



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Oktober 2010 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 17. September 2010 mit dem die Berufungswerberin gemäß § 9 iVm § 80 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. X im Ausmaß von € 152.377,24 in Anspruch genommen wurde entschieden:

Der Berufung wird dahingehend stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 116.430,56 eingeschränkt wird.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/2008	7.520,43
Lohnsteuer	2007	29.372,03
Dienstgeberbeitrag	2007	4.856,57
Zuschlag zum DB	2007	388,53
Lohnsteuer	2008	62.709,30
Dienstgeberbeitrag	2008	10.725,65
Zuschlag zum DB	2008	858,05
Summe		116.430,56

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Primärschuldnerin war die Vermittlung von Arbeitskräften. Die Berufungswerberin (Bw.) war in der Zeit vom 26.11.2007 bis 30.07.2009 verantwortliche Geschäftsführerin der Primärschuldnerin.

Im Oktober 2009 fand eine GPLA Prüfung statt, die den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2008 umfasste. Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei der Primärschuldnerin um eine Personalbereitstellungsfirma handle, die nach dem AÜG, sowie dem Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen sei. Mitunter seien slowakische und tschechische Arbeitnehmer als selbständige Personen an österreichische Betriebe überlassen worden. Allerdings würden beim Vertragsverhältnis zwischen den vermittelten Arbeitskräften und der GmbH nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt, die im Gesetz normierten Merkmale eines Dienstverhältnisses weitaus überwiegen. Die Primärschuldnerin sei als Arbeitgeber zur Haftung für die Abfuhr sämtlicher Lohnabgaben heranzuziehen.

Mangels Kostendeckung wurde ein Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin nicht eröffnet (Beschluss vom 29.01.2010).

Mit Haftungsbescheid vom 17.09.2010 wurde die Bw. als ehemalige Geschäftsführerin der Primärschuldnerin, als Haftungspflichtige gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff BAO für die Aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der X im Ausmaß von € 152.377,24 in Anspruch genommen.

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in €
Umsatzsteuer	10/2008	7.520,43
Lohnsteuer	2006	19.591,63
Dienstgeberbeitrag	2006	3.994,07
Zuschlag zum DB	2006	319,52
Lohnsteuer	2007	29.372,03
Dienstgeberbeitrag	2007	4.856,57
Zuschlag zum DB	2007	388,53
Lohnsteuer	2008	62.709,30
Dienstgeberbeitrag	2008	10.725,65
Zuschlag zum DB	2008	858,05

Lohnsteuer	2009	9.816,18
Dienstgeberbeitrag	2009	2.060,43
Zuschlag zum DB	2009	164,85
Summe		152.377,24

Nach den Feststellungen einer im Jahr 2009 durchgeführten GPLA Prüfung würden die haftungsgegenständlichen Nachforderungen im Wesentlichen daraus resultieren, dass die Lohnabgaben nicht ordnungsgemäß berechnet und an das Finanzamt abgeführt worden seien.

