

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 1. März 2017 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 23. Jänner 2017 betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 und § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes, MA6/ARL-***xxxx***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 41.268,79 anstatt bisher € 78.087,29 eingeschränkt.

	Kommunalsteuer 2013	Kommunalsteuer 2014	Dienstgeberabgabe 2013	Dienstgeberabgabe 2014
Jänner	0,00	470,94	0,00	264,00
Februar	0,00	2.336,74	11,07	264,00
März	821,65	2.336,74	112,00	330,00
April	1.094,59	2.291,71	140,00	264,00
Mai	1.094,59	2.291,71	112,00	264,00
Juni	1.095,99	2.186,67	112,00	330,00
Juli	1.097,38	2.261,86	140,00	264,00
August	1.097,38	2.261,86	112,00	264,00
September	1.097,38	2.282,74	140,00	330,00
Oktober	1.097,38	2.654,77	112,00	264,00

November	1.097,38	1.277,86	112,00	264,00
Dezember	1.097,38	3.249,02	140,00	330,00
Gesamt	10.691,10	25.902,62	1.243,07	3.432,00

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Aufgliederungen des geltend gemachten Abgabenspruches auf die einzelnen Monate hinsichtlich der Kommunalsteuern (vor Berücksichtigung der darauf geleisteten Zahlungen) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit einem Schreiben vom 8.4.2016 der Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen an die Buchhaltungsabteilung wurde angegeben, die ***Primärschuldnerin*** (***F1*** GmbH, ***F1***) sei im Rahmen der „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ durch den zuständigen Krankenversicherungsträger einer Kommunalsteuerprüfung unterzogen worden. Für das Jahr 2013 ergebe sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 808.459,88 und Kommunalsteuer von € 24.253,80, für das Kalenderjahr 2014 eine Bemessungsgrundlage von € 1.553.471,34 und Kommunalsteuer von € 46.604,14. In einem weiteren Schreiben vom 8.4.2016 wurde die aufgrund der genannten Prüfung festgestellte Dienstgeberabgabe für 2013 mit € 2.190,00 und für 2014 mit € 5.202,00 beziffert.

Mit Schreiben vom 7.9.2016 forderte die belangte Behörde den Bf. zu einer Stellungnahme auf. Er sei bis ***Datum2*** als Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen und daher deren verantwortlicher Vertreter.

Seitens der Primärschuldnerin seien folgende Beträge nicht entrichtet worden:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01-12/2013	23.906,50
Säumniszuschlag	01-12/2013	478,13
Kommunalsteuer	01-12/2014	45.841,37
Säumniszuschlag	01-12/2014	916,83

Dienstgeberabgabe	01-12/2013	1.849,70
Säumniszuschlag	01-12/2013	39,64
Dienstgeberabgabe	01-12/2014	4.956,00
Säumniszuschlag	01-12/2014	99,12
SUMME		78.087,29

Es werde dem Bf. die Möglichkeit zur Stellungnahme binnen einer Frist von zwei Wochen ab Zustellung des Schreibens gegeben. Dieses Schreiben wurde dem Bf. laut Zustellnachweis am 15.8.2016 übergeben.

Mit Schreiben vom 21.9.2016 ersuchte der steuerliche Vertreter namens des Bf. um Fristverlängerung bis 30.9.2016.

Der Bf. bestreite seine beabsichtige Heranziehung zur Haftung in vollem Umfang.

Ursächlich dafür dürfte die GPLA-Prüfung gewesen sein, die sehr belastende Feststellungen getroffen, doch bis heute keinen rechtsmittelfähigen Bescheid erlassen habe. Daher würden der Bf., die Primärschuldnerin und der steuerliche Vertreter völlig im Dunkeln tappen.

Mit Schreiben vom 29.9.2016 führte der steuerliche Vertreter aus:

„Namens und auftrags meines Mandanten muss ich Ihnen die betrübliche Nachricht geben, dass wir noch immer außer Stande sind, eine Vorhaltsbeantwortung in der erwarteten Weise abzugeben. Das hat mit einem unprofessionellen Verhalten auf Seiten der Wiener GKK zu tun: Die Kasse hat trotz zweifacher Urgenz über Monate hin bisher beharrlich abgelehnt, einen rechtsmittelfähigen Bescheid zu erlassen. Aus den dürftigen (nichts aussagenden trifft die Sache besser) Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung samt Bericht der GPLA geht lediglich hervor, dass Minderentlohnungen erfolgt sein sollen. Doch wissen wir bis heute nicht, welche lohnrechtlichen Grundlagen herangezogen worden sind bzw. warum. Diesbezüglich tappen wir noch immer völlig im Dunkeln.

*Vor diesem Hintergrund sind uns – meinem Mandanten, der ***F1*** und mir – die Hände gebunden. Das hat weder mit Herablassung, Nachlässigkeit, Verschleppung udgl, sondern mit faktischer Unmöglichkeit zu tun. Wir wissen zwar, was nach Ansicht des Prüfers falsch gelaufen sein soll, nicht hingegen warum, obwohl die GPLA bereits mehrere Monate zurückliegt.*

Es tut uns leid, zur Wahrheitsfindung hier und jetzt nicht konkreter beitragen zu können.“

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 23.1.2017 zog die belangte Behörde den Bf. gemäß § 6a KommStG und § 80 BAO für einen Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenabgaben in Höhe von € 71.142,83 und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes und § 80 BAO für einen

Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen in Höhe von € 6.944,46, jeweils für den Zeitraum Jänner 2013 bis Dezember 2014 zur Haftung heran.

Aus der Bescheidbegründung geht hervor, dass sich die Beträge wie folgt zusammensetzen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	01-12/2013	23.906,50
Säumniszuschlag	01-12/2013	478,13
Kommunalsteuer	01-12/2014	45.841,37
Säumniszuschlag	01-12/2014	916,83
Dienstgeberabgabe	01-12/2013	1.849,70
Säumniszuschlag	01-12/2013	39,64
Dienstgeberabgabe	01-12/2014	4.956,00
Säumniszuschlag	01-12/2014	99,12
SUMME		78.087,29

Der Bf. sei Vertreter der Primärschuldnerin gewesen. Mit Beschluss des ***--Gerichtes*** vom ***Datum1*** sei über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet worden. Damit sei die erschwerte Einbringlichkeit der offenen Abgaben erfüllt.

Der Bf. sei bis ***Datum2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der Primärschuldnerin eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen. Die Geltendmachung der Haftung entspreche der Zweckmäßigkeit und Billigkeit gemäß § 20 BAO.

Der angefochtene Bescheid wurde laut Zustellnachweis am 1.2.2017 zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 1.3.2017 erhob der Bf. Bescheidbeschwerde gegen den angefochtenen Bescheid und führte aus, dass die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt werde. Um völlig sicher zu gehen, würden auch die der Haftung zugrunde liegenden Sachbescheide der Primärschuldnerin angefochten.

Die nachgeforderten Abgaben seien das Ergebnis einer GPLA durch die Wiener GKK, die sich seit Monaten beharrlich weigere, einen rechtsmittelfähigen Bescheid auszustellen. Daher könne hier und jetzt zur inhaltlichen Seite noch immer nicht Stellung bezogen werden.

Um völlig sicher zu gehen, werde die Richtigkeit der Ergebnisse der GPLA (und damit in weiterer Folge jenes des hier angefochtenen Haftungsbescheides) dem Grunde und der Höhe nach bestritten.

Mit Vorhalt vom 8.1.2020 führte die belangte Behörde aus:

„(...) in Ihrer Beschwerde vom 1. März 2017 geben Sie an, dass die Wiener Gebietskrankenkasse bis zu diesem Zeitpunkt keinen rechtsmittelfähigen Bescheid ausgestellt hat und Sie daher zur inhaltlichen Seite keine Stellungnahme beziehen konnten.

Es wird daher mitgeteilt, dass im gegenständlichen Abgabenverfahren (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) ein Bescheid der Wiener Gebietskrankenkasse nicht zwingend notwendig ist, da das zuständige Finanzamt aufgrund umfangreicher Ermittlungen abschließend festgestellt hat:

*Die ***Primärschuldnerin*** ist in der Baubranche als Baumeister tätig. Es fand eine Außenprüfung (Lohnsteuer, Sozialversicherung, Kommunalsteuer) durch die Wiener Gebietskrankenkasse der Jahre 2013 und 2014 statt. Es wurde festgestellt, dass von zwölf angestellten Personen neun Personen unter dem Kollektivvertrag entlohnt wurden. Im Zuge der Außenprüfung wurden Fremdleistungen mit der Begründung, dass es sich um Schwarzarbeit bzw. um Scheinfirmen handelt, nicht anerkannt und von den vorgelegten Rechnungen 75 % als Gehaltsaufwand der ***F1*** angesehen.*

*Begründet wird dies dadurch, dass die ***Primärschuldnerin*** nicht darlegen konnte, wer die Fremdleistungen erbracht hat, wenn die Fremdleister im abgerechneten Leistungszeitraum zu wenige oder gar keine Dienstnehmer angemeldet hatten.*

Laut ÖNORM B2110 (Dokumentationspflicht von Bautagesberichten und Baubuch) sollte in Bautagesberichten der Ressourceneinsatz so exakt wie möglich dokumentiert werden, „weitere auch der Ort, an dem die Ressourcen eingesetzt werden. Weiters müssen alle wichtigen, die vertragliche Leistung betreffenden Tatsachen wie Wetterverhältnisse, Arbeiter- und Gerätestand, Materiallieferungen, Leistungsfortschritt, Güte- und Funktionsprüfungen, Regieleistungen sowie alle sonstigen Umstände fortlaufend festgehalten werden.

Ohne Aufzeichnungen, wie viele Arbeiter wann wo wieviel gearbeitet haben, ist eine genaue Abrechnung der Fremdleistungen nicht möglich.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Zu den einzelnen Unternehmen, die die Fremdleistungen erbracht haben sollen, führt das Finanzamt aus:

****Sub1***:*

*Im Zeitraum vom 6. Dezember 2014 bis 31. Dezember 2014 wurden Rechnungen (Auszahlung Kassabelege) iHv. 402.530,00 Euro gefunden und ausgehoben. Der ehemalige 100%ige Gesellschafter und Geschäftsführer ***GF-Sub1*** wurde zu den Rechnungen befragt. Er gab an, dass es im Jahr 2014 keine Geschäftsbeziehungen zu der ***Primärschuldnerin*** gegeben hat. ***GF-Sub1*** kennt weder den derzeitigen Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***, ***GF2-F1***, noch den damaligen Geschäftsführer ***BF1***.*

*Die Originalrechnungen der ***Sub1*** sind nicht mit jenen in der Buchhaltung der ***Primärschuldnerin*** ident. Es wurden auch die Debitoren- bzw. Kreditorenkonten der ***Sub1*** eingesehen. Auf diesen Konten sind keine Zahlungen der ***Primärschuldnerin*** ersichtlich. Weiters wurde die Steuerberatungskanzlei der ***Sub1***, die ***Stb1***, aufgesucht. Es wurde festgestellt, dass die Unterschriften auf der vorgelegten Vollmacht nicht mit den Unterschriften auf den Kassenbelegen ident sind. Es handelt sich somit bei den im Jahre 2014 im Rechenwerk der ***Primärschuldnerin*** eingebuchten Rechnungen eindeutig um gefälschte oder gekaufte Rechnungen.*

*Zur Klärung, wer die Arbeiten durchgeführt hat, wurden ***GF2-F1*** und ***E.*** jeweils zu den Terminen mit dem steuerlichen Vertreter ***V1*** eingeladen. ***GF2-F1*** ist zu keinem Termin erschienen und ***E.*** enthielt sich jeder Aussage über diese Firma. Die Originalrechnungen und Saldenlisten der korrekten ***Sub1*** wurden ***E.*** und ***V1*** vorgelegt. Von geheimen Beweismittel kann demnach keine Rede sein.*

*Zur möglichen Klärung, welche Personen oder Subunternehmer auf den diversen Baustellen der ***Primärschuldnerin*** gearbeitet haben, wurden die Baustellentagebücher und die Details zu den jeweiligen Rechnungen angefordert. Diese wurden im Zuge der GPLA nicht vorgelegt oder übermittelt.*

*Auch betreffend des Vertragsabschlusses (mündlich oder schriftlich) der ***Sub1*** mit der ***Primärschuldnerin*** wurden keine Auskünfte gegeben.*

*Auf die Frage, wer die Barzahlungen laut Kassenbelege entgegengenommen hat, wurde weder Auskunft von ***E.***, noch ***GF2-F1*** oder ***V1*** gegeben.*

****Sub2****

*Im Zeitraum 1. Februar 2014 bis 17. Oktober 2014 wurden Rechnungen der ***Sub2*** im Rechenwerk der ***Primärschuldnerin*** iHv 1.304.150,00 Euro gefunden Die Auszahlung dieser Beträge erfolgte über die Kassa der ***Primärschuldnerin***.*

*Diesbezüglich wurde festgestellt, dass der Geschäftsführer der ***Sub2***, ***GF-Sub2***, niemals über einen Wohnsitz im Inland verfügte. Außerdem wurde am ***Datum5*** das Insolvenzverfahren über die ***Sub2*** eröffnet. In der Folge wurde die Gesellschaft aufgelöst und das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung mit ***Datum6*** aufgehoben. Ab 6. September 2014 waren bei der ***Sub2*** keine Dienstnehmer mehr angemeldet.*

*Auch hier ist ersichtlich, dass der Kopf einer Rechnung nur auf eine neue Rechnung kopiert wurde - ersichtlich am Originalbeleg. Bei den gefundenen Kassenbelegen handelt es sich um die gleiche Schrift wie auf den Kassenbelegen der ***Sub1***.*

*Auch zu diesem angeblichen Fremdleister gab es keine Klärung durch ***GF2-F1***, ***E.*** oder ***V1*** (siehe ***Sub1***).*

****Sub3*** (***Sub3***)*

*Mit ***Datum3*** wurde der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zurückgewiesen.*

Mit 19. Dezember 2013 wurden die letzten Dienstnehmer abgemeldet. Somit konnten ab diesem Datum keine Leistungen mehr erbracht werden. Die Rechnungen, die nach dem 19. Dezember 2013 ausgestellt wurden (iH 27.950,00) konnten daher nicht anerkannt werden.

