

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ä in der Beschwerdesache H.N, vertreten durch S.K, Rechtsanwälte, K-Straße 3, L, gegen den Bescheid des Finanzamtes U, betreffend Haftung für uneinbringliche Lohnabgaben und Säumniszuschlägen zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Haftungsbetrag auf € 11.419,49 verringert.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt zog mit angefochtenem Haftungsbescheid den Beschwerdeführer als Geschäftsführer zur Haftung für uneinbringliche Lohnabgaben der Zeiträume 1-12/2006 und 1-12/2007 und Säumniszuschlägen in Höhe von insgesamt € 14.643,56 heran. Die Abgaben wurden nach Abgabenart, Zeitraum und Höhe gegliedert tabellarisch dargestellt. Begründend wurde unter Darlegung der Rechtslage festgestellt, dass der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma J.K GmbH war und somit für die vollständige Entrichtung der selbst zu berechenden Lohnabgaben verantwortlich gewesen sei.

Das Vorbringen in der Stellungnahme des Beschwerdeführers (Beantwortung eines schriftlichen Vorhaltes vom 29.07.2010), die Gebietskrankenkasse hätte bei der GmbH die freien Dienstverträge einfach eliminiert und die Dienstverhältnisse als volle Arbeitsverhältnisse (Angestelltenverhältnisse) eingestuft, wurde nicht als Rechtfertigung anerkannt.

Der Bf. zeigte zuvor, mit Schreiben vom 15.02.2008, dem Landesgericht die Zahlungsunfähigkeit der GmbH (Primärschuldnerin) an. Das Landesgericht U hat mit Beschluss vom 04.03.2008 den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über die Primärschuldnerin mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

Beschwerdevorbringen:

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) bringt in seiner Beschwerde vor, er sei ab Oktober 2005 als Geschäftsführer für die GmbH tätig gewesen. Er habe nach Eröffnung des Konkursverfahrens am 4.3.2008 seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt, weil kein Abwicklungsbedarf mehr bestanden habe. Die Lohnabgaben wären bei der GmbH uneinbringlich.

Er habe das C. geleitet und sei selbst von Anbeginn immer als freier Dienstnehmer tätig gewesen. Andere C., deren Aufgabe ebenfalls die Aquirierung von Kunden war, unter anderem auch solche, welche für öffentliche Energieversorger (z.Bsp.: FD AG) und Telefonanbieter tätig sind, hätten ihre Mitarbeiter ebenfalls auf Basis freier Dienstverträge angestellt. In diesen Jahren (2005, 2006, 2007) hätten viele bekannte C. ihre Mitarbeiter auf Basis freier Dienstverträge angestellt.

Der Bf. habe im Oktober 2005 die Möglichkeit erhalten, die Geschäftsführung der neu errichteten GmbH zu übernehmen. Diese Funktion habe er bis 27.03.2008 ausgeübt und in seiner Funktion als Geschäftsführer zahlreiche freie Dienstverträge abgeschlossen. Aufgrund der Tatsache, dass die gesamte Branche in diesem Geschäftsbereich, dessen Aufgabe in der Kundenaquirierung liegt, mit freien Dienstverträgen gearbeitet habe und dies vorerst von der Krankenkasse nicht beanstandet worden sei, ist der Bf. immer davon ausgegangen, dass die Anstellung der Angestellten als freie Dienstnehmer rechtens wäre. Solche Unternehmen hätten in ganz Österreich auf dieser Basis bis zu 600 Mitarbeiter beschäftigt. Es habe für den Beschwerdeführer kein Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Beschäftigung der Mitarbeiter als freie Dienstnehmer bestanden. Auch der steuerliche Vertreter habe keine Bedenken gegen die Beschäftigung als freie Dienstnehmer gehabt. Schließlich habe der Beschwerdeführer die entsprechenden Daten der jeweiligen Mitarbeiter nach deren Einstellung an den Steuerberater weitergegeben.

Im Jahre 2008 ging die Gebietskrankenkasse davon aus, dass sämtliche vom Bf. abgeschlossenen freien Dienstverträge als normale Angestelltenverhältnisse zu qualifizieren sind und dass er als Geschäftsführer für die nicht abgeführtten Beiträge zur Haftung herangezogen werden könne.