In der Berufung vom 08.10.2010 wurde festgehalten, dass die jeweils vertretenden Organe der Primärschuldnerin also auch die Bw. stets mit der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Geschäfte der Gesellschaft betrieben hätten und darüber hinaus weder Kosten noch die Mühe gescheut hätten, durch die Beurteilung der Geschäftsabläufe von kompetenten Leuten Rechtssicherheit zu erhalten. Geschäftsgegenstand der Primärschuldnerin sei die Geschäftsvermittlung entsprechend der Gewerbeberichtigung gewesen. Noch vor Beginn der Geschäftstätigkeit 2006 sei eine rechtliche Beurteilung der Geschäftsvermittlung eingeholt worden. Im Frühjahr 2006 sei anlässlich der ersten konkreten Geschäftsvermittlungsfälle der O.Ö. Gebietskrankenkasse ein Ersuchen um rechtliche Beurteilung vorgelegt worden (bis heute ohne Beanstandung bzw. Beantwortung). Die jeweils vertretenden Organe hätten daher von der Rechtmäßigkeit ihres Tun's auch nach den Festlegungen der diesbezüglichen nationalen arbeits- und sozialrechtlichen Bestimmungen, bestärkt aber auch bei der Geschäftsvermittlung innerhalb der Europäischen Union durch die diesbezüglichen Richtlinien des Europarechts, wie Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit sowie dem Diskriminierungsverbot ausgehen können. Die Primärschuldnerin hätte selbstverständlich nach Maßgabe ihrer Funktion als Geschäftsvermittler auf die Einhaltung der Rechtsvorschriften und auf die Richtigkeit der notwendigen Geschäftsunterlagen der vermittelten Firmen geachtet. Alle vermittelten Firmen hätten über eine ordentliche Gewerbeberichtigung verfügt, sodass diese jederzeit in der Lage gewesen wären, den Nachweis über die Zahlung der ordnungsgemäßen Abgaben und Steuern in ihrem Heimatland zu führen. Die den prüfenden Behörden vorgelegten Vermittlungsverträge würden dies bestätigen. Im Hinblick auf die selbst veranlasste rechtliche Prüfung, die Anfrage an die Rechtsabteilung der O.Ö. Gebietskrankenkasse könne zu keiner Zeit von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden. Im Zuge der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit habe sich die Bw. über die Geschäftssituation erkundigt, in die Geschäftsbücher Einsicht genommen und keine offenen Abgabenschuldigkeiten festgestellt. Bereits vor Beginn der Geschäftsführertätigkeit habe die GmbH die nunmehr beanstandete Art und Weise der

Abrechnung ohne Beanstandung ausgeübt. Die Geschäfte seien daher von der Bw. in der gegenständlichen Art und Weise weitergeführt worden. Im Hinblick darauf, dass keine negative Beantwortung seitens der Abgabenbehörde stattgefunden habe, habe sie dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend davon ausgehen dürfen, dass alles rechtens sei. Zudem sei im Hinblick auf die fehlende Beantwortung der seinerzeitigen Anfrage ein behördliches Verschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit beim Hauptschuldner zu sehen. Hätten diese früher reagiert, wäre es nicht so weit gekommen. Letztendlich habe die Bw. zum Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgaben die Geschäftsführerfunktion nicht mehr ausgeübt.

In der Berufungsentscheidung vom 25.08.2011, RV/0598-L/10 hielt der Unabhängige Finanzsenat u.a. fest:

*„Schließlich ist auch noch festzuhalten, dass die vermittelten Personen auf Grund der Bezahlung in Form eines fixen Stundenlohnes keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür dar, dass der Mitarbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Ein vereinbarter Stundenlohn spricht auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (z.B. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).*

*Bei diesen sachlichen Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass die von der Berufungswerberin ihren Vertragspartnern zur Verfügung gestellten Arbeiter keineswegs selbständig tätig geworden sind, sondern in Wahrheit steuerrechtliche Dienstverhältnisse vorgelegen sind. Bemerkt wird, dass dies offensichtlich auch von den im Rahmen der Prüfung einvernommenen Arbeitern selbst so gesehen wurde und sich auch die hiezu einvernommenen Beschäftigerfirmen dahingehend äußerten, dass für sie Personalvermittlung vorlag bzw. sie sich nicht bewusst gewesen wären, dass sie eigentlich (nach Ansicht der Berufungswerberin) selbständig Tätige beschäftigen.“*

Der Vorhalt der erkennenden Behörde wurde mit Schriftsatz vom 16. 04.2013 von der Bw. wie folgt beantwortet: Die Berufung sei vom damaligen Ehegatten und faktischen Geschäftsführer verfasst worden, ohne dass sie hätte mitwirken können. Die Ausführungen seien daher als Berufungsergänzung zu verstehen. So entspreche es den Tatsachen, dass von der GmbH keine Auskunft beim zuständigen Finanzamt eingeholt worden sei. Das angeforderte Rechtsgutachten habe sich auf einen allfälligen Verstoß der österreichischen Auftraggeber gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz bezogen. Sie habe die handelsrechtliche Geschäftsführung im November 2007 übernommen, nachdem der damalige Geschäftsführer

