

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache MM, vertreten durch Stb1,

gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 6.9.2012 zu StNr. 000/0000, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 BAO für aushaltende Abgabenschuldigkeiten der Firma MC GmbH im Ausmaß von 523.763,54 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 293.957,64 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	2006	15.02.2007	193.507,30
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	100.450,34
Summe			293.957,64

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verwaltungsverfahren

#### 1) Primärschuldnerin

Mit notariell am 3.1.2003 bestätigtem GmbH-Vertrag vom 30.12.2002 wurde nach den Bestimmungen des deutschen GmbH-Gesetzes die Firma MC GmbH (Primärschuldnerin) mit Sitz zunächst in S gegründet. Gegenstand des Unternehmens war der "Handel mit Informationstechnologie" (Handys). Als alleinige Gründungsgesellschafterin wird DD (Lebensgefährtin des Beschwerdeführers) ausgewiesen. Diese war zunächst auch als Geschäftsführerin bestellt (Gründungsurkunde des Notars).

Ab dem 9.9.2004 war der Beschwerdeführer selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Gesellschafter der Primärschuldnerin; die bisherige Geschäftsführerin DD schied aus dieser Funktion aus (vgl. dazu auch die Eintragungen im inländischen Firmenbuch zu FN001; Beilage 7 zur Stellungnahme vom 18.4.2016 im Haftungsverfahren).

Den Eintragungen in den deutschen Handelsregistern ist zu entnehmen, dass die Gesellschafterversammlung der Primärschuldnerin (bestehend aus der Alleingesellschafterin DD) am 22.12.2008 folgende Beschlüsse gefasst hat: Erhöhung des Stammkapitals, Verlegung des Sitzes von S nach P, Ausscheiden des Beschwerdeführers als Geschäftsführer, Neubestellung von DD und OM als Geschäftsführer. Dieser Beschluss der Gesellschafterversammlung wurde am 20.1.2009 im Handelsregister beim Amtsgericht P zu HRB001 eingetragen (Veröffentlichung des Registergerichts; Beilage 7 zur Stellungnahme vom 18.4.2016).

Am 19.10.2010 wurde in diesem Handelsregister das Ausscheiden der DD als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin eingetragen (Veröffentlichung des Registergerichts; Beilage 7 zur Stellungnahme vom 18.4.2016).

Mit Beschluss des Amtsgerichtes P zu Aktenzeichen AZ vom 10.4.2013 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Hauptinsolvenzverfahren eröffnet und Rechtsanwältin ER zur Insolvenzverwalterin bestellt. Die Gläubiger wurden aufgefordert ihre Insolvenzforderungen bis 31.5.2013 bei der Insolvenzverwalterin schriftlich anzumelden (Bekanntmachung des Amtsgerichtes P vom 12.4.2013).

Da das Finanzamt Linz von diesem Insolvenzverfahren erst im Juli 2013 Kenntnis erlangte, meldete es erst mit einem an die deutsche Insolvenzverwalterin gerichteten Schriftsatz vom 18.7.2013 offene Abgabenforderungen in Höhe von 530.887,91 € in diesem Verfahren an (Forderungsanmeldung vom 18.7.2013). Am 28.5.2015 wurde die Forderungsanmeldung auf einen Betrag von 357.471,77 € eingeschränkt. In diesen Abgabenforderungen sind auch die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern enthalten.

## **2) Inländische Zweigniederlassung der Primärschuldnerin**

Die Primärschuldnerin errichtete im Jahr 2005 in Österreich (Adr1) eine Zweigniederlassung. Ein inländischer Vertreter dieser Zweigniederlassung wurde zunächst nicht bestellt, die Vertretung der Primärschuldnerin im Hinblick auf die Zweigniederlassung oblag daher allein dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin (Eintragungen im Firmenbuch zu FN001).

Im anlässlich der Eröffnung der Zweigniederlassung beim Finanzamt eingereichten diesbezüglichen Fragebogen gab der Beschwerdeführer am 14.1.2006 unter anderem an, dass die Zweigniederlassung am 22.12.2005 eröffnet und im Firmenbuch zur oben genannten Firmenbuchnummer protokolliert worden sei. Er vertrete das Unternehmen als Geschäftsführer; auch am gleichzeitig eingereichten Unterschriftenprobenblatt wird der Beschwerdeführer als Geschäftsführer ausgewiesen. Die von der Zweigniederlassung ausgeübte Tätigkeit wurde gleichlautend ebenfalls mit "Handel mit IT" beschrieben

(Fragebogen und Unterschriftenprobenblatt im Veranlagungsakt; Eintragungen im Firmenbuch).

Erst im Jahr 2007 wurde für diese Zweigniederlassung DD als inländische Vertreterin ab 8.8.2007 bestellt. Im Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 8.8.2007 (DD war auch zu diesem Zeitpunkt nach wie vor Alleingesellschafterin), an der der Beschwerdeführer als "Protokollführer" teilnahm, wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer "als Geschäftsführer der österreichischen Zweigniederlassung in Adr1 abberufen" werde, für die österreichische Zweigniederlassung DD "im Hinblick auf die vorzunehmende Gewerbeanmeldung zur Geschäftsführerin bestellt" werde, und diese "insoweit über eine entsprechende selbstverantwortliche Anordnungsbefugnis" verfüge. Sie sei in der Führung der Zweigniederlassung "allein gegenüber der Gesellschafterversammlung weisungsgebunden". Eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Beschwerdeführer bestehe "ausdrücklich nicht" (Protokoll vom 8.8.2007; Eintragung im Firmenbuch).

An der Funktion des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der Primärschuldnerin änderte sich dadurch nichts, er blieb auch weiterhin als solcher sowohl im österreichischen Firmenbuch als auch im deutschen Handelsregister eingetragen.

Mit einer Erklärung vom 14.7.2010 legte DD "im Hinblick auf die erfolgte Aufhebung" ihres "Geschäftsführeranstellungsvertrages" ihre Funktion als inländische Vertreterin der Zweigniederlassung zurück (Erklärung vom 14.7.2010). Ein entsprechender Löschungsantrag an das inländische Firmenbuchgericht erfolgte erst am 12.1.2012, die Löschung wurde am 18.1.2012 im Firmenbuch eingetragen (Löschungsantrag des Notars vom 12.1.2012; Eintragung im Firmenbuch).

Am 17.4.2015 wurde die inländische Zweigniederlassung von Amts wegen gemäß §§ 10, 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

### **3) Abgabenfestsetzung gegenüber der Primärschuldnerin**

#### **a) Umsatzsteuer 2006**

Von der Primärschuldnerin wurden für die einzelnen Monate des Jahres 2006 im elektronischen Weg Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Darin wurde der Gesamtbetrag der Lieferungen und sonstigen Leistungen mit insgesamt 893.890,00 €, davon steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von 891.238,00 € angegeben. Die innergemeinschaftliche Erwerbe wurden mit insgesamt 888.334,00 € beziffert. Die Umsatzsteuer aus diesen innergemeinschaftlichen Erwerben wurde als abziehbare Vorsteuer geltend gemacht. Unter Berücksichtigung geringfügiger sonstiger Vorsteuern in Höhe von insgesamt 4.034,47 € ergab sich am Abgabenkonto für jeden Voranmeldungszeitraum jeweils eine geringfügige Gutschrift, die vom Finanzamt an die Primärschuldnerin zurückbezahlt wurde.

Da trotz wiederholter Urgenzen keine Steuererklärungen für das Jahr 2006 eingereicht wurden, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12.12.2008 die Umsatzsteuer 2006 unter

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen fest. Die Schätzung entsprach dabei praktisch den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen. Vor allem aufgrund des Ansatzes der sonstigen Vorsteuern nur mit 1.000,00 € (gegenüber den in den Voranmeldungen geltend gemachten Vorsteuern von 4.034,47 €) ergab sich aus dem Jahresbescheid eine Nachforderung von 3.104,07 €.

In weiterer Folge wurden mittels mehrmaliger Telefax-Sendungen von DD am 1.12.2008 unterfertigte Steuererklärungen der Primärschuldnerin (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006) an das Finanzamt übermittelt. In der Umsatzsteuererklärung wurde als Unternehmer "MC GmbH, im Jahre 2006 Adr1, Österreich" ausgewiesen. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen wurde darin mit 1.175.162,00 € beziffert, die innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden mit 1.172.510,00 € angegeben, die innergemeinschaftlichen Erwerbe mit 1.172.883,00 €, die Vorsteuern (ohne die Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb) mit 2.264,71 €.

Eine Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2006 vom 12.12.2008 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 26.3.2009 als verspätet zurückgewiesen.

Aufgrund der Erhebungen betreffend Umsatzsteuer 2007 (siehe dazu unten) nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 21.2.2011 das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 wieder auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2006. In diesem wurden der Gesamtbetrag der Lieferungen und Leistungen und die sonstigen Vorsteuern wie in der nachgereichten Erklärung mit 1.175.162,00 € und 2.264,71 € angesetzt, die geltend gemachten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden dagegen zur Gänze nicht mehr anerkannt. Dies wurde vom Finanzamt wie folgt begründet (Auszug aus der dem Beschwerdeführer im gegenständlichen Verfahren übermittelten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014, RV/5100602/2011):

- (1) *Beantragt habe man ig. Lieferungen iHv 1.172.510,00 € bei einem Umsatz von 1.175.162,00 €. Dem stünden ig. Erwerbe iHv 1.172.883,00 € gegenüber.*
- (2) *Eine Überprüfung der Unterlagen für 2007 in Kombination mit einer Art. 5 Anfrage nach Tschechien habe ergeben, dass der angebliche tschechische Käufer den dortigen Finanzbehörden bekannt gegeben habe, er kenne weder die Bf. (Beschwerdeführerin = Primärschuldnerin) noch stehe er in geschäftlicher Verbindung mit ihr.*
- (3) *Die für 2007 seitens der Bf. übermittelten Unterlagen bildeten keinen schlüssigen Beweis, dass die Lieferungen tatsächlich so stattfanden. Wenn der tschechische Abnehmer gegenüber den tschechischen Behörden im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens angebe, die Bf. nicht zu kennen und in keiner geschäftlichen Verbindung zu stehen bzw. gestanden zu haben und die Lieferungen beim angeblichen Geschäftspartner auch nicht versteuert worden seien, so müsse daraus der Schluss gezogen werden, dass dies auch für 2006 gelte, da dieselbe Person einer der angeblichen Hauptgeschäftspartner im Jahr 2006 gewesen sei. Auch wenn man Kopien eines Reisepasses und eine handgeschriebene angebliche Vollmacht vorgelegt habe, die belegen sollten, dass*

*tatsächlich Lieferungen stattgefunden hätten, werde doch die Echtheit der Vollmacht im Rahmen der freien Beweiswürdigung angezweifelt. Es könne nicht nachgewiesen werden, dass die Vollmacht tatsächlich vom angeblichen tschechischen Geschäftspartner ausgestellt worden sei (Firmenstempel fehlten), dieser gebe vielmehr gegenüber den tschechischen Finanzbehörden an, die Bf. nicht zu kennen. Sollten Lieferungen stattgefunden haben, so seien sie nicht wie behauptet durchgeführt worden.*

*(4) Der zweite Teil der ig Lieferungen gehe überwiegend an die deutsche Mutter-GmbH. Neben der Rechnung sei für 2007 eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke vorgelegt worden, die zum Nachweis nicht geeignet sei und aufgrund der Rückantwort der deutschen Finanzverwaltung auch angezweifelt werde.*

*Der Sachverhalt für 2006 sei gleichgelagert bzw. ident mit dem Sachverhalt für 2007. Es sei der Bf. in über einem Jahr nicht gelungen, schlüssig zu belegen, ob die Handys in Deutschland versteuert worden seien und die Lieferungen tatsächlich so stattgefunden hätten. Es werde daher der Schluss gezogen, dass die Bf. auch für 2006 die nötigen Unterlagen nicht beibringen könne und die ig. Lieferungen so nicht stattgefunden hätten bzw. die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig. Lieferung nicht vorlagen.*

*(5) Ig. Lieferungen seien dann steuerbefreit, wenn folgende Voraussetzungen gegeben seien:*

*Der Gegenstand der Lieferung werde in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Diese Nachweise seien nicht schlüssig erbracht worden, weil die Belege entweder nicht zum Nachweis geeignet seien oder deren Echtheit begründet angezweifelt werde bzw. auch in der deutschen Buchhaltung nicht nachvollzogen werden könnten.*

*Der Abnehmer sei ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erwerbe. Die deutsche Firma sei zwar Unternehmer und habe die Telefone für ihr Unternehmen erworben, es sei aber auch in deutschen Unterlagen keine Nachverfolgung möglich bzw. sei der Abnehmer des zweiten Teiles der Mobiltelefone generell unbekannt.*

*Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung sei beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar. Da Abnehmer und tatsächliche Lieferung nicht nachgewiesen worden seien, müsse auch diese Voraussetzung - auch wenn die Lieferung grundsätzlich in D oder CZ steuerbar sei - als nicht gegeben angesehen werden.*

*Die Voraussetzungen für ig. Lieferungen müssten vom liefernden Unternehmer nachgewiesen werden. Dieser Nachweis sei nicht gelungen. Die Vertrauenschutzregelung (Art. 7 Abs. 4) könne hier nicht greifen. Zusammenfassende Meldungen (Art. 21 Abs. 3 bis 10) seien ebenfalls keine abgegeben worden bzw. erst Jahre später passend zu den von der Finanzverwaltung angefragten Zahlen.*

*(6) Die Voraussetzungen für steuerfreie ig. Lieferungen seien daher nicht erfüllt. Die angegebenen Umsätze würden deshalb als in Österreich steuerpflichtig behandelt. Abgehend von der Schätzung würden jene Umsätze angenommen, die seitens der Bf. in*

einer späteren, außerhalb der Berufungsfrist nachgereichten Erklärung angegeben worden seien.