*Eine Klärung im Rahmen des Termins hat es nicht gegeben (siehe ***Sub1***).*

****Sub4*** (***Sub4***)*

****GF2-F1*** (neuer Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***) war bis ***Datum4*** als Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen. Als Dienstnehmer dieser Gesellschaft scheinen ***E.*** und ***1*** sowie ***2*** auf. Alle drei Personen waren auch als Dienstnehmer bei der ***Primärschuldnerin*** gemeldet. Die Gesellschaft wurde mit ***Datum7*** an ***3*** verkauft. Ab 15. Mai 2013 verfügt ***3*** über keinen aufrechten Wohnsitz im Bundesgebiet mehr.*

*Im Jahr 2013 war lediglich ein Dienstnehmer gemeldet, und das auch nur vom 4. Februar 2013 bis 13. Februar 2013. Somit konnten die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht von den Dienstnehmern der ***Sub4*** erbracht worden sein. Die ab 2013 vorliegenden Rechnungen iHv 729 735,11 sind somit nicht anzuerkennen gewesen.*

Es gibt auch hier keine Klärung hinsichtlich der Durchführung der Arbeiten.

In der Beschwerde wird lapidar gesagt, dass die Prüfung mit den Feststellungen nicht im Recht sei. Es kann allerdings vom Finanzamt nur festgestellt werden, dass für das Jahr 2013 keine Dienstnehmer, sondern nur einer für zehn Tage, angemeldet waren.

*Da die Leistungen laut Ausgangsrechnungen erbracht wurden, sind diese entweder von nicht angemeldetem Personal der ***Sub4*** oder der ***Primärschuldnerin*** erbracht worden. Dies nachzuweisen obliegt der ***Primärschuldnerin***.*

Die im Zuge der Prüfung vertretene Rechtsauffassung, dass aufgrund vorstehender Ausführungen die den Fremdleistungen zugrundeliegenden Rechnungen nicht anerkannt werden konnten, wurde seitens des Finanzamtes geteilt. Von den nicht anerkannten Rechnungen wurde im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO ein Gehaltsaufwand von 50 % ermittelt. Dieser wurde sodann um einen 25%igen Sicherheitszuschlag erhöht und in der Folge versteuert.

Der Ermittlung der Lohnsteuer wurde der durchschnittliche Verdienst eines Bauarbeiters laut Kollektivvertrag iHv 1.900,00 Euro zu Grunde gelegt.

*Weder der 100%ige Gesellschaftergeschäftsführer, ***GF2-F1***, noch der Angestellte ***E.***, gaben Auskunft darüber, wer bzw. welcher Fremdleister auf den jeweiligen Baustellen tätig wurde.*

*Die bei der ***Primärschuldnerin*** gemeldeten Dienstnehmer konnten laut den vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen diese Arbeiten nicht durchführen, da die gemeldeten und aufgezeichneten Stunden zu gering waren, sich die Arbeitsaufzeichnungen nicht mit den jeweiligen Baustellen deckten und wenn mit Eigenpersonal gearbeitet wurde, wurden nur allgemeine Hilfsarbeiten vermerkt (z.B. Aufräumarbeiten, Botengänge, Material verbringen, Entrümpelungen, etc.)*

Es wird Ihnen gemäß § 183 Abs. 4 BAO Gelegenheit gegeben, den vorliegenden Sachverhalt als das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens dazu zu äußern.“

Der diesbezügliche RSb-Brief wurde am 13.1.2020 vom ausgewiesenen Vertreter übernommen.

Mit Schreiben vom 24.1.2020 beantragte der Vertreter die Verlängerung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis 28.2.2020.

Vorsichtshalber und ganz allgemein sei schon jetzt festgehalten, dass der im Vorhalt unternommene Versuch, über eine grundlegend unstatthafte Beweislastumkehr zum Erfolg zu kommen, zum Scheitern verurteilt sei. Es sei nicht Aufgabe des Bf., den Beweis seiner Unschuld zu erbringen, dh. schlüssig nachzuweisen, dass die GmbH damals keine Schwarzarbeiter beschäftigt habe. Vielmehr wäre es Aufgabe der Stadt Wien gewesen, den Nachweis von Schwarzzahlungen durch die Primärschuldnerin, an wen auch immer, zu erbringen, anstatt deren Existenz beweisfrei zu unterstellen. Beweislosigkeit, davon sei hier zu sprechen, führe zur Feststellungslosigkeit. Auch daran sei hier und jetzt erinnert.

Mit Eingabe vom 10. Februar 2020 führte der Vertreter des Bf. aus:

„Wie Sie dem beiliegenden Firmenbuchauszug entnehmen können, wurde meine Mandantin bereits 2017 konkursbedingt aufgelöst (. / 1) . Sie ist seither rechtlich nicht mehr existent.

Das Verwaltungsstrafverfahren wegen der behaupteten Unterentlohnung bestimmter Mitarbeiter ist längst rechtskräftig eingestellt (. / 2) . Doch geht es um dieses Faktum hier ohnedies nicht.

Der letzte Absatz auf Seite 1 des Vorhalts lautet:

*„Begründet wird dies dadurch, dass die ***Primärschuldnerin*** nicht darlegen konnte, wer die Fremdleistungen erbracht hat, wenn die Fremdleister im abgerechneten Leistungszeitraum zu wenige oder gar keine Dienstnehmer angemeldet hatten.“*

Diese Textstelle ist unvertretbar und zugleich signifikant dafür, dass und warum die Arbeit des GPLA-Prüfers für Vorschreibungszwecke völlig ungeeignet ist. Dazu im Einzelnen:

Nach der Grundregel des Beweises hat jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigsten Rechtsvorschriften) zu behaupten und zu beweisen (RIS-Justiz RS0039939, zB OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 = JBl 1959, 135; 4.12.1980, 8 Ob 190/80; 16.3.2005, 7 Ob 311/04; Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger in Fasching/ Konecny ZPO³ vor § 266 Rz 31 f; Rechberger/Simotta Zivilprozessrecht⁹ Rz 760). Die Beweislast legt fest, zu wessen Lasten es geht, wenn eine Tatsache unbewiesen geblieben ist, obwohl alle Beteiligten ihren Pflichten nachgekommen sind. Sie regelt die Folgen der Nichterbringung eines Beweises für die Entscheidung (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 878; Rechberger/Simotta,

Zivilprozessrecht⁸ Rz 759) und ist somit das Risiko des Prozessverlustes aus Mangel an Beweisen (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf. Rz 124).

Die Beweislast gilt logischerweise auch in Abgabensachen. Sie liegt für die steuerbegründenden und –erhöhenden Tatsachen beim Finanzamt (zB. VwGH 4.9.1986, 86/16/0114, VwSlg 6143/F; 10.3.1994, 92/15/0160; 25.6.2007, 2004/17/0105; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02; 19.2.2008, RV/1210-W/07; BFH 25.6.2000, BStBl 2001 II 9 = BFHE 192, 241; 30.10.2001, BStBl 2002 II 138 = BFHE 197, 126; 338; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁸ Tz 1301; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO §96 FGO Tz 83-85). Dazu zwei Judikaturbeispiele für alle zur Illustration:

„Bei Abgabenansprüchen ist Rechtsprätendent die den Abgabengläubiger repräsentierende Behörde. Sie trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.“ (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, VwSlg 5789/F).

bzw.

„Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.“ (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

*Bezogen auf diesen Fall: Nicht wir haben zu beweisen, wer anstelle der namentlich genannten und tatsächlich operativ gewesenen Fremdfirmen leistungserbringend gewesen ist, sondern die Behörde, recht besehen bereits der GPLA-Prüfer, dass und warum ***Sub1-&-Co*** für die Primärschuldnerin nicht tätig gewesen sein soll. Diese prinzipielle Fehlerhaftigkeit haftet sämtlichen in dieser Sache bisher ergangenen Erledigungen an, solcherart auch dem gegenständlichen Vorhalt vom 8.1 2020.*

Die zitierte Textstelle birgt nicht nur den völlig unstatthafter Versuch einer Beweislastumkehr in sich, sie greift auch zu kurz: Dass die beanstandeten Subfirmen über "zu wenig" eigenes iS von angemeldetes Personal verfügt haben, schließt eine Leistungserbringung durch sie in keiner Weise aus. Sie können ihre Leistungen auf dem Markt ebenso gut auch

-mittels angemieteten Personals (Leiharbeiter),

-mittels eigenen Schwarzarbeitern und/oder

*-mittels eigener Subfirmen (aus dem Blickwinkel der ***F1***: Sub-Subfirmen)*

erbracht haben. Solange diese Möglichkeiten nicht ausgeschlossen sind, ist das Argument; "nicht leistungserbringend gewesen", eine bloße Bekundung von Prüferseite, die über die Behauptungsebene nicht hinausgeht. Solcherart werden gravierende Ermittlungsdefizite offen

eingestanden. Sie machen sämtliche in dieser Sache ergangenen Erledigungen ein weiteres Mal für Vorschreibungszwecke völlig ungeeignet.

*Dazu kommt noch eine methodisch grundlegend verfehlte Herangehensweise an diesen Fall: Obwohl Subjekt der GPLA meine Mandantin → also ***F1*** - gewesen ist, kommt sie in der Arbeit des Prüfers und damit auch im GPLA-Bericht de facto nicht vor. Damit geht weitere Fehlerhaftigkeit einher, die sich auf folgenden Punkt bringen lässt:*

*Selbst die schönste Erkenntnis zu einem fremden Dritten endet an dessen Außengrenze, also dort, wo hier die ***F1***-Sphäre erst beginnt. Solcherart hätte es der Verifizierung der dortigen Ergebnisse und Erkenntnisse auf meine Mandantin bedurft, will heißen: Sie wären anhand ihrer damaligen Gegebenheiten und Verhältnisse auf ihre Relevanz hin zu überprüfen gewesen. Das hätte eine nähere Beschäftigung mit ihr erfordert, die es aber nicht gibt, weil der Prüfer vermeint hat, es genüge, mehr oder minder unbewiesene Andeutungen zu ***Sub1-&-Co*** in den Raum zu stellen, und die Sache sei damit zu seinen Gunsten erledigt.*

Kontrollmaterial hat lediglich Indiz-, keinen Beweiswert. Das FG Berlin Brandenburg hat in seinem Urteil vom 20.4.2016, 14 K 14207/15, dazu treffend konstatiert. Die 36 lautet

„Erlangt das Finanzamt Informationen über eine angebliche Geldanlage eines deutschen Anlegers bei einer liechtensteinischen Bank aus einem kriminellen Umfeld und unternimmt das Finanzamt keine weiteren Ermittlungsmaßnahmen, die die Existenz einer Geschäftsbeziehung zu dieser Bank beweisen bzw. wie die Geldanlage hätte erwirtschaftet werden können, lässt sich selbst bei einer Verlagerung des Wohnsitzes und der Mitnahme des Vermögens ins Ausland, nicht auf die Absicht zur Steuerhinterziehung schließen (vgl. hierzu FG Rheinland Pfalz, Urteil vom 12.12.2011 2 K 142.7/11, NZWiSt 2012, 308).“

Das trifft auch hier den Punkt. Diese Fehlerhaftigkeit erklärt ein weiteres Mal hinreichend, dass und warum dieser Fall bereits auf der Beweis- und der Tatsachenebene zum Scheitern verurteilt ist: Ermittlungslosigkeit zieht Beweis-, Feststellungs- und Begründungslosigkeit nach sich. Dementsprechend nichtssagend ist auch der hiesige Vorhalt ausgefallen.

*Die (behauptete) operative Untätigkeit von ***Sub1-&-Co*** setzt voraus, dass die dorthin bezahlten Gelder bis auf die dort verbliebene marginale Provision wieder in das Umfeld meiner Mandantin zurückgeflossen sei. Doch wurden solche Kick-back-Zahlungen bis dato nicht einmal behauptet, geschweige denn schlüssig nachgewiesen. Ohne sie hängt die Bekundung, dass die beanstandeten Subfirmen nicht leistungserbringend gewesen seien völlig in der Luft.*

*Zum selben Ergebnis, mangelnde Eignung der Arbeit des GPLK-Prüfers für Vorschreibungszwecke - gelangt man auch über folgenden Umstand: Wenn ***Sub1-&-Co****

nicht leistungserbringend gewesen sind, müssen die als solche unstrittigen Leistungen logischerweise von dritter Seite erbracht worden sein. Dafür kommen lediglich

- andere Subfirmen,*
- insoweit "schwarz" entlohntes Personal meiner Mandantin und/ oder*
- eigene Schwarzarbeiter*

in Betracht. Die erstgenannte Variante - A arbeitet, B kassiert - ist nicht nur völlig unbewiesen, sondern derart lebensfremd, dass auf sie nicht näher einzugehen ist. Die sodann verbleibenden Varianten setzen die Existenz einer "schwarzen Kasse" voraus, aus der die Schwarzzahlungen (an wen auch immer) erfolgt sind. Doch wurde das Vorhandensein eines solchen Schwarzgelddepots zurecht nicht einmal behauptet, geschweige denn schlüssig und nachprüfbar konstatiert. Das hat auch hier mit gravierenden Ermittlungsdefiziten zu tun. Anders herum: Hätte der GPLK-Prüfer - wie es seine Aufgabe gewesen wäre - sich mit dieser Frage erkennbar beschäftigt, so gäbe es diesen Fall längst nicht mehr. : Meine Mandantin wurde 2011 errichtet und 2017 konkursbedingt gelöscht (./1), nachdem sie zuvor bereits ein Insolvenzverfahren hinter sich gehabt hat (./1).