anlässlich eines Streites mit ihrem damaligen Mann das Unternehmen verlassen habe. Die Übernahme der Geschäftsführung sei ausschließlich auf Wunsch ihres damaligen Ehegatten erfolgt, der die GmbH konzipiert, geründet und von Beginn an faktisch geleitet habe. Die Tatsache, dass die Geschäftsführung faktisch immer dem Ehegatten zugestanden sei und sie keinen ausreichenden Einfluss habe ausüben können, vermöge sie grundsätzlich nicht zu exkulpieren. Ein Pflichtverstoß sei auch darin gelegen, wenn der Geschäftsführer trotz massiver Behinderung seine Funktion nicht sofort zurücklege. Ob die Funktion tatsächlich unverzüglich niedergelegt worden sei, hänge jedoch ganz maßgeblich davon ab, ab wann die Behinderung und die Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen, erkennbar werden. Die Geschäftsführung sei im Sommer 2009 zurückgelegt worden. Zu einem Zeitpunkt, zu dem sie erstmals erkannt habe, in welchem Ausmaß und mit welchen Konsequenzen sie ihr damaliger Mann getäuscht und hintergangen habe. Im Scheidungsverfahren in der Widerklage habe sie dies ausführlich geschildert und habe sich der Ehegatte den Klagsbehauptungen zur Gänze unterworfen und den Sachverhalt gerichtlich anerkannt. Das Vorbringen im Scheidungsverfahren bestätige die bewusste Täuschung. Im Jahre 2009 habe ihr der steuerliche Vertreter der Primärschuldnerin ein Schreiben des KSV zukommen lassen, mit dem die GmbH aufgefordert worden sei, bekanntzugeben, weshalb im Konkursverfahren ihres Ehegatten und der damit verbundenen Gehaltsexekution keine Zahlungen geleistet würden. Erst auf Grund dieser Entwicklung habe sie erfahren, dass gegen ihren damaligen Mann bereits seit 2006 ein Konkursverfahren beim LG anhängig gewesen sei, welches in ein Abschöpfungsverfahren gemündet habe. Langsam habe sie begonnen viele Entscheidungen ihres damaligen Ehegatten in einem anderen Licht zu sehen und zu erkennen, in welchem Ausmaß er es ausgenutzt habe, dass sie als gebürtige Slowakin mit der österreichischen Rechtsordnung nicht in allen Details vertraut gewesen sei. So habe er anlässlich eines Liegenschaftserwerbes im Jahr 2008 darauf bestanden, dass sie im Außenverhältnis als Alleineigentümerin aufgetreten sei, während sie im Innenverhältnis eine Liegenschaftshälfte als Treuhänderin für ihn gehalten habe. Als im Jahr 2008 ein Unternehmen im Bereich der Vermittlung von Pflegekräften aufgebaut worden sei, habe er wiederum dafür gesorgt, dass sämtliche Verträge auf ihren Namen lauten, während er sich mit einem seiner deutschen Unternehmen die alleinige finanzielle Abwicklung gesichert habe. Im Laufe der Zeit sei von ihm die Verfügungsgewalt über alle Zahlungsströme immer mehr genutzt worden, indem er die Einzüge von den Konten der Patienten regelmäßig verspätet an die Pflegekräfte weitergeleitet, die vereinbarte Hälfte der Provision hingegen nicht überwiesen habe, da er primär seine Privatausgaben von den Konteneingängen beglichen habe. All diese Dinge hätten zunächst keinen Verdacht erweckt. Vielmehr habe ihr damaliger Ehegatte den Eindruck eines erfahrenen, rechtschaffenen Geschäftsmannes erweckt, auf den sie sich verlassen habe