(7) Die Antworten aus Deutschland und Tschechien auf die Art. 5-Anfragen im Rahmen der Amtshilfe seien bereits der BVE zur Umsatzsteuer 2007 beigelegt worden.

(8) Eine ordnungsgemäße Buchhaltung sei aus nachfolgenden Gründen nicht gegeben:

Es gebe zwei unterschiedliche Rechnungskreise, die willkürlich für Rechnungen bzgl. Handyverkäufe nach Tschechien bzw. Deutschland verwendet worden seien.

Die Rechnungsnummern innerhalb der Kreise seien nicht fortlaufend. Es seien offensichtlich eine gewisse Anzahl an Rechnungen nachträglich erstellt worden (höhere Rechnungsnummern mit niedrigerem Datum).

In den übermittelten Kassenlisten fänden sich ebenfalls Buchungen, die darauf hinweisen würden, dass einzelne Eintragungen (Buchungen) später vorgenommen worden seien (keine fortlaufenden Nummern).

Eine elektronische Buchhaltung sei trotz mehrmaliger Aufforderung und vermutlichem Vorhandensein nicht übermittelt worden.

Nach Erhalt der Antworten auf die Art. 5-Auskunftsersuchen werde die Echtheit eines Teils der übermittelten Rechnungskopien angezweifelt.

Generell könnten Aufwandskonten (Kfz) nicht nachvollzogen werden. Als Belege habe man kopierte Tankrechnungen übermittelt, die keine Zuordnung ermöglichen.

Trotz Aufforderung sei kein Jahresabschluss vorgelegt worden. 2010 vorgelegte Saldenlisten (von 2007) seien vorläufig.

Ein Anlageverzeichnis habe man nicht übermittelt. Aus einer beim Firmenbuch 2008 (für 2006) eingereichten und dem Finanzamt trotz Aufforderung nicht übermittelten Bilanz gehe hervor, dass die Firma kein Anlagevermögen besitze, obwohl aktivierungspflichtige Geräte angeschafft worden seien.

Man habe Rechnungen erhalten, die ig. Lieferungen belegen sollten. Diese führten als Beschreibung „Handys laut beiliegender Liste“ an. Diese Listen seien aber nicht beigelegt, obwohl sie integrierender Bestandteil der Rechnung seien.

Daher sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2006 notwendig gewesen, die Umsätze seien in Österreich steuerpflichtig.

Gegen diesen im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde mit Schriftsatz vom 26.4.2011 durch die P SteuerberatungsgmbH (vormals PP Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.) als damalige steuerliche Vertreterin der Primärschuldnerin Berufung erhoben und diese wie folgt begründet (vgl. auch dazu die Entscheidungsgründe aus dem bereits erwähnten BFG-Erkenntnis):

(1) Die Umsatzsteuer möge – wie ursprünglich beantragt – mit -400,00 € festgesetzt werden.

(2) Die Behörde nehme in ihrer Begründung Bezug auf das Jahr 2006 (gemeint offensichtlich 2007), wo die Ausfuhrnachweise für Lieferungen nach Tschechien und Rücklieferungen an die deutsche Hauptniederlassung nicht hätten erbracht werden können. Dem sei in Bezug auf die Lieferungen nach Tschechien entgegenzuhalten, dass sämtliche Lieferungen nicht über Österreich nach Deutschland (gemeint wohl: Tschechien) erfolgt seien, sondern jeweils eine Direktlieferung von Deutschland in die tschechische Republik. Es seien nie Waren nach Österreich gelangt.

(3) Man lege zwei Zeugenaussagen (DD, PB) dazu bei. Darüber hinaus liege ein Schreiben des Lieferanten bei, aus dem hervorgehe, dass Waren vom Endkunden in Deutschland abgeholt worden seien („abends im Büro abgeholt“ - die Ware müsse in Deutschland abgeholt worden sein, weil der Lieferant in Österreich keine Betriebsstätte unterhalte).

(4) Im Hinblick auf die in die Hauptniederlassung zurückgelieferten Waren sei zu erwähnen, dass die Rücklieferungen in Deutschland als ig. Erwerbe erfasst worden seien. Diesbezüglich lege man als Nachweis die Kontoblätter bei, (einmal ig. L in Österreich und einmal ig. L in Deutschland), aus denen sich für 2007 Übereinstimmung ergebe. Betreffend 2006 würde man die entsprechenden Belege in Österreich nacherfassen und dann die Kontoblätter nachreichen.

(5) Zeugenaussage DD:

Mein Name ist DD, ich war damals im Jahr 2006 und 2007 als Aushilfe bei der MC GmbH tätig.

Im Zuge dieser Aushilfe traf ich mich damals auch für den Kunden D V mit T R bei der Firma G W in S (Bayern), um ihm Ware von dem Lieferanten zu übergeben. Das genaue Datum kann ich nicht mehr nennen. Ich weiß nur noch, dass es Probleme gab, weil T R zu wenig Geld dabei hatte. Die Mitarbeiter der Fa. W können dies sicherlich bestätigen. Für das Geld, was er dabei hatte, bekam er dann Ware und bestätigte den Erhalt dieser Ware mit seiner Unterschrift auf Lieferschein und auf die Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke. Mit der erworbenen Ware fuhr er dann nach Tschechien. Ich fuhr dann wieder nach P zurück. P, den 14. 04.2011

(6) Zeugenaussage PB:

Herr T R war ein langjähriger Kunde, welcher mit gewissen Unterbrechungen regelmäßig Ware bei uns abgeholt hat. Anfangs tat er dies unter eigener Firma, später unter der Firma V. Die Gültigkeit der Umsatzsteuernummer der Firma V wurde von uns im Vorfeld qualifiziert über die Online-Abfrage des BZSt. in Saarlouis, Deutschland überprüft. Die Abwicklung der Warenkäufe erfolgte dabei immer über unser Büro in P. Rechnungen, Lieferscheine und Ausfuhrnachweise wurden in P erstellt und unterschrieben. Die Zahlungen erfolgten immer bar.

*Die Ware stand entweder in P zur Abholung bereit oder Herr R fuhr mit einem Mitarbeiter von uns gemeinsam zu unserem Vorlieferanten, der Firma W in S und holte die Wäre in dessen Lager ab. Manchmal fuhr Herr R auch alleine zum Vorlieferanten. P, 14.04.2011.*

## **b) Umsatzsteuer 2007**

Wegen Nichtabgabe der Erklärung wurden im Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 26.8.2009 die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt. Die steuerpflichtigen Umsätze wurden mit 1.200.000,00 €, die innergemeinschaftlichen Erwerbe (lt. MIAS-Abfrage) mit 1.039.729,00 €, die aus diesen resultierende abziehbare Vorsteuer mit 207.945,80 € und die sonstigen Vorsteuern mit 1.000,00 € geschätzt. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen wurden nicht in Ansatz gebracht. Aus dem Bescheid ergab sich daher eine Nachforderung von 239.000,00 €.

Eine zunächst mit internationalem Rückschein veranlasste Zustellung dieses Bescheides scheiterte, da die Annahme der Sendung von der Primärschuldnerin verweigert wurde. Erst im Zuge eines Zustellungsersuchens im Rechtshilfeverkehr mit der Bundesrepublik Deutschland gelang eine Zustellung des Bescheides (Zustellung per 4.11.2009).

Im Zuge einer Berufung vom 17.11.2009, eingelangt beim Finanzamt am 18.11.2009, gegen einen Säumniszuschlagsbescheid wurden auch die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2007 eingereicht. Das Finanzamt wertete diese innerhalb der Berufungsfrist erfolgte Nachreichung der Erklärungen als Berufung gegen die Abgabenbescheide.

In der Umsatzsteuererklärung, datiert mit 16.7.2009, unterfertigt lediglich mit einer nicht leserlichen Paraphe sowie dem Firmenstempel, wurde als Unternehmer die "MC GmbH, im Jahre 2007 Adr1, Österreich" ausgewiesen. Auch der Firmenstempel weist diese Anschrift auf. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen wurde in dieser Erklärung mit 1.050.990,00 € beziffert, die innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden mit 1.049.466,00 € angegeben, die innergemeinschaftlichen Erwerbe mit 1.021.337,00 €, die Vorsteuern (ohne die Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb) mit 954,80 €, die Gutschrift aufgrund der Erklärung mit 650,00 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.11.2010 änderte das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2007 dahingehend, dass der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen erklärungsgemäß mit 1.050.990,00 €, die innergemeinschaftlichen Erwerbe ebenfalls erklärungsgemäß mit 1.021.337,00 €, die daraus resultierende abziehbare Vorsteuer mit 204.267,40 €, und die sonstigen Vorsteuern mit 566,00 € bestimmt wurden. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen wurden nicht in Ansatz gebracht. Die Berufungsvorentscheidung wurde (auszugsweise betreffend die haftungsrelevante Umsatzsteuer 2007) wie folgt begründet (siehe auch dazu das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014):

*(1) Am 18. November 2009 seien innerhalb offener Rechtsmittelfrist Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für 2007 nach bereits erfolgter Schätzung gem. § 184*

BAO eingereicht worden. Die eingereichten Erklärungen seien als Berufung gegen die ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide zu werten.

(2) In umfangreichen Ermittlungen habe man versucht, der Partei Gelegenheit zu geben, ihre Rechte geltend zu machen und ihre rechtlichen Interessen zu wahren. Dies habe man in umfangreichen Sachverhaltsermittlungen versucht. Vor der Schätzung habe man die Bf. mehrmals kontaktiert und um Abgabe der Erklärungen ersucht. Angekündigte Erklärungen seien nicht eingereicht worden. Nach Schätzung am 25. August 2009 seien die Bescheide mittels internationalem Rückschein zugestellt worden. Da kein Rücklauf erfolgt sei, habe man eine Zustellung im Rahmen der Amtshilfe durch das Finanzamt P vorgenommen. Die Annahme sei verweigert und die Sendung öffentlich zugestellt worden. Laut Schreiben des Finanzamtes P seien die Bescheide mit 4. November 2009 zugestellt worden.

(3) Am 18. November 2009 habe die Bf. Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2007 eingereicht. Mit Vorhalt vom 2. Dezember 2009 (Frist 11.1.2010) und Vorhalt vom 8. Februar 2010 (Frist 9.3.2010) seien Unterlagen angefordert worden, um die angegebenen Zahlen zu überprüfen. Zusätzlich habe es Schriftverkehr zwischen der Bf. und der Abgabensicherung des Finanzamtes gegeben, dabei habe man ersucht, sich mit dem deutschen Steuerberater in Verbindung zu setzen. Eine Kontaktaufnahme vom 17. Februar 2010 seitens des Fachbereiches um offene Fragen bezüglich KÖSt und USt zu klären, sei ohne Reaktion seitens des Steuerberaters geblieben. Am 9. März 2010 habe man telefonisch seitens des Abgabepflichtigen Unterlagen angekündigt und dann Rechnungskopien geschickt.

Ein zusätzlicher Vorhalt vom 16. März 2010 (Frist 16.4.2010) mit der Bitte um weitere Unterlagen der elektronischen Buchhaltung und dem Ersuchen um einen persönlichen Termin zur Abklärung der unklaren Punkte, sei per Fax am letzten Tag der Frist beantwortet und ein Terminvorschlag unterbreitet worden. Mit der BP habe man einen Nachschautermin vereinbart, der mehrmals verschoben und nicht eingehalten worden sei. Rückrufe seitens des Geschäftsführers seien nur spärlich oder gar nicht erfolgt. Die Annahme von Schriftstücken werde verweigert. Es sei bis dato nicht möglich gewesen, ein Treffen zu vereinbaren. Es seien einige weitere Rechnungskopien sowie vorläufige Saldenlisten übersandt worden. Eine Übermittlung der Buchhaltung in elektronischer Form sei trotz mehrfacher Aufforderung nicht erfolgt.

Am 29. Juli 2010 sei eine Artikel 5-Anfrage im Rahmen der Amtshilfe nach Deutschland und Tschechien gestellt worden, um die ig. Lieferungen zu verifizieren.

Am 30. Juli 2010 und am 10. September 2010 seien Erinnerungen bezüglich Zusammenfassender Meldungen und ig. Lieferungen versandt worden. Am 20. September 2010 sei auf die erste Erinnerung per Fax reagiert worden. Beim zweiten Erinnerungsschreiben sei am 20. September 2010 die Annahme verweigert worden. Eine Antwort seitens des Finanzamtes auf das Fax der Bf. vom 20. September 2010 sei vorab per E-Mail und per internationalem Rückschein am 24. September 2010 versendet worden. Für dieses Schreiben sei am 13. Oktober 2010 die Annahme verweigert worden.

Am selben Tag sei ein Rückruf mit der Zusicherung eingegangen, dass die Unterlagen abgegeben würden. Ein Finanzonline-Zugang sei seitens der Bf. vorhanden. Eine Abgabe sei dann online erfolgt.

Am 5. Oktober 2010 sei die erste telefonische Rückmeldung betreffend Art. 5-Anfragen durch das Finanzamt P erfolgt. Am 8. November 2010 seien Verspätungszuschläge betreffend Zusammenfassende Meldungen verhängt und am 9. November 2010 mit internationalem Rückschein versandt worden. Am 5. November 2010 sei die offizielle Rückmeldung seitens der deutschen Finanzbehörde und am 8. November 2010 die offizielle Rückmeldung seitens der tschechischen Finanzbehörde betreffend Artikel 5-Anfragen im Rahmen der Amtshilfe erfolgt.