Bereits diese Optik spricht dagegen das Vorhandensein der für Schwarzzahlungen nötigen "schwarzen Kasse".

Die völlig unzureichende Beschäftigung mit meiner Mandantin erklärt auch, dass zentrale Frage wie jene kick-back-Zahlungen bzw die Existenz einer "schwarzen Kasse" noch immer völlig im Dunkeln liegen. Solcherart; zeigt sich folgendes ernüchterndes Gesamtbild:

Die damaligen Verhältnisse der beanstandeten Subfirmen liegen mangels erkennbarer (ordnungsgemäßer) Ermittlungstätigkeit zu ihnen noch immer völlig im Dunkeln. Es fehlt in der Terminologie des VwGH an "näheren Feststellungen" dazu (vgl VwGH 22.2.2017, Ra2014/13/0030, Ra 17).

*Dasselbe gilt für die historische und nunmehr zu beurteilende Sachlage meiner Mandantin: Da sie in der GPLA bestenfalls ganz am Rande vorgekommen ist, fehlen auch zu ihr die für eine Vorschreibung nötigen "näheren Feststellungen". Das beginnt mit der Frage, wer die als solche unstrittigen Leistungen erbracht haben könnte, wenn ***Sub1-&-Co*** dafür ausscheiden, und endet bei der Frage, ob es die zur Bezahlung der angedeuteten Schwarzarbeiter nötige "schwarze Kasse" überhaupt gibt bzw wann und wie sie dotiert ist bzw. dotiert hätte worden sein können.*

Das setzt sich bei der ins Auge gefassten Haftungsinanspruchnahme meines Mandanten nahtlos fort. Auch sie besteht nicht zurecht, solcherart halte ich am bisherigen Antrag fest, der

Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und das Verfahren zugunsten meines Mandanten einzustellen.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Mai 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde wie folgt als unbegründet ab.

„Gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Nach § 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.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben.

Voraussetzungen für die Haftung sind also:

Eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestehen, steht nach der Aktenlage fest.

Weiters steht unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehört.

Ferner wird nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind.

Es ist ferner Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist.

In seiner Beschwerde bestreitet der Beschwerdeführer die Richtigkeit der Ergebnisse der GPLA und damit in weiterer Folge jenes des angefochtenen Haftungsbescheides dem Grunde und der Höhe nach.

Dazu wird Folgendes entgegengebracht:

Im Rahmen einer "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben" (GPLA) wurden von der prüfenden Dienststelle, der Wiener Gebietskrankenkasse - WGKK (nunmehr: Österreichische Gesundheitskasse - ÖGK) nach Einsicht in Lohnkonten, Bilanzen, Saldenlisten, Arbeitsaufzeichnungen, Auszahlungsbelege, Buchhaltung und Einzelbelege einige Feststellungen getroffen. Eine Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO wurde dem damaligen bevollmächtigten Vertreter der Primärschuldnerin, Herrn ***V1***, als Teilnehmer an der Schlussbesprechung übergeben. Aus der Stellungnahme vom 29. September 2016 des bevollmächtigten Vertreters des Beschwerdeführers geht hervor, dass die Niederschrift über die Schlussbesprechung samt Bericht der GPLA diesem bekannt ist, da seiner Meinung nach aus den dürftigen bzw. nichtssagenden Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung samt Bericht der GPLA lediglich hervorgehe, dass Minderentlohnungen erfolgt sein sollen.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden die Bezüge, SVA-Beiträge, Verkehrsstrafen, Bekleidung laut Verrechnungskonto betreffend den Beschwerdeführer als mehrheitlich Beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, weitere Verkehrsstrafen als Vorteile aus einem Dienstverhältnis sowie 75 % der Fremdleistungen nachverrechnet.

Die Nachverrechnungen betreffen die Jahre 2013 bis 2014.

Als Antwort auf einen neuerlichen Vorhalt vom 8. Jänner 2020 wirft der Beschwerdeführer der Behörde mit Schreiben vom 24. Jänner 2020 Beweislosigkeit und den Versuch der unstatthafter Beweislastumkehr vor.

Dazu wird festgehalten, dass im Hinblick auf die Kommunalsteuer die Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der geltenden Fassung Anwendung findet. Gemäß § 1 Abs. 1 BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der Öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Das österreichische Abgabenverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§119 BAO) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1993, 92/15/0002).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde (Abs. 2) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das österreichische Abgabenverfahren ist durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, lässt sich allerdings nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Allerdings findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1993, 92/15/0002).

Der Abgabepflichtige ist gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handelt es sich hierbei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland haben, so erhöht sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zur Gebote stehenden Mittel abnimmt (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (Hinweis E 19.5.1992, 91/14/0089 bis 0091).

Zusammenfassend wird angemerkt, dass es im Abgabenrecht keine absolut verbindlichen Beweislastregelungen gibt. Das Problem der Beweislast entsteht im Abgabenverfahren aber dann, wenn trotz der amtswegigen Ermittlungspflicht und trotz der Mitwirkung der Parteien Tatsachen nicht feststellbar sind (Stoll, BAO 1756, vgl. VwGH 6.5.1995, 93/15/0060, Schimetscheck, ÖStZ 1994, 354). Kommt der Abgabepflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, so ist dies keine Frage der Beweislastverteilung. Vielmehr wird die Behörde auf Grund der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) Rückschlüsse auf das Vorhandensein oder das Nichtvorhandensein eines bestimmten Sachverhaltes ziehen.

Bei Vorliegen realer Geschäftsbeziehungen hätte die Beschwerdeführerin/der Beschwerdeführer daher mühelos in der Lage gewesen sein müssen ihr/sein Vorbringen, dass die gegenständlichen Firmen die an die Bw. verrechneten Leistungen auch mit Schwarzarbeitern und/oder Subunternehmern erbracht haben konnten zu präzisieren und einer Überprüfung zugänglich zu machen (vgl. UFSW vom 16. März 2007, RV/0054-W/06).

Wer "dunkle Geschäfte" tätigt und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch lückenlose Beweisführung erhellen kann, muss das damit verbundenen steuerliche Risiko selbst tragen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129).

Angemerkt wird, dass auch im Rahmen des gegenständlichen Haftungsverfahrens vom Beschwerdeführer als im haftungsgegenständlichen Zeitraum tätigen Gesellschafts-Geschäftsführer keine den Beschwerdeführer entlastenden Beweisangebote erfolgt sind. Die mit der Stellungnahme vom 10. Februar 2020 vorgelegten Unterlagen (aktueller Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin, Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens des Magistrats der Stadt Salzburg gegen einen weiteren Geschäftsführer der Primärschuldnerin, da dieser im gegenständlichen Zeitraum ein nicht zur Vertretung nach außen befugtes Organ war

und der Firmensitz im genannten Zeitraum nicht in der Landeshauptstadt Salzburg war sowie eine Entscheidung eines deutschen Finanzgerichtes) sind nicht geeignet, die Feststellungen des Prüfers zu entkräften bzw. nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war.

Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Beschwerdeführer hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird.

Auf Grund dieser Tatsachen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 27. Mai 2020 ein Vorlageantrag eingebracht und ausgeführt, dass eine Begründung erst nach Vorlage des Aktes an das BFG zu Papier gebracht werde. Das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung stattgeben und den angefochtenen Bescheid aufheben.

Mit Vorhalt vom 25. März 2021 ersuchte das BFG die belangte Behörde um Mitteilung, ob dem Haftungsbescheid eine bescheidmäßige Festsetzung der nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben (Kommunalsteuer, Dienstgeberabgabe, Säumniszuschläge 1-12/2013 und 1-12/2014) vorangegangen ist.

Für den Fall, dass die Geltendmachung des Abgabenanspruches erst im Haftungsbescheid erfolgt sei, wurde um Bekanntgabe und exakte Darlegung der Berechnung der Abgabenfestsetzung, der darauf entrichteten Beträge und um Aufgliederung der Nachforderungen auf die einzelnen Monate ersucht.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 19. April 2021 wurde seitens der belangten Behörde ausgeführt, dass dem Haftungsbescheid keine bescheidmäßige Festsetzung der nunmehr haftungsgegenständlichen Abgaben (Rückstand an Kommunalsteuer, Dienstgeberabgabe, Säumniszuschläge 1-12/2013 und 1-12/2014) vorangegangen sei.

Daher werde diesem Schreiben eine Aufgliederung der Nachforderungen und des Rückstandes auf die einzelnen Monate sowie der Abstattungen bekannt gegeben.

Zwecks Aufgliederung der Nachforderungen betreffend Kommunalsteuer seien von der prüfenden Dienststelle (WGKK, nunmehr ÖGK) Belege angefordert worden. Bezüglich der sonstigen Nachverrechnungen, wie z.B. Geschäftsführerbezüge, Verkehrsstrafen seien laut ÖGK keine Belege mehr vorhanden, daher sei die Aufteilung aufgrund der Informationen laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vorgenommen worden, wo diesbezüglich keine Information vorhanden sei, sei aliquotiert worden.

Betreffend Fremdleistungen (Scheinrechnungen/nicht gemeldetes Eigenpersonal) seien die übermittelten Rechnungen dem Monat zugeordnet worden, in welchen die Barzahlung erfolgt sei (Zuflussprinzip bei Kommunalsteuer), sei diese Information nicht vorhanden gewesen, sei die Zuordnung aufgrund des Rechnungsdatums bzw. des in der Rechnung angegebenen Datums erfolgt. Sei keine Zuordnung möglich gewesen (z.B. weil keine Rechnung vorhanden gewesen sei), sei eine Aliquotierung vorgenommen worden.

Betreffend Ergebnis GPLA Kommunalsteuer 2014 werde angemerkt, dass aufgrund der GPLA eine Nachverrechnung an Kommunalsteuer in Höhe von € 46.604,14 festgestellt worden sei, der Behörde sei dieser Betrag als Gesamtbetrag übermittelt worden, da der prüfenden Behörde offensichtlich keine Jahreserklärung übermittelt worden sei. Daher sei die bereits bezahlte Kommunalsteuer laut Jahreserklärung vom Nachverrechnungsbetrag abgezogen worden.

Ebenso sei irrtümlicherweise bei der Dienstgeberabgabe (Schätzung durch Abgabenprüfgruppe der Magistratsabteilung Rechnungs- und Abgabenwesen) verfahren worden. Mittels eines Durchschnittslohnes sei betreffend der Fremdleistungen (75% - für das Jahr 2013: 547.301,33 Euro und für das Jahr 2014: 1.300.822,50 Euro) die Wiener Dienstgeberabgabe ermittelt und die bereits bezahlten Beträge laut Jahreserklärungen in Abzug gebracht worden.

Es werde eine Einschränkung des Haftungsbetrages betreffend Kommunalsteuer auf 70.330,90 Euro (statt 71.142,83 Euro) und betreffend Dienstgeberabgabe auf 6.863,83 Euro (statt 6.944,46 Euro) angeregt, da am 15. November 2017 eine Quote von 894,22 Euro verbucht worden sei (davon würden 911,93 Euro die Kommunalsteuer, 80,63 Euro die Dienstgeberabgabe und 1,66 Euro Verwaltungsabgaben betreffen. Die erzielte Quote sei in der Beschwerdeentscheidung irrtümlich nicht berücksichtigt worden.

An Zahlungen seien nur die Beträge laut Jahreserklärungen sowie die Quotenzahlungen (für Kommunalsteuer 2013 811,93 Euro, für DGA 80,63 Euro November 2017, also nach Konkurseröffnung) geleistet worden. Zur Abstattung Dienstgeberabgabe für 2013 werde angemerkt, dass nach Konkurseröffnung ein Guthaben aus diversen Verwaltungsabgaben, welches bereits vor der Konkurseröffnung bestanden habe, angefordert worden und am 11.05.2016 der Dienstgeberabgabe für 2013 gegengerechnet worden sei.

Mit Vorhalt vom 11. Mai 2021 wurde dieses Schreiben der belangten Behörde vom 19. April 2021 dem Bf. (z.H. seines steuerlichen Vertreters) zur Wahrung des Parteigehörs zur allfälligen Stellungnahme mit der Aufforderung der Nachreichung der – zwar angekündigten, aber bisher nicht erfolgten – Begründung des Vorlageantrages übermittelt.

In der Gegenäußerung vom 21. Juni 2021 wurde ausgeführt:

„Die Stellungnahme der Stadt Wien vom 19.4.2021 wird ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) abgelehnt und bestritten. Dazu im Einzelnen:

1. Sie bringt bis auf minimale Korrekturen der Höhe nach erwartungsgemäß nichts Neues.

Vor allem verweigert die Stadt Wien - auch hier - jegliche Auskunft darüber, dass und warum die beanstandeten Subfirmen für die (damalige) ***F1*** nicht leistungserbringend gewesen seien. Solange diese Frage einer Antwort harrt - also der Sachverhalt noch immer im Dunkeln liegt -, hängt die daraus gezogene Rechtsfolge -sprich: die Vorschreibung von Gemeindeabgaben - völlig in der Luft.

2. Ursächlich für die Feststellungsmängel der belangten Behörde sind die völlig unzureichenden Feststellungen der GPLA, die sich die Stadt Wien unkritisch zu Eigen gemacht hat. Signifikant dafür ist folgende Textstelle von Seite 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.11.2015 :

„Da die Leistungen lt Ausgangsrechnungen erbracht wurden, hat sich die Firma ***F1*** daher möglicher Scheinfirmen bedient, oder die Leistungen mit Eigenpersonal erbracht, die nicht auf die o.a. Firmen oder auf die Firma ***F1*** gemeldet waren.“

Schöner als auf diese Weise kann ein Prüforga n seine Uninformiertheit über das zu beurteilende Geschehen nicht mehr zum Ausdruck bringen. Faktum ist: Er (und mit ihm die damalige WGKK bzw die Stadt Wien jeweils als Ganzes)

- ist von schlüssigen Beweisen samt konkreten und nachprüfba ren Tatsachenkonstatierungen dazu meterweit entfernt, wie ***F1*** die Leistungen erbracht hat; .