können. Aus diesem Grund, habe sie seinem Wunsch entsprochen, die handelsrechtliche Geschäftsführung der Primärschuldnerin zu übernehmen, auch wenn es naheliegender gewesen wäre, dass er diese Funktion nicht nur faktisch, sondern auch formal übernehme. Sie selbst sei seit 2006 bei der Primärschuldnerin tätig gewesen und habe von der Anfrage bei der Gebietskrankenkasse und vom Rechtsgutachten, welches das Geschäftsmodell für einwandfrei erklärt habe, gewusst. Leider sei ihr nicht bekannt gewesen, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Bereich des Steuerrechtes, Sozialversicherungsrechtes und Ausländerbeschäftigungsrechtes nicht deckungsgleich sei und die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Verträge keineswegs unproblematisch sei. So habe sie jeden Monat die Unterlagen für den Steuerberater vorbereitet und nie eine Rückmeldung erhalten, dass die Beschäftigung der Subauftragnehmer auch als Personalüberlassung angesehen werden könnte. Nachdem sich die GPLA Prüfung über einen langen Zeitraum erstreckt habe, seien zum ersten Mal Zweifel aufgekommen. Öfters, insbesondere bei der Übernahme der handelsrechtlichen Geschäftsführung habe sie sich bei ihrem ehemaligen Ehegatten erkundigt, ob das Geschäftsmodell tatsächlich im Einklang mit den gesetzlichen Rahmenbedingungen stehe und sei dies wiederholt bestätigt worden. Letztendlich habe dieser gemeint, dass es sich bei der Prüfung um eine reine Formsache handle, dass alles abgeklärt und rechtens sei. 2009 habe sie dann fast zeitgleich die Information über das Konkursverfahren von ihrem Ehegatten und die absehbaren Ergebnisse der GPLA-Prüfung erhalten. Zum ersten Mal habe sie erkannt, dass sie von Beginn an bewusst getäuscht worden sei, um die durchaus realistischen Haftungsrisiken abzuwälzen. Nach diesen Erkenntnissen habe sie die Geschäftsführung sofort zurückgelegt, zuvor sei ihr zu keinem Zeitpunkt bewusst gewesen, als Geschäftsführerin die abgabenrechtlichen Verpflichtungen verletzt zu haben. Hätte sie die Verpflichtung, für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben früher erkannt, hätte sie jedenfalls versucht, dies auch gegen den Widerstand des Ehegatten durchzusetzen bzw. hätte sie die Geschäftsführung von vornherein nicht übernommen oder früher zurückgelegt. Ihr sei bewusst, dass Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten, ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit nicht entschuldigen könne, sofern trotz Rechtsunkenntnis die notwendigen Erkundigungen unterlassen werden. Tatsächlich sei sie jedoch davon ausgegangen, dass sie sich durch die Anfrage bei der GKK, das Rechtsgutachten, die Anfrage bei ihrem Ehegatten und den ständigen Kontakt mit dem Steuerberater einen ausreichenden Überblick über die gesetzlichen Rahmenbedingungen verschafft habe. Nachdem sich bei der Übernahme der Geschäftsführung am Geschäftsmodell nichts geändert habe, seien für sie die rechtlichen und steuerlichen Grundlagen ausreichend geklärt gewesen. Im Nachhinein sei auch für sie offensichtlich, dass sie einem **Rechtsirrtum** unterlegen sei. So sei eine fehlerhafte Rechtsauffassung oder Gesetzesunkenntnis

entschuldbar, wenn die zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen werde. Subjektiv sei sie immer überzeugt gewesen, allen Anforderungen nachgekommen zu sein und habe sie die Notwendigkeit, weitere Erkundigungen einzuholen, leider nicht erkannt. So sei sie als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin in der gleichen Art und Weise getäuscht worden wie als Treuhänderin einer Liegenschaftshälfte und Geschäftspartnerin. Letztendlich habe sie bei Ausübung der Geschäftsführung keine geringere Sorgfalt walten lassen als in ihren privaten Angelegenheiten, dass dies leider nicht der objektiv gebotenen Sorgfalt entspreche, habe sie leider zu spät erkannt. So sei sie nach wie vor davon überzeugt, dass sich auch ein vernünftiger, durchschnittlich sorgfältiger Mensch in der gleichen Lebenssituation nicht anders verhalten hätte und daher kein Verschulden iSv Vorwerfbarkeit eines rechtswidrigen Verhaltens vorliege. Berücksichtigung dabei sollte auch die Kritik der Literatur an der überaus strengen Handhabung des vertret- und entschuldbaren Rechtsirrtums durch die Judikatur finden. So würden Althuber/Muntean (in RdW 2011/247,250 ff) zutreffend darauf hinweisen, dass die Judikatur zu § 9 BAO und die daraus entwickelten Grundsätze die Annahme eines entschuldbaren Irrtums des Vertreters praktisch ausschließen. Letztendlich erfolgte der Hinweis, dass der Haftungsbescheid Zeiträume umfasse, in denen sie die Geschäftsführung (noch) nicht ausgeübt habe und dass der faktische Geschäftsführer letztlich mit 01.10.2009 zum Notgeschäftsführer bestellt worden sei, weshalb auch nur dieser bei den Schlussbesprechungen mit der O.Ö. GKK und dem Finanzamt im Oktober anwesend gewesen sei. Lediglich sie und weder der Vorgänger noch der Nachfolger seien zur Haftung herangezogen worden, obgleich von diesen das Geschäftsmodell entwickelt und umgesetzt worden sei. Darüber hinaus verfüge ihr ehemaliger Ehegatte über ein monatliches Nettoeinkommen, welches ihres um ein vielfaches übersteige. Zudem enthalte der bekämpfte Bescheid keinerlei Begründung der Ermessensübung gem. § 20 BAO bzw. der Ermessensentscheidung, warum nur sie und nicht der Vorgänger oder Nachfolger in der Geschäftsführerfunktion zur Haftung herangezogen worden seien. Angesichts der eigenen Einkommenssituation sei die Entscheidung auch unbillig im Sinne von unzumutbar.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht 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 17.12.2009, 2009/16/0092).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung. Diese liegt vor, wenn

Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013). Mangels Kostendeckung wurde der Konkurs nicht eröffnet, somit steht fest, dass die Abgabensforderungen bei der Gesellschaft uneinbringlich sind.

Nach Lage der Akten ergibt sich, dass die Bw. vom 26.11.2007 bis 30.07.2009 allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin der GmbH war und damit zu den im § 80 genannten Personen zählt, die gemäß § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

Der nach Haftungsvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch berufen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabensanspruch, nicht aber im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid erhoben werden (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112). In diesem Zusammenhang wird auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 25.08.2011 zu GZ. RV/0598-L/10 verwiesen, die von der Primärschuldnerin nicht bekämpft wurde.

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

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



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

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 16.04.2013 behauptet die Bw. einem **Rechtsirrtum** unterlegen zu sein.

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind jedoch nur dann entschuldbar und der Bw. nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die **objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt** nicht außer Acht gelassen wurde (u.a. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005).

Was das in der Berufung mehrfach angeführte Rechtsgutachten vom 29.05.2006 betrifft, so bezog sich dieses lediglich auf einen allfälligen Verstoß der österreichischen Auftraggeber gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz. Ausdrücklich wird darin festgehalten, dass es auch auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankomme. Ob allenfalls ein Dienst- oder Werkvertrag vorliegt, wurde darin nicht geprüft. Dies wurde in der Vorhaltsbeantwortung letztendlich eingeräumt.

Nach Ansicht der erkennenden Behörde ist es ebenso unzureichend, auf eine unbeantwortet gebliebene Anfrage bei der GKK zu vertrauen. Vertrauensschutz kann es nämlich nur auf eine erteilte Auskunft geben. Dazu kommt noch, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Bereich des Steuerrechtes, Sozialversicherungsrechtes und Ausländerbeschäftigungsrechtes nicht (immer) deckungsgleich ist. Letztendlich ist festzuhalten, dass die Anfrage nicht einmal von der Bw. selbst gestellt wurde.

Weder in der Berufung noch in der Vorhaltsbeantwortung wird von der Bw. behauptet, eine klärende Anfrage an das zuständige Finanzamt bzw. an den steuerlichen Vertreter gestellt zu haben. Dies wäre aber die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt gewesen. Dazu kommt noch, dass die Bw. seit 2006 bei der Primärschuldnerin tätig war, einen entsprechenden Einblick haben musste und sich leicht beim steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin erkundigen hätte können. *„Ich bereitete jeden Monat die Unterlagen für den Steuerberater vor und erhielt nie die Rückmeldung, dass die Beschäftigung der Subunternehmer auch als Personalüberlassung*

*angesehen werden könnte*". Das bloße Vertrauen darauf, dass vor der Prüfung keine Beanstandungen durch das Finanzamt erfolgt seien, ist in diesem Zusammenhang ebenso unzureichend.