(4) Eine ordnungsgemäße Buchhaltung sei nicht gegeben:

Es gebe zwei unterschiedliche Rechnungskreise, die willkürlich für Rechnungen bzgl. Handyverkäufe nach Tschechien bzw. Deutschland verwendet worden seien. Die Rechnungsnummern innerhalb der Kreise seien nicht fortlaufend. Es seien offensichtlich eine gewisse Anzahl an Rechnungen nachträglich erstellt worden (höhere Rechnungsnummern mit niedrigerem Datum).

In den übermittelten Kassenlisten fänden sich ebenfalls Buchungen, die darauf hinweisen würden, dass einzelne Eintragungen (Buchungen) später vorgenommen worden seien (keine fortlaufenden Nummern).

Eine elektronische Buchhaltung sei trotz mehrmaliger Aufforderung und vermutlichem Vorhandensein nicht übermittelt worden.

Nach Erhalt der Antworten auf die Art. 5-Auskunftsersuchen werde die Echtheit eines Teils der übermittelten Rechnungskopien angezweifelt.

Generell könnten Aufwandskonten (Kfz) nicht nachvollzogen werden. Als Belege habe man kopierte Tankrechnungen übermittelt, die keine Zuordnung ermöglichten.

Trotz Aufforderung sei kein Jahresabschluss vorgelegt worden. 2010 vorgelegte Saldenlisten (von 2007) seien vorläufig.

Ein Anlageverzeichnis habe man nicht übermittelt. Aus einer beim Firmenbuch 2008 (für 2006) eingereichten und dem Finanzamt trotz Aufforderung nicht übermittelten Bilanz gehe hervor, dass die Firma kein Anlagevermögen besitze, obwohl aktivierungspflichtige Geräte angeschafft worden seien.

Man habe Rechnungen erhalten, die ig. Lieferungen belegen sollten. Diese führten als Beschreibung „Handys laut beiliegender Liste“ an. Diese Listen seien aber nicht beigelegt, obwohl sie integrierender Bestandteil der Rechnung seien.

(5) Körperschaftsteuer 2007:

...

(6) Umsatzsteuer 2007:

*Beantragt habe man ig. Lieferungen iHv 1.049.000,00 €, bei einem Umsatz von 1.050.990,00 €. Demgegenüber stünden ig. Erwerbe iHv 1.021.337,00 €. Eine Überprüfung der übermittelten Rechnungen habe gemeinsam mit der tschechischen Rückantwort der Art. 5-Anfrage im Rahmen der Amtshilfe ergeben, dass diese Rechnungen und die beigelegte Bestätigung nicht akzeptiert werden könnten. Es sei neben der Rechnung eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke und eine Reisepasskopie vorgelegt worden. Der angebliche Empfänger gebe jedoch vor, die Bf. weder zu kennen, noch mit ihr in geschäftlicher Verbindung zu stehen.*

*Der zweite Teil der ig. Lieferungen gehe an die deutsche Mutter-GmbH. Neben der Rechnung sei eine Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke vorgelegt worden, die aufgrund der Rückantwort der deutschen Finanzverwaltung anzuzweifeln und zum Nachweis nicht geeignet sei.*

*Die Lieferkette der Mobiltelefone stelle sich derzeit folgendermaßen dar:*

*Deutscher Lieferant als Hauptlieferant - Österreichische Bf. - Unbekannt. Der angebliche Abnehmer, Firma V, gebe der tschechischen Finanzverwaltung bekannt, keine Geschäftsverbindung zu unterhalten. Die Firma sei ihm unbekannt. Auch die nachträglich eingereichten Zusammenfassenden Meldungen seien dadurch in ihrem Wahrheitsgehalt anzuzweifeln. Gleichlautend werde von der deutschen Finanzverwaltung bekanntgegeben, dass die Mutterfirma in P analog zur österreichischen Bf. Belege und Nachweise erst dann in entsprechendem Umfang mit den passenden Zahlen liefere, wenn sie konkret angefordert bzw. deren Fehlen angemerkt werde.*

*Generell sei dazu anzumerken, dass es sehr ungewöhnlich sei, dass die Telefone von Deutschland nach Österreich gingen und von hier wieder zum Hauptsitz nach Deutschland.*

*(7) Die Voraussetzungen für die ig. Lieferungen seien vom liefernden Unternehmer nachzuweisen. Dieser Nachweis sei nicht gelungen, weil die Echtheit der vorgelegten Unterlagen angezweifelt werde bzw. diese nicht für einen Nachweis geeignet seien. Die Vertrauenschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 könne hier nicht greifen.*

*Die Umsätze müssten als in Österreich steuerpflichtig behandelt werden. Abgehend von der Schätzung habe man jedoch geringere Umsätze angenommen und geringere Vorsteuern berücksichtigt.*

*(8) Auskunft Firma V nach Art. 5 der VO 1798/03/EG:*

*Am 23. September 2010 wurde mit dem Steuerpflichtigen D V eine Verhandlung durchgeführt. Der Steuerpflichtige hat den Warenerwerb aus AT und vom genannten Steuerpflichtigen bestritten. Er kennt die Firma der Bf nicht. In der Steuerevidenz und in den Steuererklärungen werden die Lieferungen nicht erfasst. Es wurde kein Sachverhalt festgestellt und nachgewiesen, dass die EG-Lieferung durchgeführt wurde.*

*Der Steuerpflichtige hat im Jahr 2007 Ware (Handy-Zubehör) aus anderen Mitgliedstaaten erworben, aber es handelte sich um einen Warenerwerb aus DE und SK, wo die*

*Beförderung der Ware nach CZ nachgewiesen wurde. Diese Ware wurde im Inland verkauft (in Betriebsstätten des Steuerpflichtigen) und aus diesem Verkauf wurde Umsatzsteuer erklärt.*

**(9) Auskunft Deutschland nach Art. 5 der VO 1798/03/EG:**

*Nach dem österreichischen Auskunftsersuchen wurde angezeigt, dass parallel zur Firma in Deutschland (nachstehend als Berichtsfirma bezeichnet) in der Zeit vom 30. Januar 2006 bis 30. April 2009 in Österreich ebenfalls ein Unternehmen mit gleichen Beteiligten bestand. Nach dem Auskunftsersuchen wird Karussellbetrug vermutet.*

*Die Berichtsfirma wird seit 2005 für den Zeitraum 6-12/2005 vom Finanzamt P geprüft. Der Einstieg zur Prüfung war ebenfalls die Vermutung eines Karussellbetruges. Zudem waren Aussagen des damaligen Geschäftsführers MM sehr widersprüchlich. Erhebliche Zweifel bestanden an den EG-Lieferungen zu einer Firma KP in Wien (Geschäftsführer KP). KP hat über ein Einzimmer-Appartement mehrere hundert Handys nach Ungarn und in Drittländer verhandelt. Auch die Aussagen des Herrn Kp waren teilweise sehr widersprüchlich. KP verfügte ebenfalls über keine ordnungsgemäße Buchhaltung. Die Verbringung der Waren nach Österreich konnte ebenfalls weder bestätigt noch dementiert werden. Auch stimmten die Zahlen der ZM-Meldungen nicht überein bzw. waren nicht gemeldet. Die Nachweise der EG-Lieferungen wurden durch die Berichtsfirma nachgeholt. Momentan befindet sich der Prüfungsbericht in der Ausfertigung. Es ist damit zu rechnen, dass gegen den Prüfungsbericht Einwendungen von Seiten des Steuerberaters erhoben werden.*

*Angesichts des Umstandes, dass die Personen der österreichischen Firma und der Berichtsfirma identisch sind, erscheint eine Nachschau bei der Berichtsfirma als wenig erfolgversprechend. Der Buchnachweis wies keine Mängel auf bzw. wurde nach Beanstandung entsprechend richtig gestellt, obwohl der Lebenssachverhalt hinter dem Nachweis oftmals widersprüchlich war. Fahndungsmaßnahmen wurden angestrebt. Da Herr MM jedoch 2007 wegen Betruges und einer Steuerstraffat rechtskräftig verurteilt wurde, konnten deswegen keine Fahndungsmaßnahmen eingeleitet werden. Für Rückfragen steht das Finanzamt P gerne zur Verfügung.*

Im Vorlageantrag vom 28.1.2011 wurde von der damaligen steuerlichen Vertreterin (betreffend Umsatzsteuer 2007) ausgeführt:

**(3) Umsatzsteuer 2007:**

*In der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2007 seien ig. Lieferungen iHv 1.049.466,00 € erklärt worden. Die Finanzbehörde unterwerfe auch diesen Betrag der Umsatzsteuer dahingehend, dass der Betrag von 1.049.466,00 € zur Bemessungsgrundlage gezählt werde. Dabei übersehe sie jedoch, dass dem Kunden eben 1.049.466,00 € brutto für netto verrechnet worden seien und es selbst bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der ig, Lieferung zu einer Herausrechnung der Umsatzsteuer kommen müsse. Der Betrag von 1.049.466,00 € beinhaltet schon die Umsatzsteuer, Bemessungsgrundlage sei daher ein Betrag von 874.555,00 €. Die Umsatzsteuer betrage 174.911,00 € und nicht 210.198,00 €.*

*Voraussetzungen der Steuerfreiheit:*

*Von den beantragten ig. Lieferungen iHv 1.049.466,00 € entfalle ein Betrag von 504.417,00 € auf Waren, welche von der österreichischen Zweigniederlassung wieder zurück nach Deutschland verbracht worden seien. Die Finanzverwaltung führe aus, dass die Rücklieferung zur deutschen Hauptniederlassung nicht nachvollzogen werden könne und ungewöhnlich erscheine.*

*Zur Nachvollziehbarkeit der Rücklieferung lege man dem Schreiben eine Fakturierungsübersicht aus dem Jahr 2007 bei (Beilage 2), aus der hervorgehe, dass Waren im Wert von 504.417,00 € nach Deutschland rückverbracht worden seien bzw. aus der alle fakturierten Rechnungen hervorgehen würden.*

*Darüber hinaus seien die Lieferungen vom deutschen steuerlichen Vertreter buchhalterisch erfasst und in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterzogen worden (Kontoblatt 5425 als Beilage 3). Dies gehe auch aus den Umsatzsteuervoranmeldungen Juni, Juli, August, November und Dezember hervor, die exemplarisch beigelegt würden (Beilage 4). Es sei ersichtlich, dass die Rücklieferungen der deutschen Erwerbsbesteuerung unterzogen worden seien. In den Monaten Juni, August, November und Dezember seien ausschließlich Rücklieferungen von Österreich aus erfolgt, sodass der Betrag in den UVA's genau mit den Beiträgen aus der Fakturierungsübersicht übereinstimme, was die tatsächliche Lieferung und korrekte Erfassung in Deutschland unter Beweis stelle. Nachdem die österreichische Zweigniederlassung kein eigenes Lager unterhalten habe und bestellte Handys nicht abgeholt worden seien, sei nichts anderes übrig geblieben, als die Telefone nach Deutschland zurückzubringen.*

*Abschließend sei zu bemerken, dass es sich im gegenständlichen Fall um ein ig. Verbringen handle, sodass der Unternehmer gemäß § 7 VO BGBI 1996/401 die Menge und handelsübliche Bezeichnung, die Anschrift und die UID-Nummer des im anderen Mitgliedsstaat gelegenen Unternehmensteiles, den Tag des Verbringens und die Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen habe. Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung könne insofern belegt werden, als über jeden verbrachten Gegenstand ein eigener Beleg angefertigt worden sei, welcher auf Verlangen selbstverständlich vorgelegt werden könne. Die UID-Nummer bzw. Anschrift der deutschen Hauptniederlassung werde angegeben. Der Tag des Verbringens bzw. die Bemessungsgrundlage sei der Beilage 1 zu entnehmen.*

*Der restliche Teil der ig. Lieferungen iHv 545.049,00 € sei nach Auskunft der Mandantschaft an „Fremdkunden“ veräußert worden. Der Großteil dieser ig. Lieferungen sei mit 529.993,00 € an den Kunden V erfolgt, der laut Begründung der Finanzbehörde angebe, die Bf. weder zu kennen, noch mit ihr in Geschäftsverbindung zu stehen.*

*Diesbezüglich lege man bei die UID-Abfrage betreffend die Firma V, eine Vollmachtskopie der Firma V für T R, eine Reisepasskopie von T R, eine Kopie der Rechnung Nr. 9560191 mit dazugehörigem Lieferschein und dazugehöriger Übernahmebestätigung unterzeichnet von T R. Im Hinblick auf diesen Umsatz seien*

*sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien ig. Lieferung erbracht. Auf Verlangen könnten auch für die anderen Umsätze die diesbezüglichen Nachweise erbracht werden.*

**c) Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014, RV/5100601/2011**

Mit diesem Erkenntnis anerkannte das Bundesfinanzgericht jenen Teil der geltend gemachten innergemeinschaftlichen Lieferungen, welche die Rücklieferungen der inländischen Zweigniederlassung an den Hauptsitz der Primärschuldnerin in P betrafen. Die geltend gemachte Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Tschechien wurde dagegen versagt. Im Spruch dieses Erkenntnisses wurden die Bemessungsgrundlagen und Abgaben betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 wie folgt festgestellt:

**1) Umsatzsteuer Veranlagungsjahr 2006**

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	1.175,162,00 €		
ig. Lieferungen	-145.379,00 €		
steuerpflichtige Leistungen	1.029.783,00 €	x 20 %	205.956,60 €
Summe USt			205.956,60 €
Erwerbsteuer	1.172.883,00 €	x 20 %	234.576,60 €
Summe ErwerbSt			234.576,60 €
Vorsteuer			-2.264,71 €
Vorsteuer ig. Erwerb			-234.576,60 €
Zahllast in €			<b>203.691,89 €</b>

