

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde des X, vertreten durch die Muhri & Werschitz Partnerschaft von Rechtsanwälten GmbH, Neutorgasse 47, 8010 Graz, vom 29.07.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 04.07.2018 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO für Lohnsteuer für 2003 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer für 2008 als unbegründet abgewiesen. Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war ab 15.05.2007 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der A-GmbH. Geschäftszweig laut Firmenbuch war die Führung eines Botendienstes.

Mit (an den steuerlichen Vertreter zugestellten) Bescheiden vom 17.11.2009 erließ die belangte Behörde gegenüber der GmbH Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2008, womit sie Lohnsteuer für Fahrradboten nachforderte.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 16.09.2013 wurde der Konkurs über die GmbH eröffnet und die Gesellschaft infolge Konkurseröffnung aufgelöst.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 25.06.2014 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Am 16.09.2014 wurde die Firma infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 04.07.2018** zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer gemäß § 9 zur Haftung für Lohnsteuer für 2003 bis 2008 in Höhe von insgesamt 6.430,34 € heran, wobei sie dem Beschwerdeführer gleichzeitig Kopien der Lohnsteuerhaftungsbescheide zukommen ließ.

Dagegen wendete sich der Beschwerdeführer mit **Beschwerdeschreiben vom 29.07.2018** und begehrte erkennbar die Bescheidaufhebung. Als Begründung ist dem Schreiben zu entnehmen:

"In diesem Bescheid werde ich als Haftungspflichtiger für Lohnsteuerschulden der [GmbH] aus den Jahren 2003 bis 2008 angeführt.

Dies trifft in keiner Weise zu.

Zu allererst war ich, wie Sie selbst anführen, erst ab 15.5.2007 vertretungsbefugtes Organ der [GmbH] - demnach kann ich nicht persönlich für Verfehlungen der früheren Geschäftsführung haftbar sein.

Sie erheben erst 2 Jahre (!) nachdem die GKK den Fall offensichtlich schon abgeschlossen hat und knappe 5 Jahre nach der Insolvenz der [GmbH] Ihre Forderungen, ganz zu schweigen vom Alter der Forderungen selbst - die 'jüngste' betrifft das Jahr 2008, was also bald 10 Jahre her ist.

Ich bitte um genaue Darlegung, warum die einzelnen Posten nicht verjährt sind bzw. welche Umstände die Verjährung gehemmt haben sollen.

*Des Weiteren setzt eine persönliche Haftung Verschulden oder zumindest leichte Fahrlässigkeit voraus - was nicht gegeben ist, da ich von einer gut (!) vertretbaren Rechtsmeinung ausging, siehe beiliegendes Schreiben von Dr. *** und meine ebenfalls beiliegenden Einsprüche aus den Jahren davor. Die einzelnen Argumente hier nochmals wiederzugeben, erspare ich mir, sie haben sich nicht geändert. Damit will ich nicht nochmals darauf pochen, im Recht zu sein, denn dies hat der Verwaltungsgerichtshof ja letztinstanzlich (nach dem Konkurs der [GmbH]) verneint, sondern vielmehr unterstreichen, dass ich jederzeit nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt habe.*

*Hr. Dr. *** bringt den Vergleich mit Zeitungskolporteurs ins Spiel, ich möchte auf die Essenzusteller per Rad hinweisen, die nach wie vor unter großem medialen Getöse auf Basis von Selbständigkeit unterwegs sind. Ich bin zwar nicht mehr in dieser Branche tätig, aber so weit ich weiß, gibt es noch immer keinen Kollektivvertrag für Fahrradboten. Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte wie gesagt erst nach dem Konkurs der [GmbH], und die Lage stellt sich anscheinend trotzdem bis heute als nicht ganz eindeutig dar - im Jahr 2008 hätte ich wohl hellseherische Fähigkeiten haben müssen, um die Rechtslage korrekt beurteilen zu können.*

Wie Sie in Ihrem Schreiben anführen, ist die Geltendmachung einer persönlichen Haftung eine Ermessensentscheidung.

Ich bin der festen Überzeugung, dass mich aufgrund fehlenden Verschuldens keinerlei persönliche Haftung trifft und hoffe deshalb, dass Sie dieser Beschwerde stattgeben."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20.09.2018** hob die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid "abändernd" hinsichtlich Lohnsteuer 2003 bis 2006 auf und wies die Beschwerde hinsichtlich Lohnsteuer 2007 und 2008 als unbegründet ab. Als Begründung ist dem Bescheid zu entnehmen:

"Laut Firmenbuchauszug waren Sie von 15.05.2007 bis zur Insolvenzeröffnung der [GmbH] - vormals [...] - als Geschäftsführer eingetragen.

Die Lohnsteuern 2007 und 2008 waren im Zeitraum Ihrer Geschäftsführertätigkeit fällig.

Wie bereits im Haftungsbescheid vermerkt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Maßgebend ist somit der gesetzliche Fälligkeitstag der betreffenden Abgaben (hier der 15.01.2008 und 15.01.2009) unabhängig davon, wann die Abgaben bescheidmäßig festgesetzt wurden (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; 15.12.2004, 2004/14/0146; 23.01.2003, 2001/16/0291).

Da die Lohnsteuern 2003 bis 2006 vor Ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer fällig waren, wird Ihrer Beschwerde Folge geleistet und es erfolgt keine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben.