- verfügt über keinen einzigen schlüssigen Beweis über auch nur einen einzigen der ***F1*** zurechenba ren Schwarzarbeiter;

- steht auf der Beweisebene auch bei der trotzdem bekundeten operativen Untätigkeit von ***Sub1-&-Co*** mit absolut leeren Händen da.

Solche Tatsachenfeststellungen sind ihrem Fehlen gleichzuhalten.

3. Fälle wie dieser (bzw der gemeinsame Parallelfall RV/7102189/2020) lassen sich bei lösungsorientierter Herangehensweise auf einige wenige Fragen wie die Folgenden reduzieren:

- Welche schlüssigen Beweise gibt es für die von Behördenseite behauptete Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch ***F1***?
- Welche schlüssigen Beweise gibt es für Kick-back-Zahlungen von ***Sub1-&-Co*** in den Einflussbereich von ***F1*** und/ oder jenen ihrer damaligen Machthaber?

Sowohl der GPLA-Prüfer der (damaligen) WGKK als auch die Stadt Wien sind von schlüssigen Beweisen für auch nur einen einzigen Schwarzarbeiter von ***F1*** bzw auch nur einen einzigen Rückfluss in deren Umfeld meterweit entfernt. Damit ist die Sache bereits auf der Beweisebene zu Gunsten meines Mandanten entschieden: Ohne Schwarzarbeiter und ohne Kick-back-Zahlungen muss man über die Leistungserbringung durch ***Sub1-&-Co*** nicht mehr lange reden. Wenn die dorthin bezahlten Gelder in voller Höhe dauerhaft dort verblieben sind, steht die Leistungserbringung durch sie außer Frage. Die Stadt Wien hat bisher reichlich Zeit gehabt, den Gegenbeweis anzutreten, der ihr aber bis heute nicht gelungen ist.

4. Auch wenn es darauf längst nicht mehr ankommt: Die Bemessungsgrundlagen sind angesichts der Kürzung des Fremdleistungsaufwandes um nur 25 % wirklichkeitsfremd. Zum Vergleich sei auf ein aktuelles Beispiel verwiesen; In einem Parallelfall würde das BFG einer Lösung auf Basis der Kürzung des Fremdleistungsaufwandes um 2/3-tel zustimmen (RV/7101368/2018).

Ergänzende Ausführungen:

1. Anstatt vieler Worte sei auf das im Parallelfall RV/7102189/2020 erstattete Vorbringen verwiesen und dieses hier zum integrierenden Bestandteil dieses Verfahrens gemacht. Dieser praktikable Weg erscheint angesichts der Vergleichbarkeit der Verhältnisse zur Vermeidung eines unnötigen Mehraufwandes auf beiden Seiten sinnvoll und zweckmäßig.

2. Daran, dass die hier beanstandete ***Sub1*** dort als leistungserbringend anerkannt worden ist, sei erinnert. Zudem hat diese Gesellschaft in dem beim (damaligen) FA Wien 4/5/10 zu 04-***xxx/xxxx*** registrierten Fall nachweislich Fahrzeuge an das dortige Autohaus verkauft, die von diesem mit Gewinn weiterverkauft werden sind. Folglich war ***Sub1*** auch dort nachweislich operativ tätig.

3. Die Bezeichnung "Scheinfirmen" in besagter Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.11.2015 ist völlig missglückt. So hat der VwGH bereits frühzeitig klargestellt, dass es gegen die "Denkgesetze verstößt", eine im Firmenbuch eingetragene und solcherart lebende GmbH als ein rechtlich inexistentes und solcherart bloß auf dem Papier bestehendes Vehikel

hinzustellen (vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, Vwslg 6801/F). Der Gerichtshof hat diesen Gedanken jüngst aufs Neue bestätigt. Der Einleitungssatz der Rz 34 des Erkenntnisses vom 19.12.2018, Ra 2017/15/0003, lautet:

„Die rechtliche Existenz der R GmbH kann aufgrund der Eintragung im Firmenbuch nicht verneint werden.“

Doch genau das ist hier der Fall. Dabei handelt es sich um kein bloßes Vergreifen im Ausdruck, sondern um weit verbreitete Praxis auf Prüferseite: Ein bloß auf dem Papier bestehendes Gebilde - eben eine "Scheinfirma" kann logischerweise keine Leistung erbracht haben, sodass die von dort stammenden Eingangsfakturen steuerlich nicht anzuerkennen sind (vgl § 23 Abs 1 erster Satz BAO). Diese Schlussfolgerung steht und fällt mit der Prämisse, die sich angesichts der rechtlichen Existenz von „***Sub1-&-Co*** hier von selbst aus dem Spiel nimmt. Man könnte bei den beanstandeten Subfirmen allenfalls von "Betrugsfirmen" sprechen. Doch hätte es dann ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit zur Frage bedurft, wer an diesem (an welchem?) Steuerschwindel beteiligt gewesen ist und welche Rolle ***F1***. bzw die für sie damals handelnden Personen gespielt hat. Doch wurde in diese Richtung hin erst gar nicht ermittelt, weil es sich bei den beanstandeten Fremdfirmen in Wirklichkeit um inexistente "Scheinfirmen" handelt. Diese krasse Fehleinschätzung auf Prüferseite erklärt die evidente Ermittlungs-, Beweis- und Feststellungslosigkeit der Stadt Wien als Ganzes hinreichend.

Nicht: unerwähnt bleiben darf weiter: Im zu 04-***xxx/xxxx*** des damaligen FA 4/5/10 registrierten Rechtsmittelverfahrens hat die dortige Einschreitenn in der Eingabe vom 20.10.2020 den sehr überzeugenden Nachweis erbracht, dass ***Sub1*** Fahrzeuge verkauft und geliefert hat. Ergänzend sei bemerkt, dass Einschreiterin ein Autohaus ist, welches auch die von dort bezogenen Fahrzeuge nachweislich mit Gewinn weiterverkauft hat. Vor diesem Hintergrund ist es ein weiteres Mal völlig unzutreffend, ***Sub1*** als inaktives Vehikel hinzustellen, dessen primäre Aufgabe darin bestanden hätte, Steuer- und Sozialbetrug zu ermöglichen. Um diese Frage zuverlässig beantworten zu können, wäre es erforderlich gewesen, auf Basis schlüssiger Beweise konkret und nachprüfbar darzutun, dass die Malversationen dieser Gesellschaft im Ausstellen von Fälligkeitsrechnungen (Falsifikaten) bestanden hätte. (Anm. BFG:gemeint wohl Gefälligkeitsrechnungen) War sie - wovon auszugehen ist – hingegen leistungserbringend und hat sie es nur mit ihren öffentlich-rechtlichen Deklarations- und Zahlungspflichten nicht sehr genau genommen, so spielt sich dieser Umstand alleine auf der Ebene zwischen ***Sub1*** (Schuldner) und Bund (Gläubiger) ab. Mit meiner Mandantin (und den übrigen Auftraggebern von ***Sub1***) hat das rein gar nichts zu tun. Doch wurde in diese Richtung hin erst gar nicht ermittelt, womit wir - wieder einmal bei den gravierenden Feststellungsmängeln der GPLA angelangt sind, die sich in den hier angefochtenen Bescheiden nahtlos fortsetzen.

4. An die Rz 13, 14, 16, 17 des im Parallellfall zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 22.2.2017, Ra 2014/13/0030, sei ebenfalls erinnert.

5. Es gibt angesichts der relativen Ermittlungs-, Beweis- und Feststellungslosigkeit seitens der GPLA nichts, das geeignet wäre, die Steuervorschreibung dem Grunde und der Höhe nach zu rechtfertigen. Wir - mein Mandant und ich - erwarten eine vollinhaltliche Stattgabe, weil an der Sache rein gar nichts dran ist.

6. Aus unserer Sicht könnte die von uns angestrebte und erwartete vollinhaltliche stattgebende Erledigung im vereinfachten Verfahren gemäß § 300 BAO erfolgen. Aus diesem Grund gebe ich für meinen Mandanten schon jetzt die Zustimmung zu dieser Maßnahme (§ 300 Abs 1 lit a BAO),

Mündliche Verhandlung

Sie können, wie in allen bisherigen Fällen, schon jetzt davon ausgehen, dass die Entscheidung von Ihrem Schreibtisch aus (und nicht im Verhandlungssaal) erfolgt. Ich ziehe hiermit den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.“

Am 7. September 2021 übermittelte die belangte Behörde dem BFG folgenden Schriftsatz:

„Bezug nehmend auf unser heutiges Telefonat, stimmt die Magistratsabteilung Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben einer Herabsetzung der Kommunalsteuer und der Wiener Dienstgeberabgabe hinsichtlich Haftungsbescheid vom 23. Jänner 2017, Zl. MA 6/ARL-***xx*** E auf folgende Beträge zu, da die Festsetzung des Lohnaufwandes mit 50 % der aktenkundigen Fremdleistungen einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis des BFG entspricht:

Kommunalsteuer:

2013	Nachf. GPLA	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	230,90	811,93	0,00
Februar	323,15	0,00	0,00
März	1079,53	0,00	821,65
April	1094,59	0,00	1094,59
Mai	1094,59	0,00	1094,59
Juni	1095,99	0,00	1095,99
Juli	1097,38	0,00	1097,38
August	1097,38	0,00	1097,38
September	1097,38	0,00	1097,38
Oktober	1097,38	0,00	1097,38
November	1097,38	0,00	1097,38
Dezember	1097,38	0,00	1097,38
Gesamt	11503,03	811,93	10691,10

2014	Nachf. GPLA	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	473,45	2,51	470,94
Februar	2340,10	3,36	2336,74
März	2340,10	3,36	2336,74
April	2340,10	48,39	2291,71
Mai	2340,10	48,39	2291,71
Juni	2340,10	153,43	2186,67
Juli	2340,10	78,24	2261,86
August	2340,10	78,24	2261,86
September	2340,10	57,36	2282,74
Oktober	2748,56	93,79	2654,77
November	1473,56	195,70	1277,86
Dezember	3249,02	0,00	3249,02
	26665,39	762,77	25902,62

Dienstgeberabgabe:

DGA				
laut Niederschrift Bauhilfsarbeiter lt. KV 1900,00 monatlich x 14 = 26.600,00/ Jahr				
	Zuschätzung aufgr. v.	Schätzung d. Dienstnehmer	2,00 pro angef. Woche	
	Scheinrechnungen lt. GPLA	bei 26.600,00/ Jahr	und pro DN bei 52 Wochen	
2013	364867,56	13,71 ger. 14 Personen	1456,00	
2014	867215,00	32,6 ger. 33 Personen	3432,00	

	2013 Nachf. GPLA	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	112,00	80,63	0,00
Februar	112,00	132,30	11,07
März	112,00	0,00	112,00
April	140,00	0,00	140,00
Mai	112,00	0,00	112,00
Juni	112,00	0,00	112,00
Juli	140,00	0,00	140,00
August	112,00	0,00	112,00
September	140,00	0,00	140,00
Oktober	112,00	0,00	112,00
November	112,00	0,00	112,00
Dezember	140,00	0,00	140,00
	1456,00	212,93	1243,07

	2014 Nachf. GPLA = Rückstand
Jänner	264,00
Februar	264,00
März	330,00
April	264,00
Mai	264,00
Juni	330,00
Juli	264,00
August	264,00
September	330,00
Oktober	264,00
November	264,00
Dezember	330,00
	3432,00

Die Gesamtsumme der Abgaben würde demnach eine Haftungssumme von 41.268,79 Euro ergeben.

Zu der Konkursquote wird angemerkt, dass eine Konkursquote von 894,22 Euro überwiesen wurde, davon wurden 811,93 Euro auf die Kommunalsteuer (ältester Rückstand, also 2013) und 80,63 Euro auf die Dienstgeberabgabe (ebenfalls 2013) gebucht. Die restliche Quotenzahlung in Höhe von 1,66 Euro betreffen Verwaltungsabgaben (Kommissionsgebühren, etc.) und ist als „Akontozahlung“ (MZ) auf dem bereits übermittelten Kontoauszug vom 14.04.2021 ersichtlich. Bezüglich des erwähnten Kontoauszuges hat sich bis heute nichts verändert.

Zahlungen erfolgten hinsichtlich Kommunalsteuer für das Jahr 2013 nur in Form der Konkursquote und für das Jahr 2014 in Höhe der Jahreserklärung, welche der Prüfer bei der GPLA nicht berücksichtigt hat. Hinsichtlich der Dienstgeberabgabe wurde die erwähnte Konkursquote abgezogen (80,63) sowie ein Guthaben betreffend diverser Verwaltungsabgaben gegenverrechnet (132,30 Euro).

Beigelegt wurde eine Berechnung zur Kommunalsteuer:

Hier wird nur die Ermittlung der Jahresbeträge wiedergegeben. Zur Berechnung zur Aufgliederung auf die einzelnen Monate wird auf die Beilage verwiesen.