**2) Umsatzsteuer Veranlagungsjahr 2007**

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	1.050.990,00 €		
ig. Lieferungen	-519.474,00 €		
steuerpflichtige Leistungen	531.516,00 €	x 20 %	106.303,20 €
Summe USt			106.303,20 €
Erwerbsteuer	1.021.337,00 €	x 20 %	204.267,40 €
Summe ErwerbSt			204.267,40 €
Vorsteuer			-566,00 €
Vorsteuer ig. Erwerb			-204.267,40 €

Zahllast in €			105.737,20 €
---------------	--	--	--------------

Zur Begründung dieser spruchmäßigen Feststellungen führte das Bundesfinanzgericht aus:

(1) *Bei den Lieferungen nach Tschechien geht die Finanzverwaltung davon aus, dass diese Lieferungen so nicht stattgefunden haben. Sie stützt sich dabei auf ein Auskunftsverfahren im Zuge dessen der in den Rechnungen bezeichnete Abnehmer diese Lieferungen bestreitet. In der Befragung vom 23. September 2010 verneint der bezeichnete Abnehmer nicht nur den Warenerwerb, er gibt auch an, die Bf. nicht zu kennen. Zudem sind diese Lieferungen weder in seiner Steuerevidenz, noch in den Steuererklärungen erfasst. Dagegen sind Waren aus anderen Mitgliedstaaten beim angegebenen Abnehmer sehr wohl erfasst. Zu den von der Bf. angegebenen Lieferungen wird von den tschechischen Behörden erhoben: „Es wurde kein Sachverhalt festgestellt und nachgewiesen, wonach die EG-Lieferung durchgeführt wurde.“*

(2) *Die Bf. führt dazu zwei „Zeugen“ an, die diese Lieferungen bestätigen sollen. Die „Zeugin“ DD gibt an sich mit TR (Zwischenlieferant) getroffen zu haben, um Ware „vom Lieferanten“ zu übergeben, die TR bekommen und deren Erhalt er bestätigt habe. „Zeuge“ PB gibt an, TR sei ein langjähriger Kunde gewesen und er habe regelmäßig Ware abgeholt, anfangs unter eigener Firma, später unter der Firma V. Die UID-Nummer der V sei im Vorfeld überprüft worden. Rechnungen, Lieferscheine und Ausfurnachweise seien in P erstellt worden, die Zahlungen seien in bar erfolgt. Weiters liegt ein Schreiben einer Handelsagentur bei, wonach Waren im Büro in Deutschland abgeholt worden seien, die Kopie des Reisepasses von TR sowie eine „Vollmacht“, mit der DV bestätigt, dass TR unter seinem Namen und seiner Firma Geschäfte tätigen kann (Ware kaufen, abholen, bezahlen).*

(3) *Mit den beigebrachten „Nachweisen“ kann die Bf. nicht darstellen, dass die strittigen Handy-Lieferungen an die Firma V erfolgt sind. Die „Zeugen“ sprechen nur von (nicht näher definierten) Warenübergaben an einen Zwischenhändler, was keinen Nachweis für eine Handy-Lieferung an die Firma V darstellen kann. Auch die Bestätigung einer „Warenabholung“ durch TR in einem Büro kann das nicht. Allgemein gehaltene Erklärungen können keinen Nachweis für die Steuerfreiheit der bezeichneten Lieferungen erbringen, ebenso nicht die nachträglich beigebrachte allgemeine „Vollmacht“ des TR.*

(4) *Nach Rechtsprechung und Lehre müssen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der ig. Lieferung eindeutig und leicht nachprüfbar sein (zB VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Der Abnehmer muss den Gegenstand für sein Unternehmen erwerben, das ist auch buchmäßig nachzuweisen. Die Bf. hat aber nach eigenen Angaben in der Berufung vom 26. April 2011 die Belege für 2006 im Jahr 2011 noch nicht einmal gebucht (und will daher die Kontoblätter nachreichen). Die Steuererklärungen für 2006 und 2007 wurden erst nach einer vom Finanzamt durchgeföhrten Schätzung*

eingereicht, was ebenfalls darauf hinweist, dass die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß abgeschlossen war. Auf die Aufforderung, die komplette Buchhaltung 2007 und das vollständige Belegwesen zu übermitteln (Ersuchen um Ergänzung vom 16.3.2010 an die Bf.), wurden lediglich vorläufige Sachkonten (4125 ig. Lieferungen, 4400 20% Erlöse, 5425 ig. Erwerbe) übermittelt, was bedeutet, dass Geschäftsvorfälle auch nach drei Jahren noch nicht ordnungsgemäß buchhalterisch erfasst waren. Die Bf. hat zudem nur in äußerst ungenügender Weise an der Aufklärung der maßgeblichen Sachverhalte mitgewirkt. Es fehlt somit an der eindeutigen und leichten Nachprüfbarkeit der ig. Lieferungen.

Hinzu kommen die Angaben des Abnehmers, der die Bf. nicht kennen will und keine Umsätze erfasst hat. Auch die übermittelte "Vollmacht" von TR ändert an der Aussage des bezeichneten „Abnehmers“ nichts, wonach er die Firma der Bf. nicht kennt und daher auch keine Umsätze mit ihr getätigt hat. Da die vorliegenden Rechnungen auf die Firma V ausgestellt wurden, ist es undenkbar, dass DV diese Firma nicht kennt, wenn er mit ihr Geschäfte gemacht haben soll. Der mit der Berufung übermittelte "Lieferschein" zur Rechnung 9560191 an TR - mit einer nicht lesbaren Paraphe versehen - kann die eindeutigen Aussagen des DV nicht widerlegen. Der Nachweis der Erwerbsbesteuerung wurde nicht erbracht.

Das Bundesfinanzgericht geht demgemäß davon aus, dass der bezeichnete Abnehmer jedenfalls keine Ware für sein Unternehmen in Tschechien erworben hat, was eine Grundvoraussetzung für die Anerkennung der ig. Lieferung wäre, zumal andere Lieferungen an ihn (aus anderen EU-Ländern) sehr wohl in seiner Buchhaltung aufscheinen. Ist aber die Ware nicht an DV gegangen, sondern an andere Personen oder Unternehmen, liegt kein Erwerb für das Unternehmen des DV in Tschechien vor.

(5) Damit erfolgt die Besteuerung der „Lieferungen nach Tschechien“ zu Recht. Die Besteuerung des Lieferbetrages als Nettobetrag (und nicht als Bruttobetrag wie im Vorlageantrag vom 28.1.2011 gefordert), ist korrekt, weil auf den Rechnungen der Gesamtbetrag als „gesamt netto“ vermerkt ist und daher als Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) angesehen werden muss.

d. Die Feststellungen sind daher um die ig. Lieferungen nach Deutschland (und 2006 in geringem Ausmaß nach Ungarn) wie folgt zu korrigieren:

Korrektur 20%ige Umsätze:

für 2006: 145.379,00 € x 20% = 29.075,80 €

für 2007: 519.474,00 € x 20% = 103.894,80 €

e. Es ergeben sich folgende neue Zahllasten:

(1) Veranlagung Umsatzsteuer 2006:

Steuerpflichtiger Umsatz 1.029.783,00 € (bisher 1.175.162,00 € abzügl. Lieferung BRD und Ungarn 145.379,00 €) x 20% = 205.956,60 €.

Steuer und Vorsteuer ig. Erwerbe 234.576,60 €.

**Umsatzsteuer 205.956,60 € abzüglich Vorsteuer 2.264,71 € = Zahllast 203.691,89 €**

(2) Veranlagung Umsatzsteuer 2007:

*Steuerpflichtiger Umsatz 531.516,00 € (bisher 1.050.990,00 € abzügl. Lieferung BRD 519.474,00 €) x 20% = 106.303,20 €*

*Steuer und Vorsteuer ig. Erwerbe 204.267,40 €*

**Umsatzsteuer 106.303,20 € abzüglich Vorsteuer 566,00 € = Zahllast 105.737,20 €**

#### **4) Haftungsverfahren:**

Zahlungen der Primärschuldnerin auf das für die Zweigniederlassung beim Finanzamt Linz eingerichtete Abgabenkonto sind nicht feststellbar. In den Jahren 2006 und 2007 wurden relativ geringfügige Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht und zurückgezahlt (vgl. oben Punkt A.3.a). Die ab dem 12.12.2008 erfolgten Abgabenfestsetzungen führten schließlich bis zum Jahr 2012 zu einem Abgabenzurückstand in Höhe von 530.887,91 €.

In einem **Vorhalt vom 26.6.2012** betreffend Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 BAO wies das Finanzamt den Beschwerdeführer auf diesen (detailliert aufgegliederten) Abgabenzurückstand hin. Er sei Geschäftsführer der primärschuldnerischen Gesellschaft. Das Finanzamt habe bei der Gesellschaft ohne ausreichenden Erfolg Einbringungsmaßnahmen durchgeführt. Er möge darlegen, welche konkreten Mittel oder Vermögenswerte die Gesellschaft noch zur Verfügung habe, um diese Abgabenschulden zu entrichten, oder ob die Abgabenansprüche bei ihm im Haftungsweg (§ 9 BAO) durchgesetzt werden müssten. Weiters möge er darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Beschwerdeführer um Darstellung seiner aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse ersucht.

Der Beschwerdeführer gab zu diesem ihm nachweislich am 5.7.2012 zugestellten Vorhalt keine Stellungnahme ab.

Daraufhin nahm ihn das Finanzamt mit **Haftungsbescheid vom 6.9.2012** gemäß §§ 9, 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Höhe von 523.763,54 € in Anspruch:

<b>Abgabenart</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>Fälligkeit</b>	<b>Betrag in €</b>
Umsatzsteuer	2006	15.02.2007	3.104,07
Körperschaftsteuer	2006	19.01.2009	10.463,56
Körperschaftsteuer	01-03/09	16.02.2009	3.562,00
Körperschaftsteuer	04-06/09	15.05.2009	1.438,00

Körperschaftsteuer	2007	01.10.2009	6.598,38
Umsatzsteuer	2007	15.02.2008	209.632,00
Säumniszuschlag 2	2009	19.02.2010	125,00
Säumniszuschlag 2	2008	19.02.2010	2.390,00
Säumniszuschlag 1	2010	16.04.2010	68,12
Säumniszuschlag 3	2009	17.05.2010	125,00
Säumniszuschlag 3	2008	18.06.2010	2.390,00
Säumniszuschlag 1	2010	16.07.2010	68,12
Säumniszuschlag 1	2010	18.10.2010	68,12
Verspätungszuschlag	01-03/06	15.12.2010	328,65
Verspätungszuschlag	04-06/06	15.12.2010	2.200,00
Verspätungszuschlag	04-09/06	15.12.2010	2.200,00
Verspätungszuschlag	10-12/06	15.12.2010	2.200,00
Verspätungszuschlag	01-03/07	15.12.2010	2.200,00
Verspätungszuschlag	04-06/07	15.12.2010	2.200,00
Verspätungszuschlag	07-09/07	15.12.2010	2.012,41
Verspätungszuschlag	10-12/07	15.12.2010	1.685,69
Verspätungszuschlag	01-03/08	15.12.2010	403,55
Verspätungszuschlag	04-06/08	15.12.2010	137,63
Verspätungszuschlag	07-09/08	15.12.2010	120,70
Säumniszuschlag 1	2010	17.01.2011	68,14
Umsatzsteuer	2006	15.02.2007	233.167,69
Umsatzsteuer	2008	16.02.2009	12.000,00
Körperschaftsteuer	2008	11.04.2011	12.500,00
Säumniszuschlag 1	2007	18.04.2011	4.663,35
Säumniszuschlag 1	2009	18.04.2011	240,00
Säumniszuschlag 1	2011	16.06.2011	250,00
Säumniszuschlag 2	2007	18.08.2011	2.331,68
Säumniszuschlag 2	2009	19.09.2011	120,00
Säumniszuschlag 2	2011	19.09.2011	125,00

Säumniszuschlag 3	2007	17.11.2011	2.331,68
Säumniszuschlag 3	2009	16.12.2011	120,00
Säumniszuschlag 3	2011	16.12.2011	125,00
<b>Summe</b>			<b>523.763,54</b>

In der Bescheidbegründung stellte das Finanzamt die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dar und verwies auf die im Haftungsverfahren den Beschwerdeführer treffende Darlegungspflicht. Der diesbezügliche Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 26.6.2012 sei nicht beantwortet worden. Die Einbringung des Rückstandes bei der Primärschuldnerin sei erfolglos verlaufen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Der Beschwerde sei 37 Jahre alt und werde voraussichtlich noch etliche Jahre am Erwerbsleben teilnehmen können. Es könne daher nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass nicht zumindest ein Teil der Abgaben beim Haftungspflichtigen einbringlich sein werde. Die den Abgabenansprüchen zugrunde liegenden Abgabenbescheide wurden dem Beschwerdeführerin als Anlage zum Haftungsbescheid zur Kenntnis gebracht.

Gegen diesen Bescheid wurde für den Beschwerdeführer durch die P SteuerberatungsgmbH mit Eingabe vom **4.10.2012 Beschwerde** (damals Berufung) erhoben. Die Finanzbehörde möge den Haftungsbescheid außer Kraft setzen und die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin einheben, sofern diese nach Entscheidung über den Vorlageantrag (der Primärschuldnerin betreffend die Abgabenvorschreibungen) noch bestünden. Laut Auskunft des Beschwerdeführers seinen keine Gläubiger begünstigt worden, da in den betreffenden Jahren bei der "österreichischen GmbH" lediglich Zug um Zug Geschäfte abgewickelt worden wären, welche keine Gläubigerbegünstigung darstellen würden. Laut dem Beschwerdeführer sei die Einbringlichkeit der Forderung nicht gefährdet. Schließlich wurde noch die Aussetzung der Einhebung der "vorhandenen Abgabenschuldigkeiten" beantragt.