Schriftlich hielt der Bf. wörtlich fest (Beschwerde, Punkt 2.4):

*"Unabhängig davon, dass die Einordnung der freien Dienstnehmer als reguläre Angestellte sehr fragwürdig ist, zumal die Mitarbeiter ausschließlich als Outbound-Agents in der Kundenakquise tätig und auch mit den entsprechenden Freiheiten ausgestattet waren, ist jedenfalls festzuhalten, dass es keine "Haftungsautomatik" für einen Geschäftsführer gibt, sondern das Voraussetzung für eine allfällige Haftung ein Verschulden ist. Nach einhelliger Rechtsprechung haftet ein Geschäftsführer nicht, wenn er eine Abgabe aufgrund einer vertretbaren, wenngleich unrichtigen und letztlich von einer Abgabenbehörde nicht geteilten Rechtsansicht nicht entrichtet."*

Unter Punkt Drittens führte der Bf. aus, dass für ihn ab Beginn seiner Tätigkeit, klar gewesen sei, dass die abgeschlossenen Dienstverhältnisse mit den Mitarbeitern als freie Dienstnehmer zu qualifizieren gewesen sind. Bis August 2007 habe für den Bf. kein Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Anstellung seiner Mitarbeiter als freie Dienstnehmer bestanden. Schließlich hätten Mitarbeiter vor deren Anstellung im Unternehmen die von ihm vorgelegten abzuschließenden Dienstverträge von der Arbeiterkammer prüfen lassen. Dabei sei es zu keinen Beanstandungen gekommen.

Auch seitens des Steuerberaters habe es keine Warnungen gegeben, dass bei der Einstellung freier Dienstnehmer Probleme entstehen könnten.

Schließlich habe der Beschwerdeführer im guten Glauben an die Rechtmäßigkeit der von ihm abgeschlossenen freien Dienstverträge geglaubt und wären diese erstmals im August 2007 durch die Krankenkasse in Frage gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe die Krankenkasse dem Beschwerdeführer jedoch auch mitgeteilt, dass im Falle einer unrichtigen Einstufung der Dienstverhältnisse als freie Dienstverhältnisse, er als Geschäftsführer für den Ausfall an Beiträgen nicht gemäß § 67 Abs. 10 ASVG zur Haftung herangezogen werden würde (Schreiben der Krankenkasse vom 15.12.2008).

Zum Beweis des guten Glaubens des Beschwerdeführers an die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit seiner Vorgangsweise, nämlich dass auch in anderen vergleichbaren Unternehmen (C für Kundenaquirierung) die Mitarbeiter auf Basis freier Dienstverträge eingestellt wurden, beantragte der Beschwerdeführer die Einvernahme weiterer leitender Angestellter dieser Unternehmen.

Schließlich beanstandet der Beschwerdeführer, dass das Finanzamt die zeugenschaftliche Befragung der Geschäftsführer anderer C. unterlassen habe. Dies zum Beweis dafür, dass der Bf. im guten Glauben gehandelt habe und von der Richtigkeit seiner Vergangsweise ausgehen durfte.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung vom 17.02.2011 der Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 03.11.2010 teilweise statt und verringerte den Haftungsbetrag um die Säumniszuschläge auf € 14.273,93 (ursprünglich: € 14.643,54).

Begründend führte das Finanzamt aus, dass dem Beschwerdeführer im Rahmen eines Vorhalteverfahrens die Möglichkeit geboten wurde, die Gleichbehandlung aller Gläubiger im Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der Abgaben nachzuweisen. Diesen Nachweis habe der Bf. nicht erbracht. Vielmehr habe er angeführt, gutgläubig gewesen zu sein und die Löhne als solche für freie Dienstnehmer ausbezahlt zu haben. Unabhängig von der Beurteilung der Dienstverhältnisse als normale Angestelltenverhältnisse oder freie Dienstverhältnisse habe das Finanzamt zu Recht Lohnabgaben nachgefordert unter Zugrundelegung der tatsächlich ausbezahnten Löhne.