Dass die Bw. von ihrem damaligen Ehegatten in mehreren Bereichen getäuscht wurde, ändert nichts an dem Erfordernis, dass sich diese bei den richtigen Stellen (Behörde, Rechtsbeistand) erkundigen hätte müssen. Die Bw. will laut ihren eigenen Angaben ihren damaligen Ehegatten mehrfach befragt und die Auskunft erhalten haben, dass das Geschäftsmodell mit den gesetzlichen Rahmenbedingungen im Einklang stehe. Allfällige Zweifel hätte sie durch eine Anfrage beim steuerlichen Vertreter leicht ausräumen können, war sie doch selbst im Betrieb seit 2006 tätig. Dass die Auskunft des Ehegatten sie nicht vom Vorwurf des Verschuldens befreit ist in diesem Zusammenhang selbstredend.

§ 9 umfasst jede Form des Verschuldens. Zur Haftungsinanspruchnahme genügt auch leichte Fahrlässigkeit. Das Vertrauen auf das Rechtsgutachten, die unbeantwortete gebliebene Anfrage bei der GKK und die Auskunft des damaligen Ehegatten, vermögen die Bw. daher nicht zu exkulpieren, weil die subjektiv zumutbare Sorgfalt im berufsgegenständlichen Fall jedenfalls außer Acht gelassen wurde. Bei der im zitierten Artikel von Althuber/Muntean vertretenen Rechtsauffassung handelt es sich zudem um eine Meinung, die bisher weder in der Rechtsprechung noch in der Judikatur Eingang gefunden hat.

Was die behauptete **Behinderung** oder Beschränkung der Ausübung der Funktion des Vertreters betrifft, so geht es dabei darum, dass der Vertreter an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert wird (Ritz, BAO, 4. Auflage § 9, Rz 17). Die von der Bw. aufgezeigten Fälle, wie das Verschweigen des Privatkonkurses, das Nichtaufteilen der Provisionen, das treuhändige Halten eines Liegenschaftsanteiles vermögen allesamt nicht aufzuzeigen, worin die Behinderung konkret bestanden haben soll. Dass die Bw. gehindert wurde eine Anfrage an die richtige Stelle zu stellen, wurde nicht einmal behauptet. Ebenso wurde nicht behauptet, dass sie der faktischen Möglichkeit einer ausreichenden und effektiven Kontrolle beraubt wurde. So wurden beispielsweise Eingaben an das Finanzamt von ihr unterfertigt und Zahlenmaterial an den steuerlichen Vertreter geliefert. In der „unrichtigen Rechtsauskunft“ des Ehegatten kann auch keine Behinderung gelegen sein. So ist von der Bw. zu keinem Zeitpunkt die Behauptung aufgestellt worden, sie wäre behindert worden eine Anfrage an die zuständige Stelle zu stellen bzw. die Abgaben zu entrichten. Da der damalige Ehegatte offensichtlich selbst vom Vorliegen von Werkverträgen ausgegangen ist, kommt eine Behinderung in diesem Zusammenhang wohl nicht in Betracht. Dass durch das Nichteinholen der Auskunft eine schuldhaft Pflichtverletzung begründet wurde, darauf wurde eingangs bereits verwiesen. Das Vertrauen auf eine falsche Rechtsansicht des damaligen Ehegatten,

der nicht einmal Gesellschafter war, stellt keine Behinderung dar, wenn sich im Nachhinein die Unrichtigkeit der Auskunft herausstellt. Somit gehen aber auch die Überlegungen, was den Zeitpunkt des Erkennens der Behinderung und des Rücktrittes betrifft, ins Leere.

Daraus folgt dass sich die Bw. weder auf einen Rechtsirrtum noch auf eine Behinderung mit Erfolg berufen kann.

Wie eingangs festgehalten gehört zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters insbesondere dafür zu sorgen, dass die Selbstbemessungsabgaben ordnungsgemäß berechnet und entrichtet werden. Die Bw. war in der Zeit vom 26.11.2007 bis 30.07.2009 Geschäftsführerin. Bei den haftungsgegenständlichen Abgaben handelt es sich um Selbstbemessungsabgaben. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird. Die Lohnabgaben 2007 und 2008 waren am 15.01.2008 und 15.01.2009 fällig, somit während einer Zeit, in der die Bw. Geschäftsführerin war. Gleiches hat für die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 10/08 zu gelten (Fälligkeitstag 15.12.2008).