2013:

GF Bezüge	13.800,00
3% KommSt	414,00
SVA-Beiträge GF	1.194,90
3% KommSt	35,85
Bekleidung GF	1.762,51
3% KommSt	52,88
Verkehrsstr. GF	603,00
3% KommSt	18,09
Verkehrsstr. DN	603,00
	603,00
	1.206,00
3% KommSt	36,18
Scheinrechnungen/nicht gemeldetes Eigenpersonal – ***Sub4*** KG	729.735,11*
Davon 50%	364.867,56
Hievon 3%	10.946,03
Summe 2013	11.503,03

*Dieser Betrag wurde nicht in Summe, sondern nur die auf die Monate aufgegliederten Beträge angeführt:

Jänner 2013	12.500,00
Februar 2013	18.650,00
März 2013	69.075,33
April 2013	69.945,53
Mai 2013	69.945,53
Juni 2013	69.945,53
Juli 2013	69.945,53
August 2013	69.945,53
September 2013	69.945,53
Oktober 2013	69.945,53
November 2013	69.945,53
Dezember 2013	69.945,54
SUMME:	729.735,11

2014:

GF Bezüge	14.900,00
3% KommSt	447,00
SVA-Beiträge GF	4.983,42
3% KommSt	149,50
Bekleidung GF	693,24
3% KommSt	20,76
Verkehrsstr. GF	551,17
3% KommSt	16,54

Verkehrsstr. DN	505,23
3% KommSt	15,14
Scheinrechnungen/nicht gemeldetes Eigenpersonal ***Sub1***/***Sub2***/ ***Sub3*** GmbH	1.734.430,00*
Davon 50%	867.215,00
Hievon 3%	26.016,45
Summe 2014	26.665,39

*Dieser Betrag wurde nicht in Summe, sondern nur die auf die Monate aufgliederten Beträge angeführt:

	Sub1	***Sub2***	***Sub3*** GmbH
Jänner 2014			27.950,00
Februar 2014		152.393,75	
März 2014		152.393,75	
April 2014		152.393,75	
Mai 2014		152.393,75	
Juni 2014		152.393,75	
Juli 2014		152.393,75	
August 2014		152.393,75	
September 2014		152.393,75	
Oktober 2014	94.625,00	85.000,00	
November 2014	94.625,00		
Dezember 2014	213.080,00		

SUMME (ergänzt durch BFG):	402,330,00	1.304.150,00	27.950,00
----------------------------	------------	--------------	-----------

Diese Berechnung wurde dem Bf. durch das BFG mit Schriftsatz vom 9. September 2021 zur Einbringung einer eventuellen Stellungnahme/Gegenäußerung übermittelt.

Dazu erstattete der Bf. am 28. September 2021 folgendes Vorbringen:

„1. Das Schreiben der MA6 bringt bis auf die im Verhältnis zum Haftungsbescheid und zur BVE reduzierten Steuerbeträge nichts Neues. Diese Neuerung ist mangels näherer Angaben zum "warum" und mangels rechnerischer Überleitung nicht überprüfbar. Solcherart können wir das neue Zahlenmaterial nur zur Kenntnis nehmen, es nicht hingegen auf seine rechnerische Richtigkeit hin überprüfen. So beträgt bspw die KommSt für 2013 weniger als 50 % der ursprünglichen Vorschreibung (anfangs: € 23.906,50, aktuell: € 10.691,10; das sind 44,72 %), für 2014 hingegen mehr als 50 % (anfangs: € 45.841,37, aktuell: € 25.902,62; das sind 56,50 %).

2. Für besagtes Schreiben der MA 6 der Stadt Wien vom 7.9.2021 gilt im Kern dasselbe wie für den Haftungsbescheid vom 23.1.2017: Beide Male endet die Argumentation der Behörde dort, wo sie richtigerweise erst beginnen hätten müssen. Dieses Begründungsdefizit wird trotz entsprechender Versuche auch in der BVE vom 12.5.2020 nicht beseitigt. Dazu im Einzelnen:

*2.1. Dort wird zwar auf den GPLA-Bericht samt Niederschrift verwiesen. Doch sind sowohl diese Erledigungen als auch die BVE frei von Sachverhalt als Ergebnis des Beweisverfahrens. So ist der Arbeit des Prüfers und der Stadt Wien nur zu entnehmen, dass ***Sub1-&-Co*** nicht leistungserbringend gewesen seien und diese Leistungen vielmehr von der damaligen ***F1*** mittels eigener Schwarzarbeiter erbracht worden sei. Doch gibt es weder für das eine (operative Untätigkeit durch ***Sub1-&-Co***) noch für das andere (Schwarzarbeit durch ***F1***) auch nur den leisesten Ansatz eines Beweises, will heißen: Prüfer und Behörde agieren und argumentieren auf der für Besteuerungszwecke völlig ungeeigneten Behauptungs-/Vermutungsebene anstatt richtigerweise auf der Beweis-/Feststellungsebene.*

2.2. Der Behörde ist zuzustimmen, wonach sie die "Feststellungslast für alle Tatsachen" trägt, die "vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können" (vgl nur VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, VwSlg 5789/F; 14.5.1991, 89/14-/0195; 26.7.2007, 2005/15/0051). Doch hat sie sich in weiterer Folge selbst nicht daran

gehalten, weil es weder konkrete und nachprüfbare Tatsachenkonstatierungen noch festgestellte Sachverhalte gibt. Der Hinweis auf die Mitwirkungspflicht der Partei führt in Fällen wie diesen völlig ins Leere: Wie soll *****F1***** das Nicht-Vorhandensein eigener Schwarzarbeiter schlüssig beweisen, wenn es solche tatsächlich nicht gegeben hat. Der Nachweis ihrer Existenz wäre logischerweise dem Prüfer (und damit der Stadt Wien als Ganzes) oblegen. Da er nicht gelungen ist, geht diese Beweis- und Feststellungslosigkeit logischerweise voll zu ihren Lasten. Solcherart erweist sich die Feststellungslast als eine echte Last: Fehlt es an den nötigen Feststellungen, so ist der Steuertatbestand eben nicht verwirklicht und die Steuervorschreibung zu Unrecht erfolgt.

2.3. Ursächlich dafür ist die methodisch unhaltbare Herangehensweise an diesen Fall durch den Prüfer (und damit durch die Stadt Wien als Ganzes). Dessen Vermutungskette zeigt folgendes Bild:

- Aus der gänzlich beweisfreien Bekundung von Prüferseite, *****Sub1-&-Co***** seien nicht leistungserbringend gewesen (Spekulation 1)
- wird gleichermaßen beweisfrei abgeleitet, deren Ausgangsfakturen seien reine Gefälligkeitsrechnungen (Spekulation 2),
- um daraus eine durch Nichts belegte Schwarzarbeit durch meine Mandantin abzuleiten (Spekulation 3) .

Methodisch geboten wäre der genau gegenteilige Weg gewesen. Er hätte darin bestanden,

- *****F1***** als Subjekt der (genauen ihrer) GPLA in deren Fokus der eigenen Arbeit zu stellen,
- sich solcherart mit unserer historischen und nunmehr zu beurteilenden Sachlage erkennbar - zu beschäftigen, und
- aus nachgewiesener Schwarzarbeit die entsprechenden Schlüsse in Richtung Scheinfakturen zu ziehen oder alternativ
- es bei Nichtvorliegen von Schwarzarbeit bei der Leistungserbringung durch *****Sub1-&-Co***** zu belassen, was zu einem Nullergebnis geführt hätte.

Diese methodische Fehlerhaftigkeit zieht Beweislosigkeit nach sich, dies aus folgendem Grund:

Jede Bekundung zu einem Dritten (hier. *****Sub1*****) endet logischerweise an dessen Außengrenze, also den, wo die eigene Sphäre erst beginnt (hier: jene der *****F1*****). Um zuverlässig beurteilen zu können, dass die zum Dritten gewonnenen Erkenntnisse auf

den konkreten Fall zutreffen, ist es nötig, deren Vorhandensein oder Nicht-Vorhandensein durch ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit schlüssig aufzuzeigen. Solcherart hätte der Nachweis der behaupteten operativen Untätigkeit von ***Sub1-&-Co*** nur durch den schlüssigen Beweis erbracht werden können, dass dieselben Leistungen in Wirklichkeit von ***F1*** mittels eigener Schwarzarbeiter selbst erbracht worden ist.

Doch ist das gesamte bisherige Verfahren von einem schlüssigen Beweis für auch nur einen einzigen Schwarzarbeiter meterweit entfernt.

2.4. Der VwGH meint mit anderen Worten dasselbe. Die Kernaussagen des zu einem Wiener Bauunternehmen mit weitaus größeren Parametern (17 beanstandete Subfirmen, Mehrergebnis alleine bei den Jahressteuern: € 1,7 Mio) des VwGH vom 22.2.2017, Ra 2014/13/0030, lauten (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens .

Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„13 Die Revision führt zur Zulässigkeit u.a. aus, dass das angefochtene Erkenntnis keine geschlossene Sachverhaltsdarstellung enthalte und das BFG Umstände, die zugunsten der Revisionswerberin sprächen, nicht berücksichtigt habe.

Die Revision ist schon im Hinblick auf den aufgezeigten Begründungsmangel zulässig und auch begründet.

[...].

Das BFG gibt im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses die im BP-Bericht angeführte Anzeige wieder und listet auf rund 110 Seiten Feststellungen zu 17 Subunternehmen, zu Vereinbarungen, die die Revisionswerberin mit diesen Subunternehmen abgeschlossen hat, sowie zu Arbeitern auf, die bei diesen Subunternehmern angemeldet waren. Aufgrund dieser "Sachverhaltsfeststellungen" gelangt das BFG sodann zur Überzeugung, dass es sich bei den Rechnungen der - rechtlich existenten - Subunternehmer (Gesellschaften mbH) um "Deckungsrechnungen" für Arbeiten gehandelt habe, die tatsächlich von Schwarzarbeitern der Revisionswerberin erbracht worden seien. Es sei ein System eingerichtet worden, "dass zahlreiche Dienstnehmer einer GmbH in der Folge Dienstnehmer einer ganzen Reihe weiterer eingeschalteter GmbHs waren"- Die zwischen der Revisionswerberin und den angeführten Gesellschaften abgeschlossenen Bauverträge seien „das Ergebnis systematischer Malversationen", weil die Musterfirmenzeichnungen "im Regelfall" keine Ähnlichkeit mit den Unterschriften der Geschäftsführer auf den Bauverträgen und Auftragsbestätigungen aufwiesen "und in Übrigen wiederholte Male keines der

angefertigten Schriftstücke und die Stampiglie den Firmenwortlaut laut Firmenbuch und Musterfirmazeichnung wiedergeben". Auffällig sei auch, dass die Rechnungen der eingeschalteten Gesellschaften "in einer Reihe von Fällen" die gleichen Merkmale enthielten und die Anbotschreiben zweier Gesellschaften "weitestgehend ident" seien.

Diesen Ausführungen kommt im Ergebnis kein Begründungswert zu., weil damit nur die Mitwirkung der Revisionswerberin an "Malversationen" in den Raum gestellt wird, ohne dass das BFG zu den im Einzelnen davon abgeleiteten abgabenrechtlichen Ergebnissen nähere Feststellungen geworfen hat."

Die vom VwGH zu Recht eingeforderten "näheren Feststellungen" fehlen dort wie hier gleichermaßen. Die Entscheidung des VwGH - Aufhebung wegen schweren Verfahrensmängeln – ist bekannt.

2.5. Zudem haben Prüfer und Magistrat der Stadt Wien durch ihre methodisch unhaltbare Herangehensweise an diesen Fall auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise völlig ausgehebelt. Dazu im Einzelnen: § 21 Abs 1 BAO verlangt den Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat und solcherart ein zweistufiges Vorgehen (VwGH 11.3.1992, 90/13/0230, VwSlg 6662/F; 21.9.2006, 2003/15/0053):

„Mit dem Versuch, zunächst den tatsächlichen Inhalt der vertraglichen Rechte zivilrechtlich klarzustellen, kann die AbgBeh mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise noch nicht in Widerspruch geraten. Schließt doch das Gebot wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Ermittlung der zivilrechtlich herbeigeführten Rechtsfolgen nicht aus, sondern erfordert sie geradezu. Erst wenn feststeht, welche Rechtsfolgen ein Abgpfl mit dem von ihm vertraglich gesetzten Tatbestand zivilrechtlich bewirkt hat, ist die nach den § 21 ff BAO vorzunehmende Prüfung an der Reihe, welches wirtschaftliche Ergebnis der Abgpfl im Kleid der zivilrechtlichen Rechtsfolgen herbeigeführt hat."

Aufzubereiten ist nicht irgendein, sondern der steuerrelevante, also der zur steuerlichen Beurteilung notwendige (vgl VwGH 25.9.2001, 2001/14/00665 15.9.2016, Ra 2016/15/0049) Sachverhalt. Der VwGH hat dazu längst klargestellt (vgl VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F):

„Die im § 21 Abs 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht

entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50)."

Bezogen auf diesen Fall: Prüfer und Magistrat haben weder den maßgeblichen Sachverhalt festgestellt noch die "für die Besteuerung maßgeblichen Verhältnisse" ermittelt, sondern stattdessen ein fiskalisch attraktives Geschehen auf der Behauptungs-/Vermutungsebene - wie beizufügen ist - ohne schlüssigen Beweis - bekundet.

*2.6. So waren die hier beanstandeten Fremdleister in anderen Fällen sehr wohl und nachweislich leistungserbringend. Um das am Beispiel der ***Sub1*** zu illustrieren: Sie hat im Verfahren 04-***xxx/xxxx*** der dortigen GmbH - ein gewerblicher Kfz-Händler in Wien - 2015 Fahrzeuge verkauft, die sodann mit Gewinn weiterverkauft worden sind. Wenn diese Subfirma sogar weit nach der Leistungserbringung für ***F1*** operativ tätig gewesen ist, erweist sich die gegenteilige Beurteilung des hiesigen Steuerprüfers als beweisfrei, fragwürdig, vorschnell. Die zuvor aufgezeigte methodische Fehlerhaftigkeit seines Herangehens an diesen Fall ist evident: Er (und mit ihm die Stadt Wien als Ganzes) ist sowohl in Bezug auf ***F1*** als auch auf ***Sub1*** (und die übrigen beanstandeten Fremdleister) auf der Beweis- und der Tatsachenebene völlig uninformiert.*

*3. Bezogen auf dieses Verfahren: Solange die behauptete Schwarzarbeit durch ***F1*** im Dunkeln liegt - das ist aus den dargelegten Gründen noch immer der Fall -, hängen die davon abgeleiteten Lohnabgaben mangels stabilen Fundaments im Tatsächlichen völlig in der Luft. Solcherart ist eine vollinhaltliche Stattgabe des Einspruchs meines Mandanten - vorzugsweise gemäß § 300 BAO - naheliegend. Ich erteile für ihn hiermit meine Zustimmung zu einer solchen Erledigung (vgl. § 300 Abs 1 lit a BAO)."*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen Kommunalsteuer

Gemäß § 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG) unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.460 Euro, wird von ihr 1.095 Euro abgezogen.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 11 Abs. 1 KommStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem u.a Lohnzahlungen gewährt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

§ 11 Abs. 3 KommStG: Erweist sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

§ 11 Abs. 4 KommStG: Für jedes abgelaufene Kalenderjahr hat der Unternehmer bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten. Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist zusätzlich binnen einem Monat ab Schließung an diese Gemeinde eine Steuererklärung mit der Bemessungsgrundlage dieser Gemeinde abzugeben. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Gemeinde die Steuererklärung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu übermitteln. Die Gemeinden haben die Daten der Steuererklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln.