Schließlich wären diese Löhne auf den Jahreslohnzetteln auch gemeldet worden. Diesbezüglich habe der Beschwerdeführer weder in der Beantwortung des Vorhaltes noch in der Berufung etwas vorgebracht, sodass das Finanzamt berechtigt sei, von

einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. an der Nichtentrichtung der Lohnabgaben auszugehen.

Mit Schriftsatz vom 21.03.2011 beantragt der Bf. die Vorlage der Beschwerde. Mit weiterem Schriftsatz beantragte der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Nach Ausschreibung der mündlichen Verhandlung zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Der Beschwerdeführer besitzt kein Liegenschaftsvermögen und verdient aus seinem Angestelltenverhältnis monatlich etwa € 1.515,00 netto.

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg.cit. 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Ein Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die Mittel, die für die Entrichtung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten verwendet hat (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. September 2000, ZI. 95/14/0056), somit die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.

Von diesem Gleichbehandlungsgebot ausgenommen ist die Lohnsteuer; aus § 78 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nämlich die Verpflichtung, die Lohnsteuer zur Gänze zu entrichten und ist, soferne diese nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird - ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH - von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19. Dezember 2002, ZI. 2001/15/0029).

Im gegenständlichen Fall wäre eine Haftung des Bf. für die offenen Abgabenschulden der Primärschuldnerin allenfalls dann nicht zum Tragen gekommen, wenn von der

Primärschuldnerin (GmbH) das Gleichmäßigkeitsgebot (gleichmäßige Behandlung aller Schulden bzw. Gläubiger) zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der jeweiligen Abgabenschulden beachtet worden wäre.

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht auch Zahlungen mit ein, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig sind. Die Barbezahlung solcher Wareneinkäufe (z.Bsp. "Zug um Zug" Leistungen für KfZ-Treibstoff, Strom, etc.) bei gleichzeitiger Nichtbedienung von Abgabenverbindlichkeiten stellt eine Verletzung von Gläubigerrechten dar (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073).

Vorweg wird zum Beweisanbot des Bf., die Geschäftsführer anderer vergleichbarer C. als Zeugen zu befragen, ausgeführt, dass dieser Beweisantrag insoweit dahingestellt bleiben kann, weil es glaubhaft ist, dass auch in anderen vergleichbaren Cs die Mitarbeiter auf Basis freier Dienstverträge eingestellt wurden.

Es ist auch nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens die Ergebnisse des Abgabenfestsetzungsverfahrens zu überprüfen und abzuändern. Vielmehr ist man im Haftungsverfahren an die Ergebnisse des Abgabenfestsetzungsverfahrens gebunden.

Unbestritten ist, dass die Lohnabgaben, für die der Beschwerdeführer als ehemaliger Geschäftsführer haftbar gemacht wurde, infolge Schließung des Unternehmens nicht mehr einbringlich sind. Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im haftungsgegenständlichen Zeitraum (2006 und 2007) als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter zählt, die zur Haftung für die Abgaben der Gesellschaft mit beschränkter Haftung herangezogen werden können. Der Bf. war von Oktober 2005 bis 27.03.2008 als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Dem Bf. wurde im Zuge des Haftungsverfahrens vor Erlassung des angefochtenen Bescheides vom Finanzamt die Möglichkeit eröffnet, ausführlich darzulegen, welche Gründe für die Nichtentrichtung der Abgaben maßgebend waren bzw. nachzuweisen, welche anderen Verbindlichkeiten im Streitzeitraum bestanden haben und allenfalls wie die Abdeckung derselben erfolgte.

Der Bf. rechtfertigt sich im Wesentlichen dahingehend, dass es in der gesamten Branche (Betrieb eines Cn) durchaus üblich gewesen sei, Mitarbeiter auf Basis "freier Dienstnehmer" einzustellen. Er habe im guten Glauben gehandelt und sei überzeugt gewesen, dass die von vielen Cs gewählte Vorgehensweise richtig gewesen sei. Erst ab Juli 2007 habe er im Zuge einer Prüfung durch die Gebietskrankenkasse erkannt, dass diese Vorgangsweise möglicherweise unrichtig wäre.

