern Kammerumlage auf dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin verbucht worden seien und legte den Prüfbericht zur Umsatzsteuer 2008-2010 und Kapitalertragsteuer 2009, 2010 vom 19.2.2013, die Haftungs- und Abgabenbescheide und Lohnkonten sowie die Bilanz 2012 und einen Firmenbuchauszug vor.

In der mündlichen Verhandlung vom 2.6.2017 wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und wurde ein Muster eines freien Dienstvertrages sowie ein Urteil des Oberlandesgerichtes Wien in Arbeits- und Sozialrechtssachen vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass ein freier Dienstnehmer mit seinem Klagebegehren als Dienstnehmer gearbeitet zu haben, nicht erfolgreich gewesen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 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 eingebracht werden können.

Prüfgegenstand durch das BFG ist stets, ob die Haftungsinanspruchnahme für in einem Haftungsbescheid der Abgabenbehörde genannte Abgabenschuldigkeiten zur Recht erfolgte oder nicht.

Wie sich nunmehr ergeben hat, wurden am Abgabenkonto der Primärschuldnerin Nachforderungen an Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen, Tz 3 und Tz 4 des Prüfungsberichtes vom 19.2.2013, für die Jahre 2009 und 2010 irrtümlich als Kammerumlage verbucht und fand demnach eine unrichtige Abgabenvorschreibung von Kammerumlage auch Aufnahme in den Haftungsbescheid. Dem BFG steht es nicht zu, eine im Haftungsbescheid genannte Abgabe, die somit die Sache des Verfahrens bezeichnet, auszutauschen, daher war die Haftungsinanspruchnahme in diesen beiden Punkten Kammerumlage 2009 und 2010 aufzuheben.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallhaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Uneinbringlichkeit liegt in diesem Zusammenhang stets dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Über das Vermögen der M.GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom D1 das Konkursverfahren eröffnet. Die Gesellschaft wurde am D2 nach § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Verteilungsquote betrug nach Mitteilung der Abgabenbehörde 2,47347 %. Die Quote wurde bei der Haftungsinanspruchnahme berücksichtigt.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft zweifelsfrei nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

Der Bf. war ab 3.12.2008 bis 10.5.2011 alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin, ab 13.12.2011 bis zur Konkurseröffnung fungierte sie als Prokuristin.

Daraus ergibt sich, dass die Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Zeitraum ihrer Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Zur Frage, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der

Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127, VwGH D1, 2000/15/0168).

Die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer 2009 und 2010 und DB 2009 und 2010 und DZ 2010 beruht auf den Feststellungen einer Außenprüfung, deren Ergebnisse im Bericht vom 18.1.2013 festgehalten sind. Wie auch in der Beschwerdeschrift vorgebracht, wurden Werkverträge nicht anerkannt, da die Merkmale von Dienstverhältnissen überwiegend vorlagen. Zudem wurde jedoch auch ein Sachbezug für die Privatnutzung des firmeneigenen Kfz durch die Bf. nachverrechnet.

Das zu SN/SN gegen die Bf. geführte Finanzstrafverfahren endete, hinsichtlich des Vorwurfes wissentlich Lohnsteuer 2009 und 2010 sowie Dienstgeberbeiträge 2009 und 2010 verkürzt zu haben, mit einer Einstellung durch den Spruchsenat mittels Erkenntnis vom 19.11.2013 in gekürzter, begründungsloser Ausfertigung.

Dem Protokoll über die mündliche Verhandlung ist zu entnehmen, dass sich die Bf. auch in diesem Verfahren dahingehend verantwortet hat, dass es für sie nicht erkennbar gewesen sei, dass keine Werkverträge sondern Dienstverhältnisse vorlägen. Sie brachte auch vor, dass ein freier Arbeitnehmer einen Prozess verloren habe und anerkannt worden sei, dass ein Werkvertrag vorliege.

Schon nach einer Niederschrift vor dem Finanzamt vom 27.2.2009 hat sich die Bf. auch dahingehend verantwortet, dass sie sämtliche steuerliche Angelegenheiten durch ihre langjährige steuerliche Vertretung hat vornehmen lassen.

Ihrem Vorbringen, dass sie nicht erkennen habe könne, dass tatsächlich keine Werkverträge sondern Dienstverhältnisse vorliegen (siehe auch die Urkundenvorlage in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG), wird gefolgt. Somit liegt hinsichtlich der Nichtentrichtung der auf dieses Faktum bei Fälligkeit der Abgabenschuldigkeiten entfallenden Beträge nach Ansicht des BFG keine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Da die Bf. bei Abschluss der Lohnsteuerprüfung nicht mehr als Geschäftsführerin fungierte, traf sie auch keine diesbezügliche Zahlungsverpflichtung bei Vorschreibung der

Abgabenschuldigkeiten, weswegen die Haftungsinanspruchnahme zu diesem Faktum aufzuheben war.

Es verbleibt jedoch die Nachverrechnung ihres Sachbezuges für die Privatnutzung des firmeneigenen Kraftfahrzeuges. Darauf entfallen nach dem Prüfungsbericht vom 18.1.2013 an Lohnsteuer 2009 € 2.333,52, DB 2009 € 243,00, Lohnsteuer 2010 € 1.826,80, DB 216,00, DZ € 19,20.

Die Lohnsteuer wäre bei Empfang des Sachbezuges in die entsprechenden Lohnsteuermeldungen aufzunehmen und die darauf entfallende Lohnsteuer zur Gänze abzuführen gewesen, dass dies unterblieben ist, ist der Bf. als schuldhafte Pflichtverletzung anzurechnen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer, der Dienstgeberbeiträge und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wäre es der Bf. oblegen einen Nachweis zu erbringen, dass sie mit deren Nichtentrichtung, bzw. anteiligen Nichtentrichtung die Abgabenbehörde als Gläubigerin nicht schlechter gestellt habe als die anderen Gläubiger.

Gemäß § 21 UStG 94 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen 3-12/2010 wurde zu SN16/SN2 ein Finanzstrafverfahren gegen die Bf. geführt, das mit einem Schuldspruch des Spruchsenates nach § 33 Abs. 2 FinStrG mit Erkenntnis vom 11.5.2012 endete. Dem Schuldspruch lag Geltendmachung von Vorsteuern auf Grund von der Bf. fingierter Rechnungen zu Grunde, somit ist dies diesbezüglich die schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtentrichtung der Abgabenschuldigkeiten bereits durch das Finanzstrafverfahren belegt.

Der Vertreter 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 Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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 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 diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann

dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Mit Schreiben des BFG vom 7. März 2017 wurden der Bf. die Fälligkeitstage angegeben, zu denen eine Gleichbehandlungsberechnung zu erstellen wäre und deren Erfordernisse nach der Judikatur des VwGH genannt.

Eine Quotenberechnung zu den genannten Fälligkeitstagen wurde nicht vorgenommen. Dass grundsätzlich bei Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen und der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge noch verteilbare Mittel zur Verfügung standen, ergibt sich aus mehreren Einzahlungen im Februar und März 2011.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf. (Nichtentrichtung von Selbstberechnungsabgaben bei deren Fälligkeit), konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Bf. fungierte zu den entscheidungsrelevanten Fälligkeitstagen als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführerin, daher konnte nur bei ihr eine Haftungsinanspruchnahme erfolgen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 2. Juni 2017