Die Abgabenbehörden des Bundes sind berechtigt, die Daten der Steuererklärung nach Maßgabe des § 14 Abs. 2 zu verwenden.

§ 11 Abs. 5 KommStG: Der Unternehmer hat jene Aufzeichnungen zu führen, die zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Rechtsgrundlagen Dienstgeberabgabe:

Gemäß § 5 DGAG beträgt die Abgabe für jeden Dienstnehmer und für jede angefangene Woche eines bestehenden Dienstverhältnisses 2 Euro.

Gemäß § 6 Abs. 1 DGAG hat der Abgabepflichtige bis zum 15. Tag jedes Monats die im Vormonat entstandene Abgabenschuld zu entrichten.

Rechtsgrundlagen Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (Abs.2).

Gemäß § 217a Z 2 BAO werden Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig. Säumniszuschläge, die den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Z 3).

Geltendmachung von Haftungen:

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a KommStG 1993 neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz (DGAG) neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die erschwerte Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 17.12.1996, 94/14/0148), daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt.

Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage (§ 116 BAO) im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH mit Berufung (nunmehr Beschwerde) und auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Erweist sich die Selbstberechnung der Kommunalsteuer des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

Da die belangte Behörde von den eingereichten Abgabenerklärungen vom 2.7.2014 und 11.6.2015 abgewichen ist, wäre zwar ein solcher Bescheid (solche Bescheide) zu erlassen gewesen, da Hinweise, dass die Primärschuldnerin nachträglich die Selbstberechnung berichtigt habe, im Akt nicht vorliegen, jedoch ist alternativ auch die erstmalige Geltendmachung des Abgabeananspruches im Haftungsverfahren möglich.

Da im vorliegenden Fall dem Haftungsbescheid kein Abgabenbescheid vorangeht, ist zuerst über den Abgabeanpruch abzusprechen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28. Februar 2014, 2012/16/0050) muss der Bf., wenn ein solcher Abgabenbescheid nicht erlassen wurde, den er später nach § 248 BAO hätte bekämpfen können, die Höhe des Abgabeananspruches im Haftungsverfahren anfechten können. Dem Bf. ist darzulegen, auf Grund welchen Sachverhaltes die Kommunalsteuerschuld in der von der Selbstberechnung abweichenden

Höhe entstanden ist. Das gleiche gilt für die jeweils monatlich entstehende Dienstgeberabgabe.

Abgabenanspruch:

Scheinfirmen

Der Bf. kritisiert die Verwendung des Begriffs "Scheinfirma" durch die Abgabenbehörde. Die Abgabenbehörde würde im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften als Scheinfirmen hinstellen, obwohl diesen die rechtliche und steuerrechtliche Existenz nicht abgesprochen werden könne. Richtigerweise müsste man von "Betrugsfirmen" sprechen (Schriftsatz vom 21.6.2021).

Zweck des mit 01.01.2016 in Kraft getretenen Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes (SBBG) ist nach § 1 SBBG die Verstärkung der Abwehr, Verhinderung und Verfolgung von Sozialbetrug (Sozialbetrugsbekämpfung) und damit die Sicherstellung, dass selbständige und unselbständige Erwerbstätigkeiten zu vorschriftsgemäßen Bedingungen im Sinne des Schutzes der Arbeitnehmer/innen, des Sozialsystems und des fairen Wettbewerbs ausgeübt werden.

Im 3. Abschnitt des SBGG ("Maßnahmen gegen Scheinunternehmen") werden "Scheinunternehmen" wie folgt definiert:

Ein Scheinunternehmen ist ein Unternehmen, das vorrangig darauf ausgerichtet ist,

1. Lohnabgaben, Beiträge zur Sozialversicherung, Zuschläge nach dem BUAG oder Entgeltansprüche von Arbeitnehmer/inne/n zu verkürzen, oder
2. Personen zur Sozialversicherung anzumelden, um Versicherungs-, Sozial- oder sonstige Transferleistungen zu beziehen, obwohl diese keine unselbstständige Erwerbstätigkeit aufnehmen (§ 8 SBBG).

Weiters ist im Gesetz vorgesehen, dass das Finanzministerium eine Liste der gemeldeten Scheinunternehmer zu führen hat, welche online veröffentlicht wird (§ 8 Abs. 10 SBBG); die Scheinunternehmereigenschaft wird auch im Firmenbuch vermerkt (§ 8 Abs. 11 SBGG).

Demnach verwendet auch der Gesetzgeber den Begriff "Scheinunternehmen" (umgangssprachlich vom Finanzamt als "Scheinfirmen" bezeichnet). Mit der Einführung des SBGG sollen Maßnahmen gegen Unternehmen ermöglicht werden, die zum Zweck des Sozialbetruges gegründet werden. Die Aberkennung der rechtlichen Existenz solcher Unternehmen ist damit nicht verbunden.

Die Verwendung des Wortes "Scheinunternehmen" (bzw. umgangssprachlich "Scheinfirma") erfolgt(e) in diesem Verfahren im Sinne der gesetzlichen Definition im SBGG.

Zur in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Frage, ob nicht richtigerweise von "Betrugsfirmen" gesprochen werden müsse, ist auf das Gebiet der Sprachphilosophie zu verweisen; eine Erörterung dieser Frage erübrigt sich somit.

Beweislosigkeit und Beweislastumkehr:

Zu den wiederholten Ausführungen des Bf., die belangte Behörde müsse einen Beweis für ihre Feststellungen erbringen, ist darauf hinzuweisen, dass das Abgabenverfahren dadurch gekennzeichnet ist, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO)

Nach § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Ritz BAO⁵ § 115 Tz 4).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1.2004, 2000/17/0172; 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136; Ritz, BAO⁵ § 115 Tz 7)

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (zB VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187; 23.2.2010, 2007/15/0292).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgaberechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.9.1989, 88/13/0072; OGH 18.12.1995, 14

Os 83/95, ÖStZB 1996, 445; VwGH 25.1.1999, 93/17/0313). (Vgl. Kotschnigg, Beweisrecht, BAO § 119, Tz 35)

Beide Pflichten (amtswegige Ermittlungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei) bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (zB VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.4.2009, 2004/15/0144).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörden nur unter Mithilfe der Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht, als die Abgabenbehörde (zB VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173). (Ritz, BAO⁵, § 138 Tz 1)

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Abs. 2 hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende

Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132, siehe auch Ritz, BAO⁵, § 167 Tz 8).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist.

Dabei ist festzuhalten, dass letztendlich der festgestellte – und nicht der tatsächliche – Sachverhalt die Grundlage für die behördliche Entscheidung bildet. Die in der Vergangenheit liegenden Tatsachen können nicht mit absoluter Gewissheit erkannt werden, da die Wahrheit der menschlichen Erkenntnis verschlossen ist. Vielmehr geht es darum, der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen, somit in einem geordneten Verfahren jene Feststellungen zu treffen, von denen anzunehmen ist, dass sie dem tatsächlichen Geschehen in einem hohen Maße entsprechen und zwar in einem höheren Maße als andere ebenfalls mögliche Sachverhaltsannahmen bildet (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 166, Seite 1754).

Die Begründung des Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. In der Bescheidbegründung sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkbar erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. für viele die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und vom 19. Dezember 2002, 98/15/0210).

Für die im § 138 Abs. 1 letzter Satz BAO erwähnte Glaubhaftmachung, die nur den Nachweis der Wahrscheinlichkeit eines behaupteten Sachverhaltes zum Gegenstand hat, gilt insofern Gleiches, als auch die behördliche Würdigung zur Frage des Gelingens oder Misslingens einer bloßen Glaubhaftmachung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle mit denselben Beschränkungen unterliegt, die für die Kontrolle der Beurteilung des Gelingens oder Misslingens einer Beweisführung gelten (siehe hiezu etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 27. Februar 2002, 97/13/0201, vom 27. Mai 1998, 97/13/0051, und vom 18. Oktober 1995, 93/13/0290).

Die Nachforderungen basieren auf den Feststellungen der Wiener Gebietskrankenkasse in der Niederschrift vom 20.11.2015. Dieser Bericht wurde, dem Bf. obwohl dieser ihm ohnedies bekannt war, mit Schreiben des BFG vom 11. Mai 2021 übermittelt, ebenso die detaillierte Aufgliederung der Nachforderungen. Ebenso wurden dem Bf. mit Schreiben der belangten Behörde vom 8. Jänner 2020 die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes bekanntgegeben.

Feststellungen der WGKK und des Finanzamtes zu den Unternehmungen, die Fremdleistungen erbracht haben sollen:

Sub1

Im Zeitraum vom 6. Dezember 2014 bis 31. Dezember 2014 seien Rechnungen (Auszahlung Kassabelege) iHv. 402.530,00 Euro gefunden und ausgehoben worden. Der ehemalige 100%ige Gesellschafter und Geschäftsführer ***GF-Sub1*** sei zu den Rechnungen befragt worden. Er habe angegeben, dass es im Jahr 2014 keine Geschäftsbeziehungen zu der ***Primärschuldnerin*** gegeben habe. ***GF-Sub1*** kenne weder den derzeitigen Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***, ***GF2-F1***, noch den damaligen Geschäftsführer ***BF1***.

Die Originalrechnungen der ***Sub1*** seien vom Schriftbild nicht mit jenen in der Buchhaltung der ***Primärschuldnerin*** vergleichbar. Die Rechnungen mit dem grünen Punkt seien erst ab 2015 verwendet worden. Der Kopf der Rechnungen sei den Originalrechnungen aus dem Jahr 2014 nachgemacht worden – mit neuer E-Mailadresse und Tel.Nr.

Es seien auch die Debitoren- bzw. Kreditorenkonten der ***Sub1*** eingesehen worden. Auf diesen Konten seien keine Zahlungen der ***Primärschuldnerin*** ersichtlich. Weiters sei die Steuerberatungskanzlei der ***Sub1***, die ***Stb1***, aufgesucht worden. Es sei festgestellt worden, dass die Unterschriften auf der vorgelegten Vollmacht nicht mit den Unterschriften auf den Kassenbelegen ident seien. Es handle sich somit bei den im Jahre 2014 im Rechenwerk der ***Primärschuldnerin*** eingebuchten Rechnungen eindeutig um gefälschte oder gekaufte Rechnungen.

Zur Klärung, wer die Arbeiten durchgeführt hat seien ***GF2-F1*** und ***E.*** jeweils zu den Terminen mit dem steuerlichen Vertreter ***V1*** eingeladen worden. ***GF2-F1*** sei zu keinem Termin erschienen und ***E.*** habe sich jeder Aussage über diese Firma enthalten. Die Originalrechnungen und Saldenlisten der korrekten ***Sub1*** seien ***E.*** und ***V1*** vorgelegt worden. Zur möglichen Klärung, welche Personen oder Subunternehmer auf den diversen Baustellen der ***Primärschuldnerin*** gearbeitet hätten,

seien die Baustellentagebücher und die Details zu den jeweiligen Rechnungen angefordert worden. Diese seien im Zuge der GPLA nicht vorgelegt oder übermittelt worden.

Auch betreffend des Vertragsabschlusses (mündlich oder schriftlich) der ***Sub1*** mit der ***Primärschuldnerin*** seien keine Auskünfte gegeben worden.

Auf die Frage, wer die Barzahlungen laut Kassenbelege entgegengenommen habe, sei weder Auskunft von ***E.***, noch ***GF2-F1*** oder ***V1*** gegeben worden.

Sub2

Im Zeitraum 1. Februar 2014 bis 17 Oktober 2014 seien Rechnungen der ***Sub2*** im Rechenwerk der ***Primärschuldnerin*** iHv 1.304.150,00 Euro gefunden worden. Die Auszahlung dieser Beträge sei über die Kassa der ***Primärschuldnerin*** erfolgt.

Diesbezüglich sei festgestellt worden, dass der Geschäftsführer der ***Sub2***, ***GF-Sub2***, niemals über Wohnsitz im Inland verfügt habe. Außerdem sei am ***Datum5*** das Insolvenzverfahren über die GmbH eröffnet worden. In der Folge sei die Gesellschaft aufgelöst und das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung mit ***Datum6*** aufgehoben worden. Ab 6. September 2014 seien bei der ***Sub2*** keine Dienstnehmer mehr angemeldet gewesen.

Auch hier sei ersichtlich, dass der Kopf einer Rechnung nur auf eine neue Rechnung kopiert worden sei - ersichtlich am Originalbeleg. Bei den gefundenen Kassenbelegen handle es sich um die gleiche Schrift wie auf den Kassenbelegen der ***Sub1***.

Auch zu diesem angeblichen Fremdleister habe es keine Klärung durch ***GF2-F1***, ***E.*** oder ***V1*** (siehe ***Sub1***) gegeben.

Sub3

Mit ***Datum3*** sei der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zurückgewiesen worden.

Mit 19. Dezember 2013 seien die letzten Dienstnehmer abgemeldet worden. Somit hätten ab diesem Datum keine Leistungen mehr erbracht werden können. Die Rechnungen, die nach dem 19. Dezember 2013 (iH 27.950,00) ausgestellt worden seien, hätten daher nicht anerkannt werden können.