Diesen Aussetzungsantrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 12.10.2012 ab, da die Beschwerde (damals Berufung) aus näher dargelegten Gründen wenig erfolgversprechend erscheine. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit **Vorlagebericht vom 16.10.2012** legte das Finanzamt die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid an den damals zur Entscheidung zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenat vor.

Über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde mit Beschluss des Amtsgerichtes P vom **10.4.2013** zur Aktenzahl AZ das **Hauptinsolvenzverfahren** eröffnet und Rechtsanwältin ER als Insolvenzverwalterin bestellt. Die Frist zur Anmeldung von Insolvenzforderungen endete am 31.5.2013.

Das Finanzamt meldete in diesem Verfahren erst nachträglich am 18.7.2013 die am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaltenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 530.887,91 € als Insolvenzforderungen an (vgl. oben Punkt A.1).

Mit dem oben zitierten Erkenntnis vom 20.8.2014, GZ. RV/5100601/2011, sprach das Bundesfinanzgericht über offene Beschwerden der Primärschuldnerin betreffend die Abgabenfestsetzungen ab. Aufgrund der sich aus dieser Entscheidung ergebenden Verminderung der Abgabenvorschreibungen schränkte das Finanzamt die im deutschen Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen am 28.5.2015 auf einen Betrag von 357.471,77 € ein.

Die deutsche Insolvenzverwalterin teilte dem Bundesfinanzgericht über Anfrage am 5.10.2015 zum anhängigen Insolvenzverfahren betreffend die Primärschuldnerin folgendes mit:

- 1) *Eine Forderungsprüfung hat bislang noch nicht stattgefunden. Die nachträglichen Forderungsanmeldungen werden in der Regel bei Abschlussreife gesammelt geprüft. Voraussichtlich ist das Verfahren Mitte nächsten Jahres abschlussreif.*
- 2) *Mangels Prüfungstermin ist über die Frage, ob anerkannt oder bestritten wird, im hier geführten Insolvenzverfahren noch nicht endgültig entschieden.*
- 3) *Die Quotenaussichten für die bereits festgestellten Forderungen betragen im Hinblick auf die derzeit vorhandene Masse abzüglich der voraussichtlichen Verfahrenskosten rund 11 %. Sofern die angemeldete Forderung der Republik Österreich in Höhe von € 530.887,91 noch anerkannt werden würde und zu den festgestellten Forderungen hinzukommt, würden sich die Quotenaussichten auf 2,23 % aktuell reduzieren. Orientiert man sich bei der Feststellung der Forderung an den Ausführungen des BFG Linz vom 20.08.2014 und würde man die Forderung in Höhe von rund T€ 315 feststellen, dann würde die Verteilungsquote rund 3,3 % betragen. Mit wesentlichen Massemehrungen ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr zu rechnen, so dass sich die Quote voraussichtlich nicht mehr groß verändern wird.*

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dem Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht mittels **Vorhalt vom 15.10.2015** unter Anchluss der darin erwähnten Beilagen Gelegenheit geboten, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

- 1) *Sie waren Geschäftsführer der Firma MC GmbH (Primärschuldnerin), die ihren Sitz zunächst in S und zuletzt in P hatte (HRB001). Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde am 10.4.2013 beim Amtsgericht P zur Zahl Az das Insolvenzverfahren eröffnet und Rechtsanwältin ER zur Insolvenzverwalterin bestellt.*

*Das Finanzamt Linz hat in diesem Verfahren am 18.7.2013 offene Abgabenschulden der Primärschuldnerin in Höhe von 530.887,91 € angemeldet. Die Forderungsanmeldung wurde vom Finanzamt nach Erledigung der offenen Rechtsmittel gegen die Abgabenvorschreibungen (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014,*

GZ. RV/5100601/2011, Beilage 1) am 28.5.2015 auf einen Betrag von 357.471,77 € eingeschränkt.

Die Insolvenzverwalterin hat dem Bundesfinanzgericht am 5.10.2015 (Beilage 2) mitgeteilt, dass die nachträglich angemeldete Forderungen des Finanzamtes noch nicht geprüft und daher bisher weder anerkannt noch bestritten worden wären. Ohne Berücksichtigung der Finanzamtsforderungen ergäbe sich eine Insolvenzquote von rund 11 %. Sollten die Forderungen des Finanzamtes nachträglich noch anerkannt werden, sei mit einer Insolvenzquote zwischen 2,23 % und 3,3 % zu rechnen. Mit wesentlichen Massemehrungen sei nicht mehr zu rechnen. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass unter Berücksichtigung allfälliger unwesentlicher Massemehrungen bestenfalls mit einer Insolvenzquote von 5 % zu rechnen ist, somit 95 % der Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind.

2) Die Primärschuldnerin hat in Österreich (Adr1) eine Zweigniederlassung unterhalten, die im österreichischen Firmenbuch zu FN001 protokolliert wurde. Nach den Eintragungen im Firmenbuch waren Sie seit 9.9.2004 selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Den Eintragungen im deutschen Handelsregister zu HRB001 ist zu entnehmen, dass Sie diese Funktion bis 20.1.2009 inne hatten. Zu diesem Zeitpunkt sind Sie als Geschäftsführer ausgeschieden und wurden DD und OM als Geschäftsführer bestellt (Beilage 3). Sie waren daher jedenfalls in der Zeit von 22.12.2005 (Einrichtung der Zweigniederlassung) bis 20.1.2009 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten verantwortlich. Dazu zählen auch jene abgabenrechtlichen Pflichten, welche die Zweigniederlassung betroffen haben.

3) Für die Zweigniederlassung wurde laut Eintragungen im Firmenbuch zwar DD als inländische Vertreterin bestellt (selbständig vertretungsbefugt ab 8.8.2007). Dazu haben Sie im Haftungsverfahren betreffend DD jedoch am 19.8.2015 selbst angegeben, dass dies nur aus Formalgründen erfolgt war, und DD niemals mit "diesen Vorgängen" (Geschäftsführung) vertraut gewesen sei und auch keine Kenntnis darüber gehabt hätte. Sie habe lediglich ab und zu ausgeholfen und sei von 18.3.2009 bis 18.5.2012 in Mutterschutz bzw. Elternteilzeit gewesen (Beilage 4). Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass Sie im Zeitraum 22.12.2005 bis 20.1.2009 als alleiniger Geschäftsführer für die abgabenrechtlichen Pflichten der Primärschuldnerin auch betreffend die von ihr unterhaltene Zweigniederlassung allein verantwortlich waren.

In der im Vorhalt zitierten, zuletzt erwähnten Beilage 4 hatte der Beschwerdeführer im Haftungsverfahren betreffend DD angegeben:

"Frau DD wurde damals nur als inländische Vertreterin eingetragen, da ich aufgrund meiner Vorbestrafung in Deutschland kein gewerberechtlicher Vertreter sein durfte. Frau DD war niemals mit diesen Vorgängen betraut und hatte auch keine Kenntnis darüber. Sie

half ab und zu aus, um sich z.B. mit Herrn R bei einem Lieferanten zu treffen und Ware zu übergeben. Dies jedoch auch nur in Deutschland und nicht in Österreich.

Vom 18.03.2009 bis zum 18.05.2012 war Frau DD in Mutterschutz bzw. in Elternteilzeit, da unser gemeinsamer Sohn F am 1.1.2009 auf die Welt kam.

Am 30.04.2009 wurde der Geschäftsbetrieb der MC GmbH in Österreich eingestellt. Mit Schreiben vom 14.07.2010 übersandte Frau DD eine Aufhebungsvereinbarung (Entlassung als inländische Stellvertreterin der MC in Adr1) an das Landesgericht Ried."

Dieser Vorhalt wurde zunächst zu Handen der P SteuerberatungsgmbH adressiert, welche die gegenständliche Beschwerde (damals Berufung) gegen den Haftungsbescheid für den Beschwerdeführer verfasst und eingebracht hatte. Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben der P SteuerberatungsgmbH vom 20.10.2015 ungeöffnet an das Bundesfinanzgericht retourniert, da die P SteuerberatungsgmbH nicht mehr steuerliche Vertreterin der Primärschuldnerin und des Beschwerdeführers sei. Die Vollmacht sei schon vor längerer Zeit in FinanzOnline gelöscht worden. Die P SteuerberatungsgmbH habe auch keinen Kontakt mehr zum Beschwerdeführer, sodass sie den Brief auch nicht weiterleiten könne.

Daraufhin wurde vom Bundesfinanzgericht ein **inhaltsgleicher Vorhalt vom 27.10.2015** mit denselben Beilagen erstellt, und zunächst versucht, diesen im Postweg an die bekannte Anschrift des Beschwerdeführers in P mittels internationalem Rückschein zuzustellen. Diese Sendung wurde an das Bundesfinanzgericht mit dem Vermerk der deutschen Post "nicht abgeholt" retourniert.

Aus diesem Grund wurde vom Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf Art. 10 des Vertrages zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen ein Zustellungsersuchen an das Finanzamt P gerichtet und um Zustellung des Vorhaltes durch das Finanzamt P ersucht. Dieses teilte dem Bundesfinanzgericht mit, dass trotz mehrmaliger Versuche eine persönliche Zustellung des Schriftstückes an den Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sei. Das Schriftstück sei an der Abgabestelle (Wohnung des Beschwerdeführers) durch Einwurf in den Briefkasten zurückgelassen worden.

Am 10.2.2016 teilte die nunmehrige steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht telefonisch mit, dass sie vom Beschwerdeführer mit der Vertretung im gegenständlichen Haftungsverfahren beauftragt worden sei. Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes sei am 2.2.2016 zugegangen. Es werde um Akteneinsicht, allenfalls in elektronischer Form, ersucht. Auch eine Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes werde notwendig werden.

Dazu wurde mit E-Mail vom 10.2.2016 von der steuerlichen Vertreterin eine ihr vom Beschwerdeführer erteilte Spezialvollmacht vom 5.2.2016 an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Demzufolge ist diese bevollmächtigt, den Beschwerdeführer im Verfahren vor dem BFG zur GZ RV/5101218/2012 zu vertreten. Ferner ersuchte die steuerliche Vertreterin zur Gewährung der Akteneinsicht um Übermittlung der Unterlagen per E-Mail.

Schließlich wurde um Verlängerung der Frist zur Abgabe einer Stellungnahme zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes bis 4.4.2016 ersucht.

Mit E-Mail vom 11.2.2016 wurde der steuerlichen Vertreterin vom Bundesfinanzgericht der gesamte Haftungsakt des Finanzamtes eingescannt übermittelt. Zum Abgabenfestsetzungsverfahren wurde darauf hingewiesen, dass das dieses Verfahren abschließende und die haftungsgegenständlichen Abgaben betreffende Erkenntnis des BFG vom 20.8.2014 bereits dem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes angeschlossen worden sei; aus diesem ergäben sich detailliert dargestellt die Gründe für die haftungsgegenständlichen Nachforderungen. Zum Einbringungsverfahren wurde bemerkt, dass auch der Stand des Einbringungsverfahrens bei der Primärschuldnerin bzw. die zu erwartende Befriedigungsquote bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes näher dargestellt worden seien. Sollten dennoch weitere Unterlagen betreffend das Veranlagungs- oder das Einbringungsverfahren der Primärschuldnerin benötigt werden, würde um entsprechende Mitteilung ersucht. Die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes wurde formlos bis 4.4.2016 verlängert.

Nachdem am 4.4.2016 telefonisch um eine weitere Fristerstreckung ersucht worden war, wurde mit Eingabe vom **18.4.2016** folgende **Stellungnahme** zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes abgegeben und ausgeführt, dass den Beschwerdeführer aus folgenden Gründen kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO angelastet werden könnte:

#### *"1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt*

*Die MC GmbH mit Sitz in Deutschland verfügt über eine Zweigniederlassung in Österreich, über welche diverse Geschäfte (Mobiltelefonverkäufe) mit unterschiedlichen Firmen innerhalb der EU abgewickelt werden. Während anfangs Herr T R (siehe dazu Beilage 3) auf eigene Rechnung als Geschäftspartner aufgetreten ist, wurde ab dem Jahr 2006 der Großteil der Geschäfte zwar ebenfalls mit Herrn T R, diesfalls jedoch als Bevollmächtigter des tschechischen Staatsbürgers Herrn D V bzw. der Firma V abgewickelt. Die diesbezügliche Vollmacht wurde von Herrn D V im Beisein von Frau CP (einer Mitarbeiterin der MC GmbH) unterfertigt. Noch vor Abwicklung des ersten Geschäftsfalles mit Herrn V wurde - wie auf Seiten der MC GmbH üblich und seitens deren Geschäftsleitung (Herrn MM) auch durch eine schriftliche, von den Mitarbeitern zu unterfertigende Arbeitsanweisung kommuniziert - eine UID Abfrage durchgeführt, dessen Reisepass, Firmendokumente und umsatzsteuerlich relevante Dokumente beantragt, geprüft und in Kopie in den Firmenunterlagen abgelegt (siehe dazu Beilagen 1, 2, 4, 6).*

*Die mit Herrn D V abgewickelten und von Seiten der Behörde bzw. des Bundesfinanzgerichtes in Zweifel gezogenen Geschäfte haben sich im Detail wie folgt dargestellt (siehe dazu Beilage 5):*

*Herr V hat zumeist bei Mitarbeitern idR per E-Mail angefragt, zu welchem Preis eine bestimmte Menge an diversen Mobiltelefonen geliefert werden kann. In weiterer Folge wurden unterschiedliche Lieferanten in Deutschland kontaktiert, auf dieser Basis ein Angebot kalkuliert und dieses Herrn V mitgeteilt. War dieser mit dem erstellten Angebot*

einverstanden, wurde die Ware bei dem/den deutschen Lieferanten bestellt. Vor Lieferung der Ware durch den/die deutschen Unternehmer wurde Herr V kontaktiert und mit diesem in Deutschland (P) ein Treffpunkt vereinbart, woraufhin Herr V den von ihm bevollmächtigten Herrn R zu diesem Treffpunkt beordert hat. In P wurde das Geld für die Ware persönlich von der MC GmbH entgegen genommen, damit die eigenen Lieferanten bezahlt, die Ware vom Lieferanten noch in Deutschland (an der deutsch-österreichischen Grenze) in Empfang genommen und in der Folge an Herrn R übergeben. Im Zuge der Abwicklung des jeweiligen Geschäftes wurde Herr R nicht nur zur Untertragung einer Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke - in dieser wird bestätigt, dass die erhaltenen Gegenstände nach Tschechien befördert werden - verpflichtet, sondern teilweise auch bis zur tschechischen Grenze begleitet.