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden. Es kann aber nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen. Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (**Gleichbehandlungsgrundsatz**). Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters grundsätzlich nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Befriedigung die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge pflichtwidrigen Verhaltens tatsächlich bekommen hat.

Eine **Haftung zur Gänze** kommt dann in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachgekommen ist. Die Auszahlung der fixen Stundenlöhne spricht für das Vorhandensein von Mitteln. Das Fehlen von (ausreichenden) Mitteln wurde nicht behauptet. Die Bw. wurde mit Vorhalt vom 11.03.2013 von der erkennenden Behörde aufgefordert, die Differenzquote zu ermitteln. Weil eine derartige Ermittlung unterblieben ist, haftet die Bw. prinzipiell zur Gänze.

Da die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet, haftet die Bw. grundsätzlich auch für Abgaben, deren Fälligkeitstag vor Übernahme der Geschäftsführerfunktion gelegen ist. Im berufungsgegenständlichen Fall werden dennoch die Lohnabgaben für 2006 ausgeschieden, da diese zumindest zum Teil vom Vorgänger über die

Haftung eingebracht werden können. Da die Fälligkeit der Lohnabgaben 2009 nicht mehr in die Funktionsperiode der Bw. fällt und eine Zuordnung der Zeiträume bis zur Beendigung der Geschäftsführung mangels Aufteilung im Zuge der BP nicht möglich ist, werden die Lohnabgaben 2009 gleichfalls ausgeschieden. Somit verbleiben an haftungsgegenständlichen Abgaben: die Lohnabgaben für den Zeitraum 2007 (Lohnsteuer € 29.372,03, DB € 4.856,57, DZ 388,53 und 2008 (Lohnsteuer € 62.709,30, DB 10.725,65 und DZ 858,05).

Ergänzend sei noch bemerkt, dass die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist. Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten. Dies würde alle jene Lohnsteuern betreffen, deren Fälligkeitstag in Lohnzahlungszeiträume fällt, in denen die Bw. Geschäftsführerin war.

Da aber keine Differenzquote ermittelt wurde, haftet die Bw. -wie eingangs festgehalten- ohnedies zur Gänze. Die Haftung hat daher auch für die Umsatzsteuervorauszahlung 10/08 im Ausmaß von € 7.520,43 aufrecht zu bleiben. Verbleibende Haftung somit insgesamt € 116.430,56 (s. Spruch).

Hätte sich die Bw. bei der zuständigen Behörde, bzw. beim steuerlichen Vertreter erkundigt und den Sachverhalt offengelegt, wäre das Vorliegen von Dienstverhältnissen hervorgekommen. Es wäre in der weiteren Folge an der Bw. gelegen die ausständigen Lohnabgaben nachzuzahlen bzw. die laufenden Abgaben richtig zu berechnen und zu entrichten bzw. die Funktion nicht zu übernehmen oder umgehend niederzulegen. Da sie dem nicht nachgekommen ist, in Verkennung der Rechtslage die haftungsgegenständlichen Lohnabgaben nicht entrichtet wurden, ist vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. Weshalb die Umsatzsteuervorauszahlung 8/10 nicht geleistet wurde, ist nicht einmal ansatzweise begründet worden. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (siehe Ritz, BAO, 4. Auflage, § 9 RZ 24 sowie VwGH 23.3.2010, 2010/13/0042).

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten **Besicherungszweck** der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung

meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden.

Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung beim Haftungspflichtigen uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044). Die derzeitige wirtschaftliche Lage der Bw. kann daher nicht zur Abstandnahme von der Haftung im Zuge der Ermessensprüfung führen. Im Übrigen ist von der Bw. nicht einmal behauptet worden, einkommens- bzw. vermögenslos zu sein. Abgesehen davon darf die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Was den Hinweis betrifft, Vorgänger bzw. Nachfolger seien nicht zur Haftung herangezogen worden, so ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Vorgänger für einen Teil der Lohnsteuer 2006 in Anspruch genommen wurde. Beim faktischen Geschäftsführer wurde wohl aus rechtlichen Gründen keine Haftung geltend gemacht (§ 9 a BAO). Letztendlich ist aber festzuhalten, dass die Bw, was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, alleinige, verantwortliche Geschäftsführerin war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juni 2013