Eine Klärung im Rahmen des Termins habe es nicht gegeben (siehe ***Sub1***) .

Sub4

GF2-F1 (neuer Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***) sei bis ***Datum4*** als Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen gewesen. Als Dienstnehmer dieser Gesellschaft schienen ***E.*** und ***1*** sowie ***2*** auf. Alle drei Personen seien auch als Dienstnehmer bei der ***Primärschuldnerin*** gemeldet gewesen. Die Gesellschaft sei mit ***Datum7*** an ***3*** verkauft worden. Ab 15. Mai 2013 habe ***3*** über keinen aufrechten Wohnsitz im Bundesgebiet mehr verfügt.

Die letzten Dienstnehmer seien mit 31.10.2012 abgemeldet worden, im Jahr 2013 sei lediglich ein Dienstnehmer vom 4. Februar 2013 bis 13. Februar 2013 gemeldet gewesen. Somit könnten die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht von den Dienstnehmern der ***Sub4*** erbracht worden sein. Die ab 2013 vorliegenden Rechnungen iHv 729.735,11 seien somit nicht anzuerkennen gewesen.

Es gäbe auch hier keine Klärung hinsichtlich der Durchführung der Arbeiten.

Summe der Rechnungen:

Sub1 € 402.330,00

Sub2 € 1.304.150,00

Sub3 GmbH € 27.950,00

Sub4 KG € 729.735,00

Gesamt € 2.464.165,00

Weitere Feststellungen:

Geschäftsführerbezüge:

Am Verrechnungskonto des mehrheitlichen GS/GF ***BF1*** seien Abhebungen am Bankomaten in Höhe von monatlich ca 1.200,00 Euro vermerkt, die laut Auskunft von Hrn. ***E*** als Geschäftsführerbezüge zu werten seien. Weiters seien die SVA-Beiträge sowie Verkehrsstrafen vom Betrieb übernommen worden. Am Konto 6720 – Arbeitskleidung – seien Rechnungen von Bekleidungsfirmen wie Hilfiger, Hugo Boss, Ralph Lauren etc. verbucht worden. Hier handle es sich nicht um Arbeitskleidung, sondern laut Auskunft von Hrn. ***E.*** um Privatrechnungen des Geschäftsführers ***BF1***. Da in den Jahren 2013 und 2014 kein Lohnkonto des GS/GF geführt worden sei und alle Bezüge bzw. Vergütungen an Hrn. ***BF1*** ua. der Kommunalsteuer zu unterziehen.

2013

GF Bezüge € 13.800,00

SVA-Beiträge € 1.194,90

Bekleidung € 1.762,51

Verkehrsstrafen € 603,00 (zur Verwaltungsvereinfachung seien mangels eindeutiger

Zuordenbarkeit die Gesamtsumme der Strafen auf die Hrn. ***BF1***, ***E*** und ***2*** Erwin aufgeteilt worden:

2014:

GF-Bezüge € 14.900,00
SVA-Beiträge € 4.983,42
Bekleidung € 693,24
Verkehrsstrafen € 551,17

Die prüfende Behörde sowie das Finanzamt sind in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gelangt, dass die in den Eingangsrechnungen angeführten Leistungen nicht von den angegebenen Unternehmen erbracht wurden, sondern von der Primärschuldnerin selbst mit Schwarzarbeitern oder von anderen unbekannten Subunternehmen. 75% der Nettorechnungssummen wurden den Lohnabgaben unterzogen. Weiters wurde ein Sicherheitszuschlag von 25% verhängt. Die belangte Behörde hat sich dem (zunächst) angeschlossen und daraus die Bemessungsgrundlage für die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabennachforderungen ermittelt.

Die Prüfungsfeststellungen zu den Geschäftsführerbezügen, Verkehrsstrafen, Bekleidung, SVA-Beiträge wurden vom Bf. nicht in Streit gestellt und sind daher als zutreffend anzusehen.

Fest steht, dass die Primärschuldnerin Rechnungen der Firmen ***Sub1***, ***Sub2***, ***Sub3*** und ***Sub4*** für die Durchführung von Fremdleistungen in die Buchhaltung aufgenommen hat.

Wie der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, kommt der Frage der Erweislichkeit von behaupteten vertraglichen Beziehungen (Erbringung bestimmter Leistungen einerseits und Zahlungsfluss andererseits) entscheidende Bedeutung zu (z.B. VwGH 22.03.2006, 2002/13/0116).

Gegen die Leistungserbringung durch die Subunternehmen sprechen folgende Umstände:

a) ***Sub1***:

Bei den vorgelegten Rechnungen handelt es sich um Fälschungen, der damalige Geschäftsführer der ***Sub1*** hat erklärt, keine Geschäftsbeziehungen mit der ***F1*** gehabt zu haben. Bei den Kassabelegen handelt es sich um die gleiche Schrift wie bei ***Sub2***.

Anm.: Das Vorbringen, die Firma habe an einen KFZ-Händler Fahrzeuge verkauft, woraus auf deren operative Tätigkeit geschlossen werden könne, steht nicht im Zusammenhang mit dem festgestellten Sachverhalt, weshalb darauf nicht einzugehen war.

b) ***Sub2***

Auch hier handelt es sich um gefälschte Rechnungen, bei den Kassabelegen handelt es sich um die gleiche Schrift wie bei der ***Sub1***. Der GF ***GF-Sub2*** hatte niemals einen aufrechten Wohnsitz im Inland.

Wenn auch der Wohnsitz eines Geschäftsführers nicht Voraussetzung für die Tätigkeit einer in Österreich eingetragenen Gesellschaft ist, ist festzustellen, dass ungeachtet einer entsprechenden Vorschrift dessen Fehlen ein Indiz für die mangelnde Leistungserbringung sein kann, vgl. VwGH 22.10.2010, 2007/15/0173:

„Die S.GmbH war an der angegebenen Anschrift ebenso unbekannt wie ihr Geschäftsführer, der nach den Meldedaten sich am 12. Juli 2001, also lange vor den Rechnungsdaten, ins Ausland abgemeldet hat. Das Beweisverfahren hat daher keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch die behaupteten Gesellschaften Leistungen an die Gemeinschuldnerin erbracht worden sind...“

c) ***Sub3***

Die Firma hatte keine Dienstnehmer angemeldet.

d) ***Sub4***

Im Jahr 2013 war lediglich ein Dienstnehmer von 4.2.2012 bis 13.2.2013 gemeldet, die Rechnungen ergingen über € 729.735,00. Diese Leistungserbringung in dieser Höhe in dem kurzen Zeitraum durch eine Person ist denkunmöglich.

In seinem Erkenntnis vom 26.06.2002, 2000/13/0013 hat der VwGH ausgeführt:

„Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen (...). Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße

Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0029, 0072, zur Beauftragung von GmbHS, von denen im Wesentlichen nicht mehr erweisbar war als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung).“

Zu keiner der in den im Rahmen der Prüfung vorgelegten und beanstandeten Rechnungen gibt es konkrete Anhaltspunkte, anhand derer eine tatsächliche Leistungserbringung durch die angeführten Unternehmen glaubhaft gemacht werden könnte.

Der Bf hat somit im strittigen Zusammenhang weder aufgeklärt, noch belegt, wie und in welcher Weise er mit den hier in Rede stehenden Unternehmen in Kontakt getreten ist, wie und in welchem konkreten, auch zeitlichen Rahmen die den Rechnungen zugrundeliegenden Geschäfte im Einzelnen abgewickelt worden sind und wie viele Arbeitnehmer zur Durchführung der jeweils erteilten Aufträge notwendig waren bzw tätig geworden sind. Er hat im Zuge des Prüfungsverfahrens keine wie immer gearteten Beweismittel (etwa Auftragsunterlagen, Kostenvoranschläge, sonstige Aufzeichnungen) angeboten oder vorgelegt, die die tatsächliche Durchführung der -weitgehend pauschal in Rechnung gestellten Arbeiten - an seinen Objekten durch die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen zumindest hätten glaubhaftmachen können.

Ein Auftraggeber verfügt üblicherweise schon aus Gründen der Gewährleistung über Unterlagen bezüglich der für ihn geleisteten Arbeiten (Anbote, Kostenvoranschläge, erteilte Aufträge und/oder Auftragsaufzeichnungen, Aufzeichnungen über den Arbeitsfortgang, Schriftverkehr etc).

Dem Bf. wurden sowohl die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.11.2015 als auch mit Vorhalt vom 8.1.2020 die Feststellungen des Finanzamtes (diese entsprechen der BVE vom 29.10.2018 zu den Lohnabgaben 2013 und 2014) übermittelt. Daraus ist u.a. ersichtlich, dass bereits der nachfolgende Geschäftsführer ***GF2-F1*** sowie der Mitarbeiter ***E*** und der im Zeitpunkt der Prüfung bevollmächtigte ***V1*** keine Angaben zu den Fremdleistern und keine Auskünfte zu den Vertragsabschlüssen machten und Bautagebücher nicht vorgelegt wurden.

Dies wurde auch vom Bf. trotz Kenntnis dieses Sachverhaltes im Beschwerdeverfahren vor dem BFG nicht nachgeholt.

Der steuerliche Vertreter verweist im Beschwerdeverfahren mehrmals auf das Verfahren zu GZ.RV/7102189/2020. Hierbei handelt es sich um einen Sicherstellungsauftrag zu einer anderen Abgabepflichtigen, vertreten durch Dr. Kotschnigg. Der zugrundeliegende Sachverhalt zum Abgabeananspruch ist jedoch mit dem vorliegenden Fall vergleichbar.

Im dortigen Verfahren hat der steuerliche Vertreter jedoch zum Nachweis, dass der dortige Geschäftsführer im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht die damals üblichen Überprüfungen vor Beauftragung und bei Beauftragung/Auftragsabwicklung üblichen Kontrollen durchgeführt hat, zahlreiche Dokumente vorgelegt wie zB. Firmenbuchauszüge, Befugniskontrolle, Abfragen bei der Sozialversicherung (HFU-Liste), Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern, Kopien von Lichtbildausweisen, Überprüfungen der Anmeldungen der Mitarbeiter der Subunternehmen.

Im Gegensatz dazu wurden im vorliegenden Verfahren keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.

Dass der Bf solche Unterlagen nicht vorgelegt hat, lässt den von der WGKK und in der Folge von der belangten Behörde gezogenen Schluss zu, dass für die Arbeiten nicht angemeldete Arbeitskräfte verwendet und die in den Rechnungen pauschal ausgewiesenen Leistungen tatsächlich nicht durch die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen ausgeführt worden sind, sondern die vorliegend beanstandeten Rechnungen bloß Deckungsrechnungen darstellen. Auch die Unterlassung der Vorlage schriftlicher Unterlagen bezogen auf eine bestehende Geschäftsbeziehung ist nur vor dem Hintergrund verständlich, dass die wahren Auftragsverhältnisse im Dunkeln bleiben sollten.

Somit geht das BFG von folgendem Sachverhalt aus:

Die Eingangsrechnungen der Subunternehmer sind Deckungsrechnungen bzw. gefälschte Rechnungen. Ihnen liegt keine in der in den Rechnungen ausgewiesenen Form bestanden habende Geschäftsbeziehung zu Grunde. Die behaupteten Barzahlungen an diese Firmen wurden nicht geleistet. Die Arbeiten an die Auftraggeber der Primärschuldnerin wurden jedoch erbracht, demnach wurden durch die Primärschuldnerin Arbeitskräfte eingesetzt über die sie nach ihren Gebarungen zu lohnabhängigen Abgaben und Meldungen zur Krankenkasse offiziell nicht verfügt hat.

Der tatsächliche Aufwand für eingesetzte Arbeiter ist zahlenmäßig nicht ermittelbar.

Weiters erfolgten durch den Bf. Abhebungen am Bankomaten, die unbestrittenermaßen als Geschäftsführerbezügen zu werten sind. Vom Betrieb wurden die SVA-Beiträge und Verkehrsstrafen - sowohl vom Bf. als auch von den Dienstnehmern ***E.*** und ***2*** übernommen. Rechnungen für Bekleidung wurden in die Buchhaltung aufgenommen, obwohl es sich nicht um Arbeitskleidung handeln kann, da die Kleidung von Bekleidungsfirmen wie Hilfiger, Hugo Boss, Ralph Lauren etc. gekauft wurde.

Bemessung:

§ 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Im Hinblick auf den Gebrauch des Wortes „soweit“ im § 184 Abs. 1 BAO ist die Berechtigung zur Schätzung dann gegeben, wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht anders erfolgen kann.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung besteht die Schätzung im Besteuerungsverfahren darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung der Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln (VwGH 21.05.1980, 779/79). Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls sind mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, die am geeignetsten erscheint (VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125).

Nach dem festgestellten Sachverhalt besteht beweiswürdigend kein Zweifel daran, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Rechnungen um Scheinrechnungen bzw. z.T. um gefälschte Rechnungen handelt. Es kann nicht angenommen werden, dass die von der Primärschuldnerin für die Inanspruchnahme von Fremdpersonal entstandenen Aufwendungen den von den diversen Fremdfirmen in Rechnung gestellten Beträgen entsprechen. Die belangte Behörde hatte angesichts der vorliegenden Sachverhaltskonstellation in Einklang mit den Behördenkenntnissen über die tatsächlichen Gepflogenheiten der Baubranche bei Deckungsrechnungsverwendung davon auszugehen, dass der von der Primärschuldnerin

tatsächlich verausgabte Aufwand für Fremdpersonal geringer war als in den strittigen Rechnungen ausgewiesen.

Da die WGKK, das Finanzamt und die belangte Behörde zu Recht zur Feststellung gelangte, dass die sachliche Richtigkeit der betreffenden Rechnungen nicht gegeben ist, bestand die Berechtigung und Verpflichtung, die Höhe der als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähigen Aufwendungen im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

Die WGKK und in der Folge auch die belangte Behörde haben bei ihrer Schätzung 75% der Nettorechnungssummen der nicht anerkannten Rechnungen der ***Sub1***, der ***Sub2***, der ***Sub3***-GmbH und der ***Sub4***-KG in Höhe von insgesamt € 2.464.165,00 den Lohnabgaben unterzogen. Weiters wurde ein Sicherheitszuschlag von 25% verhängt.