Sowohl die bescheiderlassende Behörde als auch das Bundesfinanzgericht sind unzutreffend davon ausgegangen, dass innergemeinschaftliche Lieferungen der österreichischen Zweigniederlassung der MC GmbH überhaupt nicht erfolgt sind. In weiterer Folge wurde der MC GmbH unzutreffend österreichische Umsatzsteuer vorgeschrieben. Die diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheide wurden im Rechtsmittelwege bekämpft. Herr MM war bis 22.12.2008 (im Handelsregister eingetragen mit 20.1.2009, vgl. Beilage 7) als Geschäftsführer der MC GmbH tätig. Die Umsatzsteuer ist erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit von Herrn MM zur Vorschreibung gebracht worden. Das Rechtsmittelverfahren hinsichtlich der bekämpften Umsatzsteuerbescheide wurde erst nach Insolvenzeröffnung mit Erkenntnis des BFG vom 20.8.2014, RV/5100601/2017 abgeschlossen.

Auch die Uneinbringlichkeit der Abgaben KöSt 2007 und 2008 sowie Nebenansprüche kann Herrn MM nicht vorgeworfen werden, weil diese erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit vorgeschrieben wurden und Herr MM zu diesem Zeitpunkt nicht mehr über das Abgabenkonto der MC GmbH verfügen konnte. Hinsichtlich KöSt 2006 wurde vor Ergehen des Bescheides eine entsprechende Erklärung eingereicht, der aus Sicht von Herrn MM aus nicht erklärbaren Gründen nicht entsprochen worden ist (die diesbezügliche Korrespondenz können Sie der Anlage entnehmen, Beilage B).

## 2. Kein Verschulden von Herrn MM

Damit Herr MM für die Steuerschulden der MC GmbH haftungsweise gem. § 9 BAO in Anspruch genommen werden kann, wäre erforderlich, dass er als Geschäftsführer während seiner Tätigkeit für die MC GmbH schulhaft Pflichten verletzt hat und dadurch Abgaben nicht eingebraucht werden konnten.

Die schulhafte Pflichtverletzung ist daran zu beurteilen, wie sich ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Geschäftsführer in der Lage des Herrn MM verhalten hätte.

### 2.1 Umsatzsteuer

Wie bereits ausgeführt, wurde seitens der Geschäftsführung (Herrn MM) eine schriftliche Arbeitsanweisung mit diversen innerhalb des Unternehmens einzuhaltenden Standards

verfasst, welche von den Mitarbeitern auch unterfertigt wurde. Speziell auf die mit Herrn V durchgeführten Geschäfte wurde diesen Standards insoweit entsprochen, als noch vor Abwicklung des ersten Geschäftsfalles diverse Dokumente (unterfertigte Vollmacht, Kopie Reisepass, Firmendokumente etc.) verlangt und geprüft sowie eine UID Abfrage durchgeführt wurde. Die Abwicklung der einzelnen Geschäfte selbst erfolgte stets per E-Mail, um diese für interne Zwecke zu dokumentieren. Zudem wurde Herr R (als Bevollmächtigter des Herrn V), welcher die Waren in P in Empfang nahm, stets zur Unterfertigung einer Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke verpflichtet und hat man sich vergewissert, dass dieser mit den Waren über die Grenze nach Tschechien fährt.

Aufgrund dieser innerhalb der MC GmbH vorgesehenen und gelebten Standards konnte Herr MM als Geschäftsführer des Unternehmens bezogen auf die gegenständlichen Geschäftsfälle jedenfalls davon ausgehen, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung an den tschechischen Unternehmer - Herrn D V - erfolgt und dementsprechend keine österreichische Umsatzsteuer angefallen ist. Folglich kann man Herrn MM nicht zum Vorwurf machen, er hätte bereits während der laufenden Geschäftsbeziehung Umsatzsteuer einbehalten und abführen müssen.

Erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit von Herrn MM für die MC GmbH wurde seitens der Behörde erstmals in den Raum gestellt, dass österreichische Umsatzsteuer angefallen sei. Konsequenterweise wurde die Vorschreibung der Umsatzsteuer im Rechtsmittelwege bekämpft, um eine unrechtmäßige Abgabenbelastungen vom Unternehmen abzuwenden. Herr MM konnte auf den Ausgang dieses Verfahrens keinen Einfluss mehr nehmen, weil er nicht mehr vertretungsbefugtes Organ für die Gesellschaft war.

Bis zu diesem Zeitpunkt lag aber objektiv betrachtet keine Pflichtverletzung von Herrn MM vor. Eine Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes kann Herrn MM vor diesem Hintergrund nicht schuldhaft vorgeworfen werden. Auch ein sorgfältiger Geschäftsführer in der Lage des Herrn MM hätte auf diese Kontrollmaßnahmen vertraut und wäre auch dieser zum Ergebnis gekommen, dass eine Umsatzsteuerpflicht in Österreich nicht besteht. Dementsprechend hätte allerdings auch ein sorgfältiger Geschäftsführer keine österreichische Umsatzsteuer abgeführt und eine abweichende Rechtsauffassung der Behörde im Rechtsmittelwege bekämpft.

Insbesondere kann Herrn MM eine schuldhafte Pflichtverletzung auch deshalb nicht angelastet werden, weil die - wenn auch rechtskräftige - Vorschreibung der Umsatzsteuer an die MC GmbH nicht zutreffend ist. Selbst wenn hinsichtlich des Abgabenanspruches von einer Bindungswirkung auszugehen ist, muss bei Beurteilung des Verschuldens der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt und die zutreffende rechtliche Würdigung desselben als Maßstab herangezogen werden und nicht ein „fiktives“ wegen Rechtskraft nicht mehr bekämpfbares Besteuerungsergebnis.

Entgegen der Auffassung des BFG (20.8.2014, RV/5100601/2011) wäre im gegenständlichen Sachverhalt auch dann keine österreichische Umsatzsteuer entstanden,

wenn die Waren tatsächlich nicht an den tschechischen Abnehmer geliefert worden wären. Dies begründet sich rechtlich wie folgt:

Die Lieferungen der deutschen Unternehmer an die Zweigniederlassung der MC GmbH in Österreich und jene von dieser an den tschechischen Kunden (Herrn V) sind getrennt voneinander zu betrachten (gebrochene Lieferung), wobei die Lieferungen der deutschen Unternehmer deutsche Inlandslieferungen darstellen. Im Anschluss tätigt die Zweigniederlassung der MC GmbH jeweils innergemeinschaftliche Lieferung von Deutschland nach Tschechien. Diese sind grundsätzlich steuerfrei. Sollte nun von der Behörde bzw. dem Bundesfinanzgericht unterstellt werden, dass die Lieferungen an Herrn V tatsächlich überhaupt nicht stattgefunden haben, könnte lediglich deutsche und keinesfalls österreichische Umsatzsteuer anfallen. Auch ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich scheidet bereits mangels Erfüllung der dafür erforderlichen materiellen Voraussetzungen aus. Dies deshalb, da die Waren - im Verhältnis deutsche Unternehmer zu österreichischer Zweigniederlassung - in Deutschland verblieben sind. Der Umstand, dass die österreichische Zweigniederlassung mit ihrer österreichischen UID Nummer aufgetreten ist, kann daran nichts ändern.

Vor diesem Hintergrund kann Herrn MM nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er während seiner Geschäftsführertätigkeit für die MC GmbH keine österreichische Umsatzsteuer einbehalten hat.

## 2.2 Körperschaftsteuer und Nebenansprüche

Herr MM ist laut Firmenbuchauszug mit 20.1.2009 als Geschäftsführer der MC GmbH ausgeschieden. Die Vorschreibung der haftungsgegenständlichen Abgaben an die MC GmbH (KöSt 2007 und 2008 sowie Nebenansprüche) erfolgte erst nach dem 20.1.2009 und sohin zu einem Zeitpunkt als Herr MM überhaupt nicht mehr über das Vermögen der MC GmbH verfügen konnte. Auch hinsichtlich der KöSt 2006 wurde eine - aus Sicht von Herrn MM zutreffende - Festsetzung der Körperschaftsteuer veranlasst, das diesbezügliche Verfahren wurde erst nach Ausscheiden von Herrn MM abgewickelt (nach dem Kenntnisstand von Herrn MM wurde ein diesbezügliches Rechtsmittel am 16.1.2009 eingereicht). Die Insolvenzeröffnung über das Vermögen der MC GmbH erfolgte mehr als vier Jahre nach dem Ausscheiden von Herrn MM, sodass Herrn MM während seiner Geschäftsführertätigkeit keine Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes vorgeworfen werden kann. Der Erlassung der Haftungsbescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Nebenansprüche ist daher zu Unrecht erfolgt.

## 3. Erörterungstermin

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen gehen wir davon aus, dass eine diesbezügliche haftungsweise Inanspruchnahme von Herrn MM gem. § 9 BAO nicht zulässig ist. Sollten aufgrund der zugrundeliegenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (20.8.2014, RV/5100601/2011) und des abweichenden entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, insbesondere im Hinblick auf die Frage des Verschuldens, noch ergänzende Ausführungen erforderlich sein, regen wir an, einen Erörterungstermin nach

§ 269 Abs. 3 BAO anzuberaumen. In diesem Fall könnte die Gesamtsituation auch mit dem Finanzamt nochmals eingehend besprochen werden.

Dieser Stellungnahme waren folgende **Beilagen** angeschlossen:

Beilage 1 (Kopien eidesstattlicher Erklärungen von Mitarbeitern der Primärschuldnerin):

a) Eine mit "P, den 21.12.2007" datierte, und von CP unterfertigte "Zeugenaussage an Eidesstatt" mit folgendem Inhalt:

*Mein Name ist CP. Ich war bis zum 30.06.2006 als Mitarbeiterin bei der MC GmbH angestellt.*

*Am 19.03.2006 unterschrieb der tschechische Staatsbürger D V unter Vorlage seines tschechischen Passes, seiner Firmendokumente und seiner umsatzsteuerlich relevanten Unterlagen in meinem Beisein in unserem Passauer Büro die Vollmacht, in der er bestätigte, dass Herr T R in seinem Namen unter seiner Firma D V (UIDNr.) Geschäfte tätigen, insbesondere Ware einkaufen, abholen und bezahlen darf. Er versicherte mir ausdrücklich, dass die Ware weder in Deutschland noch in Österreich verkauft werde.*

*Im Nachgang und unter Einsichtnahme der jeweiligen Dokumente wickelte ich für den Kunden D V mit T R am 03.04.2006, 04.05.2006, 17.05.2006, 26.05.2006, 01.06.2006 und 06.06.2006 die jeweilige Warenübergabe in P bzw. in S bei der Fa. W ab. Ich hatte die Anweisung, dass ich Herrn R jeweils bis zur tschechischen Grenze begleite und kontrollieren soll, dass er Deutschland verlässt. Dies tat er auch jedes Mal vorschriftsgemäß. In unserem Büro in Österreich kam weder Herr V noch Herr R. Die Geschäfte wurden ausschließlich in Deutschland abgewickelt.*

b) "Zeugenaussage" des PB vom 14.4.2011; diese wurde bereits im Zuge der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vorgelegt, und oben unter Punkt A.3.a wörtlich zitiert.

c) "Zeugenaussage" der DD vom 14.4.2011; auch diese war bereits im Zuge der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vorgelegt worden, und wird oben unter Punkt A.3.a wörtlich zitiert.

d) eidesstattliche Erklärung der AS, datiert mit "P, den 21.12.2007" mit folgendem Inhalt:

*Hiermit versichere ich zur Vorlage bei Gericht an Eides Statt, wobei mir die Strafbarkeit einer falschen Versicherung an Eides Statt (§ 156 StGB, Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren) bewusst ist:*

*Mein Name ist AS. Ich bin bei der MC GmbH als Angestellte beschäftigt und kümmere mich vorwiegend um rechtliche Belange. Im Jahre 2006 und 2007 betreute ich unter anderem den tschechischen Kunden D V und seinen Mitarbeiter T R. Letzterer handelte mit Vollmacht vom 19.03.2006 für den Kunden V aus B.*

*Gemäß Arbeitsanweisung vom 23.01.2006 sind wir als Mitarbeiter der MC GmbH verpflichtet bei jeder einzelnen Abholung, die auf eine innergemeinschaftliche Lieferung basiert, die Gültigkeit der Umsatzsteuer-ID-Nummer qualifiziert über die Internetseiten*

*des Finanzamtes zu überprüfen, uns den Pass des Abholers und die Vollmacht der Firma, für die der Abholer einkaufen darf, vorzeigen zu lassen. Zudem muss der ausländische Kunde den Lieferschein und die Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke am Tag der Abholung unterschreiben. Bei Rechnungsbeträgen über 15.000 Euro wird der Kunde an die Landesgrenze begleitet, um die Ausfuhr zu kontrollieren. Auch das ausländische KFZ-Kennzeichen des Abholers wurde mitprotokolliert.*

*Die oben aufgeführten Arbeitsschritte werden elektronisch von dem jeweiligen Mitarbeiter, der den jeweiligen Schritt durchführte, im Büro täglich erfasst und mit den Namenszeichen des jeweiligen Mitarbeiters protokolliert.*

*Nach Überprüfung der elektronischen Protokolle kann ich hiermit ausdrücklich bestätigen, dass bei jedem Abholvorgang in Bezug auf den Kunden D V, Adr2, Tschechien mit der UID-Nummer CZ... im Jahre 2006 und 2007 die jeweiligen Schritte der Überprüfung von den Mitarbeitern, des Geschäftsführers bzw. von mir selbst durchgeführt wurden. Es kam zu keinen Unregelmäßigkeiten. Der Kunde V bzw. sein Bevollmächtigter R passierten jeweils die deutsch-tschechische Grenze. Die Bescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke wurden bei Abholung von V bzw. zumeist von R unterschrieben.*

*Die UID CZ... und die Vollmacht vom 19.03.2006 waren im gesamten Zeitraum der Geschäftsvorfälle mit dem Kunden D V gültig. Die Geschäfte wurden ausschließlich über unser Büro in P abgewickelt. In einigen Fällen fuhr Herr R zu unserem Vorlieferanten der Firma G W GmbH in S.*

Beilage 2: Mit 19.3.2006 datierte Vollmacht folgenden Inhalts:

*"Hiermit bestätige ich, D V, dass Herr T R, geb. t2.m2.1972, in meinem Namen und unter meiner Firma Geschäfte tätigen, insbesondere Waren einkaufen, abholen und bezahlen darf."*

Diese "Vollmacht" war bereits im Zuge des Vorlageantrages vom 28.1.2011 vorgelegt worden, und wurde in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014 gewürdigt.