Nach § 78 Abs. 1 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, dh in jenem Zeitpunkt, in welchem er als Arbeitgeber Geldbeträge unter dem Titel Lohn bezahlt. Gemäß § 79 Abs. 1 leg.cit. ist die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am fünfzehnten Tag des Folgemonates abzuführen.

Dem Beschwerdevorbringen, er habe in Anwendung einer schlussendlich falschen Rechtsmeinung im guten Glauben gehandelt und solcherart den Lohnabgabenausfall nicht schulhaft vorwerfbar ausgelöst, ist somit zu entgegnen, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer einzubehalten hat. Für Lohnsteuer wird jedenfalls voll im Ausmaß der tatsächlich ausgezahlten Gehälter, und nicht nur anteilig im Rahmen des Möglichen, gehaftet (VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073). Das Vorbringen, er habe nicht schulhaft, vorwerfbar gehandelt, geht insoweit ins Leere.

Die Haftung des Geschäftsführers für nicht entrichtete Lohnsteuer besteht somit verschuldensunabhängig. Schließlich genügt auch leichteste Fahrlässigkeit eines Geschäftsführers um den Tatbestand der Haftung im Sinne des § 9 BAO auszulösen. Er wäre dazu verhalten gewesen, für die vollständige Entrichtung der Lohnabgaben Sorge zu tragen, zumal er diese Problematik spätestens im August 2007 im Zuge einer Prüfung der Gebietskrankenkasse erkannt hatte.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Form, sodass das Finanzamt auf Grund der Sach- und Rechtslage sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur der Annahme berechtigt war, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der zeitlich vorgelagerten Abgabenschuldigkeiten auf Grund der Missachtung des Gleichmäßigkeitsgebotes der Abgabenzahlungspflicht schulhaft nicht nachgekommen ist und er daher konsequenterweise für betroffenen Abgabenschulden der Gesellschaft zur Haftung herangezogen werden kann (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. Januar 2002, ZI. 2001/17/0159).

Bei der Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten bedarf es - anders als bei der Verletzung sonstiger abgabenrechtlicher Pflichten - keiner näheren Begründung der Kausalität der Pflichtverletzung für die eingetretene Uneinbringlichkeit der Abgaben. Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 17. Oktober 2001, ZI. 2001/13/0127).

### Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung 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.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in

der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. Juni 1990, ZI. 89/15/0067).

Im Rahmen des Ermessens kann der Umstand, dass dem Bf. ein minderer Grad des Verschuldens zu Last zu legen ist aus der Sicht des Richters beim Bundesfinanzgericht berücksichtigt werden (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0040). Dieser Umstand rechtfertigt ausgehend vom Haftungsbetrag in Höhe von € 14.273,93 eine Reduzierung um 1/5. Die Haftungssumme wird somit um den Betrag in Höhe von € 2.854,40 (gerundet) verringert. Daher wird im Rahmen des Ermessens der Haftungsbetrag um € 2.854,40 mit der Lohnsteuer 1-12/2006, als der ältesten Abgabenschuld aufgerechnet, sodass sich die Haftung für die Lohnsteuer 1-6/2006 in Höhe von € 7.961,36 auf € 5.106,96 verringert.

Eine darüber hinausgehende Verringerung kommt aus Zweckmäßigkeitserwägungen nicht in Betracht, weil es dem Bf. durchaus zumutbar erscheint, den verbleibenden Abgabenausfall (Schaden) in Raten abzustatten. Die Heranziehung zur Haftung erfolgte daher für nachstehende Abgaben zu Recht:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1-12/2006	15.01.2007	5.106,96
Dienstgeberbeitr.	1-12/2006	15.01.2007	2.557,93
Zuschlag z.DG	1-12/2006	15.01.2007	249,81
Lohnsteuer	1-12/2007	15.02.2007	2.428,42
Dienstgeberbeitr.	1-12/2007	15.02.2007	980,52
Zuschlag z.DG	1-12/2007	15.02.2007	95,85
			11.419,49

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juli 2015