Diese erscheint nach Ansicht des BFG jedoch überhöht.

Das BFG vertritt die Ansicht, dass der Schätzung gemäß § 184 BAO 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Kosten als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Der Prozentsatz entspricht der von Erfahrungswerten gestützten langjährigen Erfahrungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausgemacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht nur die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Scheinrechnungen bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. UFS 19.08.2003, RV/0052-W/02, BFG 05.10.2017, RV/5100268/2011, BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen;

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass dem Sicherheitszuschlag – ebenso wie anderen Schätzungsbestandteilen – kein Strafcharakter zukommt (kein „Straf-Zuschlag“; vgl. Ritz, BAO 6 § 184 Rz 18 mwN). Auch der Sicherheitszuschlag hat damit dem Ziel, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, zu dienen. Vor diesem Hintergrund kommt im Beschwerdefall allerdings der Ansatz eines Sicherheitszuschlages insoweit nicht in Betracht, als bereits kalkulatorisch geschätzt wurde. So darf nach der Rsp des VwGH etwa kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden, wenn die Einnahmen global – etwa

kalkulatorisch – geschätzt werden (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366; Ritz, BAO⁶ § 184 Rz 18 mwN).

Daraus folgt, dass neben dem geschätzten Gehaltsaufwand von 50% kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag angesetzt werden darf.

Sicherheitszuschläge setzen voraus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht erfasst wurden. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (vgl. das VwGH vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung § 184, 1941).

Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen.

Bei den nicht anerkannten Rechnungen für Bekleidung, Verkehrsstrafen, etc. ist im vorliegenden Fall nach Ansicht des BFG ein Risiko möglicher Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen nicht erkennbar, somit ein Sicherheitszuschlag nicht anzusetzen.

Der Beschwerde war daher insoweit teilweise stattzugeben.

Berechnung der Kommunalsteuer:

2013:

	Betrag	3% KommSt
GF Bezüge	13.800,00	414,00
SVA-Beiträge GF	1.194,90	35,85
Bekleidung GF	1.762,51	52,88
Verkehrsstr. GF	603,00	18,09
Verkehrsstr. DN	603,00	18,09
	603,00	18,09
Scheinrechnungen/nicht gemeldetes Eigenpersonal – ***Sub4*** KG	729.735,11*	

davon 50%	364.867,56	10.946,03
Summe 2013		11.503,03

Zu den Bemessungsgrundlagen vgl Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 20.11.2015

2014:

	Betrag	3% KommSt
GF Bezüge	14.900,00	447,00
SVA-Beiträge GF	4.983,42	149,50
Bekleidung GF	693,24	20,76
Verkehrsstr. GF	551,17	16,54
Verkehrsstr. DN	505,23	15,14
Scheinrechnungen/nicht gemeldetes Eigenpersonal ***Sub1***/***Sub2***/ ***Sub3*** GmbH	1.734.430,00	
davon 50%	867.215,00	26.016,45
Summe 2014		26.665,39

Anm: Nicht anerkannte Rechnungen der ***Sub1*** € 402.330,00, der ***Sub2*** € 1.304.150,00 und der ***Sub3*** GmbH € 27.950,00, Summe somit € 1.734.330,00.

Zu den Geschäftsführerbezügen etc. vgl Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 20.11.2015.

Die Kommunalsteuern 2013 und 2014 in Höhe von € 11.503,03 und € 26.665,39 wurden durch die belangte Behörde auf die einzelnen Monate aufgegliedert. Auf die der Entscheidung angeschlossenen Berechnungsblätter, die dem Bf. bereits mit Vorhalt des BFG vom 9. September 2021 übermittelt wurden, wird verwiesen.

Die nicht anerkannten Rechnungen der Firmen ***Sub4*** KG, ***Sub1*** etc in Höhe von insgesamt € 2.464.165,00 wurden wie folgt auf die einzelnen Monate aufgegliedert:

Jänner 2013	12.500,00
Februar 2013	18.650,00
März 2013	69.075,33
April 2013	69.945,53
Mai 2013	69.945,53
Juni 2013	69.945,53
Juli 2013	69.945,53
August 2013	69.945,53
September 2013	69.945,53
Oktober 2013	69.945,53
November 2013	69.945,53
Dezember 2013	69.945,54
SUMME: Rechnungen ***Sub4*** KG	729.735,11

	Sub1	***Sub2***	***Sub3*** GmbH
Jänner 2014			27.950,00
Februar 2014		152.393,75	
März 2014		152.393,75	
April 2014		152.393,75	
Mai 2014		152.393,75	
Juni 2014		152.393,75	
Juli 2014		152.393,75	
August 2014		152.393,75	

September 2014		152.393,75	
Oktober 2014	94.625,00	85.000,00	
November 2014	94.625,00		
Dezember 2014	213.080,00		
SUMME :	402,330,00	1.304.150,00	27.950,00

Gemäß Schreiben der belangten Behörde vom 7. September 2021 stellt sich der Abgabenrückstand unter Zugrundelegung der oben berechneten Kommunalsteuern für die Jahre 2013 und 2014 auf dem Kommunalsteuerkonto wie folgt dar:

2013	Nachforderung	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	230,90	811,93	0,00
Februar	323,15	0,00	0,00
März	1.079,53	0,00	1.094,59
April	1.094,59	0,00	1.094,59
Mai	1.094,59	0,00	1.094,59
Juni	1.095,99	0,00	1.095,99
Juli	1.097,38	0,00	1.097,38
August	1.097,38	0,00	1.097,38
September	1.097,38	0,00	1.097,38
Oktober	1.097,38	0,00	1.097,38
November	1.097,38	0,00	1.097,38
Dezember	1.097,38	0,00	1.097,38
Gesamt	11.503,03	811,93	10.691,10

2014	Nachforderung	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	473,45	2,51	470,94
Februar	2.340,10	3,36	2.336,74
März	2.340,10	3,36	2.336,74
April	2.340,10	48,39	2.291,71
Mai	2.340,10	48,39	2.291,71
Juni	2.340,10	153,43	2.186,67
Juli	2.340,10	78,24	2.261,86
August	2.340,10	78,24	2.261,86
September	2.340,10	57,36	2.282,74
Oktober	2.748,56	93,79	2.654,77
November	1.473,56	195,70	1.277,86
Dezember	3.249,02	0,00	3.249,02
Gesamt	26.665,39	762,77	25.902,62

Berechnung der Dienstgeberabgabe:

Laut Niederschrift wurden für Bauhilfsarbeiter lt. KV € 1.900,00 monatlich x 14, somit € 26.600,00/Jahr angesetzt.

	Zuschätzung Rechnungen	Schätzung der Dienstnehmer bei € 26.600/Jahr	€ 2,00 pro angefangene Woche und pro DN bei 52 Wochen	Nachverrechnung
2013	364.867,56	13,71 ger. 14 Personen	1.456,00	1.456,00
2014	867.215,00	32,60 ger. 33 Personen	3.432,00	3.432,00

Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2013 ist daher mit € 1.456,00 und für das Jahr 2014 mit € 3.432,00 festzusetzen.

Gemäß Schreiben der belangten Behörde vom 7. September 2021 errechnen sich unter Zugrundelegung der oben berechneten Dienstgeberabgabe für die Jahre 2013 und 2014 folgende Abgabenrückstände:

2013	Nachforderung	Zahlung/Abstattung	Rückstand
Jänner	112,00	80,63	0,00
Februar	112,00	132,30	11,07
März	112,00	0,00	112,00
April	140,00	0,00	140,00
Mai	112,00	0,00	112,00
Juni	112,00	0,00	112,00
Juli	140,00	0,00	140,00
August	112,00	0,00	112,00
September	140,00	0,00	140,00
Oktober	112,00	0,00	112,00
November	112,00	0,00	112,00
Dezember	140,00	0,00	140,00
	1.456,00	212,93	1.243,07

2014	Nachforderung = Rückstand
Jänner	264,00
Februar	264,00
März	330,00
April	264,00
Mai	264,00

Juni	330,00
Juli	264,00
August	264,00
September	330,00
Oktober	264,00
November	264,00
Dezember	330,00
	3.432,00

Dem Bf. wurden die Berechnungsunterlagen mit Schriftsatz vom 9. September 2021 übermittelt.

In der Stellungnahme vom 28. September 2021 wird eingewendet, dass die „Neuerung mangels näherer Angaben zum warum und mangels rechnerischer Überleitung nicht nachvollziehbar sei. Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden, da die Mail der belangten Behörde vom 7. September 2021 übermittelt wurde, in der zum Ausdruck (zur Frage des Warum) gebracht wird, dass sich die belangte Behörde der Ansicht des BFG, dass die Festsetzung des Lohnaufwandes mit 50% der nicht anerkannten Rechnungen für Fremdleistungen einer jahrelangen Entscheidungspraxis des BFG entspricht, anschließt. Weiters ist nicht nachvollziehbar, was der steuerliche Vertreter, ein Steuerberater, mit „mangels rechnerischer Überleitung“ zum Ausdruck bringen will. Die Berechnung der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für die Jahre 2013 und 2014 basiert auf dem Prüfungsbericht und ist wie sich aus den obigen Tabellen ergibt, leicht nachvollziehbar. Im Übrigen wurde dem Bf. /steuerlichen Vertreter die Berechnung zum Abgabenanspruch, die dem Haftungsbescheid zu Grunde lag, mit Schreiben vom 11. Mai 2021 übermittelt. Gleichzeitig wurde die Stellungnahme der belangten Behörde vom 19. April 2021 übermittelt, in der die im Haftungsverfahren zu berücksichtigenden anrechenbaren Gutschriften angeführt sind. Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 21. Juni 2021 wurde die Berechnung nicht als „nicht nachvollziehbar“ bezeichnet, das Antwortschreiben bezieht sich ausschließlich auf die nicht anerkannten Rechnungen. Der Dokumentenaufbau der nunmehrigen Berechnung entspricht jenem der damaligen, es wurden lediglich nunmehr die Sicherheitszuschläge weggelassen. Ein Vergleich der Berechnungen war daher dem steuerlichen Vertreter möglich. Es ist daher dem BFG nicht erkennbar, weshalb die Berechnungen nicht nachvollziehbar seien sollen/könnten.

Soferne Zweifel an der Richtigkeit der von der belangten Behörde ermittelten Rückstände am Abgabenkonto (Anrechnungen von Zahlungen) bestehen, wird auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach ein Streit darüber, inwieweit die Abgabenschulden, für die der Vertreter haftet, getilgt sind, nicht im Haftungsverfahren, sondern auf Grund eines entsprechenden Antrages - zu dessen Stellung auch der Haftungspflichtige legitimiert ist - in einem Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO zu klären ist.

Geschäftsführereigenschaft:

Laut Firmenbuch war der Bf. im Zeitraum ***Datum7*** bis ***Datum2*** alleinvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Primärschuldnerin***. Er zählt somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten gesetzlichen Vertreter, welche gemäß den zitierten Bestimmungen des § 6a Abs. 1 KommStG und § 6a Abs. 1 Dienstgeberabgabengesetz für Wien zur Haftung herangezogen werden können.

Erschwerte Einbringlichkeit:

Mit Beschluss des ***--Gerichtes*** vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***Primärschuldnerin*** der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum8*** mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. Am ***Datum9*** wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher nicht nur erschwert einbringlich, sondern bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

- abgabenrechtliche Pflichtverletzung und das Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung

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 § 6a KommStG und § 6a DGAG annehmen darf. 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 (vgl. VwGH vom 28. Februar 2014, 2012/16/0180).

Der Geschäftsführer haftet vor allem für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Für Abgabenforderungen die nach Beendigung der Vertretertätigkeit zu entrichten sind, kann der Geschäftsführer nicht zur Haftung herangezogen werden, da er keine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt.

Daraus folgt, dass der Bf. für die Säumniszuschläge nicht zur Haftung herangezogen werden kann, da diese erstmals mit dem Haftungsbescheid geltend gemacht, somit erst mit dessen Zustellung fällig wurden. Zu diesem Zeitpunkt war der Bf. jedoch schon lange nicht mehr Geschäftsführer der Firma, die darüber hinaus zu diesem Zeitpunkt bereits gelöscht war.

Die Einwendungen in der Beschwerde richteten sich ausschließlich gegen den Abgabenanspruch. Gründe die das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausschließen wurden nicht dargetan.

Der Vertreter haftet für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. VwGH vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0229).

Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0187).

Einen Gleichbehandlungsnachweis hat der Bf. nicht vorgelegt, obwohl dem Bf. die Aufschlüsselung der haftungsgegenständlichen Abgaben bekanntgegeben wurde.

Dass der Bf. als Geschäftsführer der GmbH im Zeitpunkt der Fälligkeiten der in Rede stehenden Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe keinerlei Mittel mehr zur Verfügung gehabt hätte, behauptet er nicht.

Da der Beschwerdeführer den Nachweis der Gleichbehandlung in Bezug auf die Entrichtung der Abgabeforderungen bei Fälligkeit nicht angetreten hat, kommt eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung nicht in Betracht.

Da der Bf. keine Entlastungsbehauptungen getroffen hat und auch kein Gleichbehandlungsnachweis erbracht wurde, war von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. auszugehen.

Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

- Ermessen

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.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Eine Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin ist wegen der bereits erfolgte Löschung der GmbH im Firmenbuch nicht möglich.

Der Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde auch kein Vorbringen erstattet, das bei der Ermessensübung aus seiner Sicht zu berücksichtigen wäre.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinausgehende Rechtsfragen von grundsätzlicher

Bedeutung liegen nicht vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher ausgeschlossen.

Wien, am 28. Oktober 2021