Beilage 3: Passkopie des T R

Auch diese Ablichtung war bereits dem Vorlageantrag vom 28.1.2011 angeschlossen gewesen.

Beilage 4: UID-Abfragen zur Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer des D V

Beilage 5: Beispielgeschäftsfall 2007

Beilage 6: Mit 23.1.2006 datierte Allgemeine Arbeitsanweisung der Primärschuldnerin betreffend Verkauf von Waren an Firmen mit Sitz in der EU

Beilage 7: Auszüge der Handelsregister des Amtsgerichts München zu HRB002 und des Amtsgerichts P zu HRB001 betreffend die Primärschuldnerin

Beilage 8: Schriftverkehr betreffend Körperschaftsteuer 2006

Dem Finanzamt wurden zur Wahrung des Parteiengehörs der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes im Haftungsverfahren sowie die dazu abgegebene Stellungnahme samt Beilagen übermittelt.

Das Finanzamt teilte dazu zusammengefasst mit, dass eine Vorgehensweise wie in der Stellungnahme dargestellt zwar grundsätzlich denkbar wäre, eine solche angesichts der Aktenlage aber nicht glaubwürdig sei, dies insbesondere im Hinblick darauf, dass die Primärschuldnerin selbst ig. Lieferungen an V in Österreich erklärt habe. Das Argument der Nichtsteuerbarkeit der Lieferungen in Österreich sei insoweit nicht ganz neu, als bereits in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vorgebracht worden wäre, der Behörde „sei in Bezug auf die Lieferungen nach Tschechien entgegenzuhalten, dass sämtliche Lieferungen nicht über Österreich nach Deutschland (gemeint wohl: Tschechien) erfolgt seien, sondern jeweils eine Direktlieferung von Deutschland in die tschechische Republik. Es seien nie Waren nach Österreich gelangt“. Diesem Vorbringen sei schon das BFG in seiner Entscheidung zu RV/5100601/2011 nicht gefolgt.

## **B) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt betreffend Umsatzsteuern 2006 und 2007**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob (und in welchem Umfang) ein Abgabenanspruch gegeben ist, nur dann als Vorfrage eigenständig im Haftungsverfahren nach § 9 BAO zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist (z.B. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074 mwN; vgl. zu dieser Vorfragenbeurteilung auch Ritz, BAO, 5. Auflage, § 116 Tz 4 mit weiteren Judikaturnachweisen).

Sind dagegen Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen, können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen sind nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine dem Haftenden durch § 248 BAO ermöglichte Beschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend zu machen (vgl. dazu die Fülle an Judikaturnachweisen bei Ellinger u.a., BAO, § 248, E 12, E 14 bis E 21). Die Bindungswirkung im Haftungsverfahren besteht unabhängig davon, ob der zur Haftung Herangezogene gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hat oder nicht (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Im gegenständlichen Fall wurde eine solche Beschwerde gegen die Abgabenansprüche vom Beschwerdeführer nicht erhoben. Grund dafür dürfte der Umstand gewesen sein, dass das Rechtsmittel der Primärschuldnerin zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides noch unerledigt offen war (vgl. den Hinweis in der gegenständlichen Beschwerde auf den im Festsetzungsverfahren damals offenen Vorlageantrag), und die damalige steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers seinerzeit auch die Primärschuldnerin vertreten hatte.

Bringt der zur Haftung Herangezogene aber nur eine Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein, so ist Gegenstand des Verfahrens nur diese Heranziehung zur Haftung. Einwendungen gegen die Richtigkeit des Abgabenanspruches können in diesem

Haftungsverfahren im weiteren Verlauf des Verfahrens (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) nicht erhoben werden und *dürfen* von der Abgabenbehörde *sachlich nicht geprüft werden* (Stoll, BAO, 2548). Das Beschwerdeverfahren betreffend Haftung kann somit nicht dazu dienen, in diesem eine unterlassene Beschwerde gegen den Abgabenanspruch nachzuholen, wie dies gegenständlich mit dem Vorbringen in der Stellungnahme vom 18.4.2016 versucht wird.

Im vorliegenden Haftungsverfahren besteht daher eine Bindung an die rechtskräftige Abgabenfestsetzung gegenüber der Primärschuldnerin. Diese Bindungswirkung bestünde selbst dann, wenn diese "Vorfragenentscheidung" durch das Bundesfinanzgericht unzutreffend gewesen wäre (vgl. Stoll, BAO, 1328), wovon im gegenständlichen Fall aber ohnedies nicht auszugehen ist.

Die Bindungswirkung umfasst dabei jedenfalls den Inhalt des Spruches des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014. Im Spruch dieser Entscheidung wurden - wie oben dargestellt - betreffend die Umsatzsteuern 2006 und 2007 jeweils der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen, die Höhe der innergemeinschaftlichen Lieferungen und der innergemeinschaftlichen Erwerbe sowie die sonstigen Vorsteuern festgestellt.

Die Bindungswirkung dieser Entscheidung erstreckt sich zwar nicht auf die Entscheidungsgründe, es ist aber auch auf die tatsächlichen Feststellungen Bedacht zu nehmen, auf denen der Spruch beruht. Ein Bescheidspruch kann niemals von den ihn tragenden und begründenden Sachverhaltsfeststellungen völlig losgelöst betrachtet werden. Insofern handelt es sich dabei aber nicht mehr um eine Bindung im Rechtssinne, zumal wenn sich die entsprechenden Feststellungen nicht im Spruch finden, sondern (nur) die Grundlage des Spruches bilden (vgl. dazu Stoll, BAO, 1331 f.).

Für das gegenständlichen Haftungsverfahren bedeutet dies, dass von tatsächlich durch die Zweigniederlassung getätigten, und nicht wie in der Stellungnahme vom 18.4.2016 ausgeführt von bloß "fiktiven" innergemeinschaftlichen Erwerben in Österreich in der oben angeführten Höhe auszugehen ist. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass die in den Jahren 2006 und 2007 getätigten innergemeinschaftlichen Erwerbe von der Primärschuldnerin selbst erklärt worden sind. Ferner wurde im Vorlageantrag vom 28.1.2011 ausgeführt, dass "von den beantragten ig. Lieferungen" ein beträchtlicher Teil auf Waren (Handys) entfalle, welche "von der österreichischen Zweigniederlassung wieder zurück nach Deutschland verbracht" worden sind. Da "die österreichische Zweigniederlassung kein eigenes Lager unterhalten habe und bestellte Handys nicht abgeholt worden seien, sei nichts anderes übrig geblieben, als die Telefone nach Deutschland zurückzubringen."

Mit der nunmehrigen Verantwortung des Beschwerdeführers, wonach keinerlei innergemeinschaftliche Erwerbe durch die österreichische Zweigniederlassung stattgefunden hätten, entfernt sich dieser in unzulässiger Weise nicht nur vom jedenfalls bindenden Spruch des Erkenntnisses vom 20.8.2014, sondern auch von den diesen Spruch tragenden Sachverhaltsfeststellungen und insbesondere den Erklärungen

der Primärschuldnerin selbst. Damit bliebe auch offen, welchen Sinn die inländische Zweigniederlassung überhaupt gehabt hätte, wenn tatsächlich keinerlei Lieferungen an diese und von dieser erfolgt wären, sondern die Lieferungen (und auch die Warenbewegungen) ausschließlich außerhalb Österreichs stattgefunden hätten.

Wie bereits oben erläutert, können Einwendungen gegen die Richtigkeit des Abgabenanspruches im Haftungsverfahren nicht erhoben werden und *dürfen* diese nach Ansicht von Stoll in diesem Verfahren sachlich nicht geprüft werden. Auf das im Zuge der Stellungnahme erstattete neue Sachverhaltsvorbringen betreffend Entstehung bzw. Nichtentstehung von Abgabenansprüchen hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007 ist damit nicht weiter einzugehen. Dieses wäre allein in einem Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO zulässig gewesen; dort hätte gänzlich neues Sachvorbringen (samt ergänzenden Beweismitteln) erstattet werden können und wäre der Beschwerdeführer durch die Schritte der Parteien (Erklärungen und Rechtsmittel der Primärschuldnerin) ebenso wenig präjudiziert gewesen wie durch die Ergebnisse des Abgabenfestsetzungsverfahrens (Stoll, BAO, 2551).

Bemerkenswert ist aber jedenfalls der Versuch, zu den vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 20.8.2014 als zu allgemein gehalten qualifizierten "Zeugenaussagen" der DD vom 14.4.2011 und des PB vom 14.4.2011, nunmehr "passende" (näher konkretisierende) weitere Zeugenaussagen der CP und der AS – vorgeblich aus dem Jahr 2007 – beizubringen.

Zusammenfassend ist für das Haftungsverfahren davon auszugehen, dass gegenüber der Primärschuldnerin ein Abgabenanspruch an Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 203.691,89 € und an Umsatzsteuer 2007 ein solcher in Höhe von 105.737,20 € entstanden ist.

### **C) Rechtliche Beurteilung betreffend Haftung gemäß § 9 BAO**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. 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.

#### **1) Vertreter der Primärschuldnerin**

Wer zur Vertretung einer juristischen Person iSd § 80 berufen ist und damit als Haftungsschuldner gemäß § 9 BAO in Betracht kommt, richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (Stoll, BAO, 787).

Die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer in einem Mitgliedsstaat der EU rechtswirksam errichteten ausländischen juristischen Person ist im Zusammenhang mit der Errichtung einer Zweigniederlassung in Österreich nach jenem Recht zu beurteilen, nach dem die juristische Person gegründet wurde, sofern sich ihr satzungsmäßiger Sitz in einem Mitgliedsstaat befindet (z.B. OGH 15.7.1999, 6Ob124/99z). Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kommt der inländischen Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft keine eigene zivilrechtliche Rechtsfähigkeit zu. Durch die Eintragung der ausländischen Gesellschaft (im österreichischen Firmenbuch) wird im Inland folglich kein neuer inländischer Rechtsträger geschaffen. Vertragspartner und Prozessgegner ist daher zivilrechtlich nicht die Zweigniederlassung an sich, sondern stets die ausländische Gesellschaft. Daraus folgt, dass die ausländische Gesellschaft mit der Zweigniederlassung "haftet" (Ratka in Straube, GmbHG, § 107 Rz 61 mwN; vgl. zur rechtlichen Einheit der ausländischen Kapitalgesellschaft mit deren inländischen Zweigniederlassung auch VwGH 2.4.1990, 89/15/0002; vgl. weiters zu § 107 GmbHG auch VwGH 19.3.2003, 98/08/0032: Trägerin der aus der Tätigkeit der Zweigniederlassung im Inland erwachsenen Rechte und Pflichten ist die Auslandsgesellschaft; in diesem Sinn auch VwGH 29.3.2000, 96/08/0268).

Davon zu unterscheiden ist die Frage, wer Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sein kann. Nach dieser Bestimmung ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Unternehmer kann daher jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das nachhaltig, selbstständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit ist dagegen nicht erforderlich (Berger u.a., UStG-ON, Rz 181).

Obwohl der Zweigniederlassung der Primärschuldnerin zivilrechtlich keine eigenständige Rechtssubjektivität zukam, konnte sie Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes sein, da sie im eigenen Namen aufgetreten ist und nachhaltig, selbstständig und gegen Entgelt Leistungen erbracht hat. Auch in dem im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 18.4.2016 in der Beilage 5 dargestellten Beispielgeschäftsfall wird auf der Rechnung die "MC GmbH – Adr.1 – Austria" als liefernder und rechnungsausstellender Unternehmer ausgewiesen. Ferner werden (nur) eine inländische Bankverbindung, die österreichische UID, die inländische Anschrift und die inländische Firmenbuchnummer der Zweigniederlassung angeführt.

Primärschuldnerin ist im gegenständlichen Fall somit die nach deutschem Recht gegründete Firma MC GmbH, die auch Trägerin der aus der Tätigkeit der Zweigniederlassung im Inland erwachsenen Rechte und Pflichten ist. Aus diesem Grund konnten auch die von der Zweigniederlassung "im eigenen Namen" begründeten Abgabenverbindlichkeiten im deutschen Insolvenzverfahren unmittelbar angemeldet werden.

Die Gesellschaft wurde gemäß § 35 deutsches GmbHG durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Der Beschwerdeführer hatte diese Funktion ab dem 9.9.2004 inne und war daher ab diesem Zeitpunkt für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten dieser Gesellschaft verantwortlich. Dies betraf auch die am 22.12.2005 errichtete inländische Zweigniederlassung der Gesellschaft. Der Beschwerdeführer schied am 22.12.2008 aus dieser Funktion aus (Beschluss der "Gesellschafterversammlung"); die erst am 20.1.2009 erfolgte Eintragung des am 22.12.2008 wirksam gewordenen Beschlusses im deutschen Handelsregister hatte nur deklaratorische Bedeutung.

Der Beschwerdeführer war damit vom 9.9.2004 bis 22.12.2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin und damit als deren Vertreter haftungsrechtlich für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft verantwortlich. Ab Gründung der Zweigniederlassung (Eröffnung laut Angaben des Beschwerdeführers am 22.12.2005) erstreckte sich diese Verantwortlichkeit auch auf die Zweigniederlassung. Die diesbezügliche haftungsrechtliche Verantwortung umfasst daher den Zeitraum **22.12.2005 bis 22.12.2008**.

Die Bestellung einer inländischen Vertreterin für diese Zweigniederlassung ändert daran im gegenständlichen Fall nichts, war doch die Bestellung der DD nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers nur aus Formalgründen erfolgt. Den diesbezüglichen Feststellung des Bundesfinanzgerichtes im Vorhalt vom 27.10.2015 (Punkt 3), dass der Beschwerdeführer im haftungsrelevanten Zeitraum als alleiniger Geschäftsführer für die Primärschuldnerin einschließlich ihrer Zweigniederlassung verantwortlich gewesen sei, trat dieser nicht entgegen. Selbst wenn in diesem Zusammenhang eine tatsächliche Betrauung der nur vorgeschobenen inländischen Vertreterin DD mit abgabenrechtlichen Agenden vorgelegen wäre, wäre damit im gegenständlichen Fall nichts für den Beschwerdeführer gewonnen gewesen. Wenn der verantwortliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt, wird er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen kann. Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen, durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleibt (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 122 f, und Ritz, BAO, § 9 Rz 12). Dass der Beschwerdeführer einer solchen Kontrollpflicht nachgekommen wäre, wurde im Hinblick darauf, dass die Bestellung der DD zur inländischen Vertreterin nur zum Schein erfolgt war, verständlicherweise nicht einmal behauptet. Offenbar sollte diese "Bestellung" der DD nur dazu dienen, die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers zu verschleiern. Dafür spricht auch, dass im Protokoll der "Gesellschafterversammlung"

vom 8.8.2007 besonders betont wurde, es bestehe keine Weisungsgebundenheit der (vorgeblichen) inländischen Vertreterin gegenüber dem Beschwerdeführer, sondern allein gegenüber der "Gesellschafterversammlung". Da diese Gesellschafterversammlung nur aus der Alleingesellschafterin DD bestand, wurde hier somit kurioserweise eine Bindung der DD an die von ihr an sich selbst erteilten Weisungen besonders hervorgehoben.

## **2) Aushaftende Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin**

Die Abgabenforderungen gegen die Primärschuldnerin stehen nach rechtskräftigem Abschluss des diesbezüglichen Beschwerdeverfahrens durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2014 fest. Von diesen Abgabenforderungen ist aufgrund der oben aufgezeigten Bindungswirkung auch im Haftungsverfahren auszugehen.

Das Finanzamt hat die offenen Abgabenforderungen im deutschen Insolvenzverfahren angemeldet und aufgrund des Erkenntnisses des Bundesfinanngerichtes auf insgesamt 357.471,77 € eingeschränkt (siehe dazu Punkt 2 des Vorhaltes vom 27.10.2015); in dieser Forderungsanmeldung sind auch die haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern 2006 und 2007 enthalten.

## **3) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin**

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung. Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ergibt sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit. Allerdings ist eine Uneinbringlichkeit bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Insolvenzverfahrens erforderlich (Ritz, BAO, § 9 Tz 6 mit Hinweis auf VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; 19.3.2002, 98/14/0056; 28.5.2002, 99/14/0233).

Bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.10.2015 wurde erläutert, warum aufgrund der Stellungnahme der deutschen Insolvenzverwalterin bereits jetzt feststehe, dass im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin bestenfalls mit einer Quote von 5 % zu rechnen ist, sodass 95 % der Abgabenforderungen bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind. Auf die dortigen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Der Beschwerdeführer trat diesen Feststellungen nicht entgegen. Die haftungsgegenständlichen Abgaben sind daher aliquot um 5 % zu vermindern (vgl. zur anteiligen Verrechnung der Insolvenzquote etwa VwGH 24.2.2010, 2006/13/0071; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013), und berechnen sich wie folgt:

Umsatzsteuer 2006: 203.691,89 € - 10.184,59 € (5 %) = **193.507,30 €**

Umsatzsteuer 2007: 105.737,20 € - 5.286,86 € (5 %) = **100.450,34 €**

## **4) Schuldhafte Pflichtverletzung**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen

ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0322 mwN).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob und wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO, § 9 Tz 10 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Da der Beschwerdeführer nur bis 22.12.2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer und damit Vertreter der Primärschuldnerin im Sinne des § 80 BAO gewesen ist, waren alle nach dem 22.12.2008 fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten aus der Haftung auszuscheiden. Für die Haftungsinanspruchnahme verbleiben daher nur mehr die Umsatzsteuern 2006 und 2007, die gemäß § 21 Abs. 5 UStG iVm § 21 Abs. 1 UStG aber bereits während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers fällig waren.

Das Bundesfinanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 20.8.2014 (siehe oben Punkt A.3.c.3) eingehend begründet, aus welchen Gründen davon auszugehen ist, dass keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen an den angeblichen Leistungsempfänger in Tschechien erfolgt sind; auf diese Gründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Klarer als durch eine Aussage des angeblichen Geschäftspartners, dass dieser die Primärschuldnerin nicht kennt und mit ihr nie Geschäfte gemacht hat, kann ein Scheingeschäft wohl nicht mehr aufgedeckt werden. Daran hat schon im Festsetzungsverfahren auch die groteske Verantwortung, die Geschäfte wären mit T R als Bevollmächtigten des D V abgeschlossen worden, nichts

geändert: ein Bevollmächtiger soll Geschäfte (über mehrere mehrere hunderttausend Euro – noch dazu in bar) für den Vollmachtgeber abschließen, die dieser in seinem Rechnungswesen (als Leistungsempfänger) erfassen muss, ohne diesem Informationen über den Geschäftspartner zu geben und ohne dass sich der Vollmachtgeber über die vom Bevollmächtigten für ihn abgeschlossenen Geschäfte jemals erkundigt? Eine derart lebensfremde Verantwortung wurde dem Bundesfinanzgericht bisher wohl noch selten vorgetragen.

Tatsächlich wurden während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers somit in großem Umfang Scheinrechnungen an einen angeblichen tschechischen Leistungsempfänger erstellt, um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen vorzutäuschen, die tatsächlich nicht stattgefunden haben. An wen die in diesen Scheinrechnungen erfassten Handys tatsächlich geliefert wurden, kann dahingestellt bleiben; eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen anderen Unternehmer (als den tschechischen "Scheinempfänger") wurde jedenfalls weder im Festsetzungsverfahren noch vom Beschwerdeführer im Haftungsverfahren aufgezeigt (naheliegend ist ein umsatzsteuerpflichtiger Verkauf dieser Handys an Endkunden, der durch die Scheingeschäfte verdeckt werden sollte; die Primärschuldnerin hatte über diverse Internetplattformen Handys auch zum Verkauf an Endkunden angeboten).

Aufgrund dieser Scheinrechnungen wurden die in den Monaten Jänner 2006 bis Dezember 2007 angefallenen und jeweils am 15. des Folgemonats fällig gewesenen Umsatzsteuern hinterzogen. Dass in einem solchen Fall eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO vorliegt, bedarf wohl keiner näheren Erörterung. Es erübrigt sich daher auch, auf die in der Stellungnahme vom 18.4.2016 unter Punkt 2.1. vorgetragenen Schutzbehauptungen des Beschwerdeführers, aus denen ihn kein Verschulden treffe (Einhaltung der unternehmensinternen Arbeitsanweisung), näher einzugehen.

Soweit dort ferner ausgeführt wird, dass bei Beurteilung des Verschuldens der "tatsächlich verwirklichte Sachverhalt" maßgebend sei, ist auf die obigen Ausführungen unter Punkt B zu verweisen. Im Haftungsverfahren kann eben nicht von einem nunmehr gänzlich anderen Sachverhalt ausgegangen werden, als er vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 20.8.2014 zur Begründung des dortigen Spruches festgestellt wurde. Würde man hier der Ansicht des Beschwerdeführers folgen, müsste im Rahmen der Verschuldensprüfung als zentralem Element des Haftungsverfahrens tatsächlich in jedem Fall als Vorfrage die Frage des Entstehens der haftungsrelevanten Abgabenansprüche neu und unabhängig von einer rechtskräftigen Abgabenfestsetzung geprüft werden, womit in diesem Verfahren im Ergebnis nicht nur eine unterlassene Beschwerde gemäß § 248 BAO nachgeholt werden könnte, sondern diese Bestimmung überhaupt überflüssig wäre.

Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen zum nunmehr in der Stellungnahme vom 18.4.2016 vorgebrachten "Sachverhalt" auf die oben unter Punkt B) angeführten Gründe verwiesen, aus denen von einem tatsächlich erfolgten (und nicht bloß "fiktiven") innergemeinschaftlichen Erwerb von Handys durch die inländische Zweigniederlassung auszugehen war. Liegt ein solcher aber vor, und sind die gelieferten Waren unbestritten

nicht bei der Gesellschaft verblieben sondern weiterveräußert worden, ist dies nur auf zwei Arten denkbar: entweder durch eine (allenfalls steuerfreie innergemeinschaftliche) Lieferung an einen Unternehmer oder eine (steuerpflichtige) Lieferung an einen Endkunden. Die behauptete steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den angeblichen tschechischen Empfänger lag aus den angeführten Gründen jedenfalls nicht vor, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen anderen Unternehmer wurde – wie ebenfalls bereits oben ausgeführt – nicht glaubhaft gemacht, sodass nur eine steuerpflichtige Lieferung (an wen auch immer) verbleiben kann.

Das umsatzsteuerrechtliche Vorbringen in der Stellungnahme vom 18.4.2016 kann auch nicht dahingehend gedeutet werden, dass der Beschwerdeführer einem allenfalls entschuldbaren Rechtsirrtum unterlegen wäre, da es nicht vom festgestellten entscheidungsrelevanten Sachverhalt (der allenfalls vom Beschwerdeführer rechtsirrig beurteilt worden wäre), sondern von einem davon abweichenden Sachverhalt ausgeht. Abgesehen davon würde mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Vertreters ein ihm ausnahmsweise nicht vorzuwerfender, entschuldbarer Rechtsirrtum in keiner Weise dargetan (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Dass der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen keine ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuern zur Verfügung gestanden wären, wurde nicht behauptet. Aus dem in der Beschwerde vom 4.10.2012 erhobenen Einwand, wonach "in den betreffenden Jahren bei der österreichischen GmbH lediglich Zug um Zug Geschäfte abgewickelt" worden wären, die keine Gläubigerbegünstigung darstellen würden, ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen. Dieser verkennt die Rechtslage, wenn er meint, er dürfe die für die Aufrechterhaltung des Betriebes seiner Meinung nach notwendigen Zahlungen leisten und erst danach allfällig übrige Beträge für die Abgabenentrichtung verwenden. Damit benachteiligt er offenkundig bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel bestimmte Gläubiger und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096). Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. Eine Privilegierung von Gläubigern kann daher auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern (Zug um Zug Geschäfte) bestehen (VwGH 27.4.2005, 2004/14/0030; vgl. auch VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111).

## **5) Kausalität**

Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des

Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangen bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig. Im Übrigen bedarf bei der Vortäuschung von Scheingeschäften zur Vermeidung von Umsatzsteuern die Frage der Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit der Abgaben keiner näheren Erörterung.

## 6) Ermessen

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar und liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln und Möglichkeiten" beizumessen.

Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden. Solche Billigkeitsgründe wurden vom Beschwerdeführer nicht vorgebracht und sind auch nicht aktenkundig. Der Feststellung des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, dass die Haftungsschuld beim Beschwerdeführer aufgrund seines Alters und seiner Erwerbsmöglichkeiten zumindest zum Teil einbringlich sein werde, trat dieser nicht entgegen. Die Geltendmachung der Haftung erweist sich damit als zweckmäßig um zumindest einen Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgabenschuld im Haftungsweg doch noch einzubringen. Der Umstand, dass eine Haftungsschuld letztlich nur zum Teil eingebracht werden kann, steht deren ungekürzten Geltendmachung nicht entgegen (BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011). Die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung erfolgte auch nicht ungebührlich spät, sondern in einem ausreichend engen zeitlichen Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung gegenüber der Primärschuldnerin und sogar noch vor der Eröffnung des deutschen Insolvenzverfahrens, als sich die Uneinbringlichkeit eines Großteils der Abgaben bei der Gesellschaft für das Finanzamt bereits abgezeichnet hat.

## D) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(insbesondere die Fülle an Judikatur zur Unzulässigkeit von Einwendungen gegen die Abgabenansprüche im Haftungsverfahren) geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 9. Juni 2016