Da die Lohnsteuern 2003 bis 2006 vor Ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer fällig waren, wird Ihrer Beschwerde Folge geleistet und es erfolgt keine Haftungsinanspruchnahme für diese Abgaben.

Zu Ihrem Hinweis, dass Sie von einer anderen Rechtsmeinung ausgingen und Ihnen somit kein Verschulden trifft, wird vermerkt, dass Einwendungen gegen den Abgabenanspruch nicht im Haftungsverfahren zu klären sind, sondern ausschließlich im Abgabenverfahren. Gem. § 248 BAO kann der Haftungspflichtige im Zuge der Beschwerde gegen die Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde einlegen.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0094).

Gem. § 238 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgaben einzuhaben und zwangsweise einzubringen binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden wäre.

Durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung wird die Einhebungsverjährung unterbrochen. Diese Unterbrechungshandlungen wirken nicht nur gegen den Primärschuldner sondern auch gegen bereits in Anspruch genommene Haftungspflichtige.

In weiterer Folge wird die Verjährung durch die im Konkurs angemeldeten Forderung unterbrochen. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 25.06.2014 hat die Einhebungsverjährung von neuem begonnen.

Am Abgabenkonto der Primärschuldnerin haften zusätzlich zu den haftungsrelevanten Lohnsteuern folgende Abgaben als offen aus:

Dienstgeberbeitrag 2007 € 10.455,26

Dienstgeberbeitrag 2008 € 9.029,79

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 € 975,82

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 € 822,73.

Im Zuge der Ermessensausübung gem. § 20 BAO erfolgte aus Zweckmäßigkeitserwägungen - angesichts der lange verstrichenen Zeit nach Insolvenzaufhebung - keine Haftungsinanspruchnahme für o.a. Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag.

Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind.

Daher konnte Ihrem Beschwerdebegehren nur teilweise entsprochen werden und die Heranziehung zur Haftung bislang nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten erfolgte zu Recht."

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 18.10.2018** beantragte der Beschwerdeführer durch seinen Rechtsanwalt die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde vorgebracht:

"A. Zum Sachverhalt:

1. Am 29.07.2018 hat der Antragssteller gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 04.07.2018 zu GZ FA AS01, Steuernummer 68-143/4098 rechtzeitig Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben. Der gegenständliche Bescheid wurde seinem gesamten Inhalt nach angefochten.

2. Mit Bescheid vom 20.9.2018 zu GZ FA AS01, Steuernummer 68-143/4098 hat das Finanzamt Graz-Stadt der Beschwerde des Antragsstellers teilweise stattgegeben und den Haftungsbescheid vom 4.7.2018 dahingehend abgeändert, als dass die Haftungssumme auf einen Betrag in der Höhe von € 3.480,81 'reduziert' wurde.

Begründend führt das Finanzamt Graz-Stadt aus, dass die Herabsetzung des Haftungsbetrages (ursprünglich € 6.430,34) auf einen Betrag in der Höhe von € 3.480,81 daraus resultiert, da der Antragssteller erst seit 2007 Geschäftsführer des schuldnerischen Unternehmens ([GmbH]) war und er daher für die Lohnsteuer von 2003-2006 mangels Verschuldens nicht hafte.

Tatsächlich besteht der Haftungsanspruch zur Gänze nicht und ist der Haftungsbescheid vom 4.7.2018 vollinhaltlich aufzuheben.

[Seite 3 des Vorlageantragsschreibens] 3. Mit Beschluss des LG für ZRS Graz vom 16.9.2013 (GZ ***) wurde über das Vermögen der [GmbH] das Insolvenzverfahren eröffnet und die [Insolvenzverwaltungsgesellschaft] zur Insolvenzverwalterin bestellt. Das Unternehmen wurde in weiterer Folge insolvenzbehördlich geschlossen. Das Insolvenzverfahren wurde im Juni 2014 aufgehoben und das vorhandene Vermögen durch den Insolvenzverwalter an die Gläubiger verteilt. Die [GmbH] ist daher vollbeendigt und wurde im Firmenbuch gelöscht.

4. Im Insolvenzverfahren über die [GmbH] erhielten die Insolvenzgläubiger - sohin auch das Finanzamt der Stadt-Graz - eine Quote von 67,916354 %.

Das Finanzamt Graz-Stadt hat in diesem Insolvenzverfahren nachstehende Forderungen zu ON 3/7

ON 3/12

und

ON 3/13

über insgesamt € 57.616,66 zur Anmeldung gebracht; wobei von der Insolvenzverwalterin die zu ON 3/7 angemeldete Forderung zur Gänze bestritten und die zu ON 3/12 und ON 3/13 angemeldete Forderung zur Gänze festgestellt und anerkannt wurde. Insgesamt wurde von der Insolvenzverwalterin ein Betrag in der Höhe von € 11.728,80 rechtskräftig anerkannt.

Zur Vereinfachung der Abwicklung erfolgte die Quotenausschüttung an das Finanzamt Graz-Stadt (ON 3/12 und ON 3/13) im Sinne des Schreibens der Insolvenzverwalterin vom 23.06.2014 (Ust-Überrechnung).

Im gegenständlichen Insolvenzverfahren wurde sohin an das Finanzamt Graz-Stadt ein Quotenbetrag in der Höhe von insgesamt € 7.8031,10 ausgeschüttet.

5. Mit Haftungsbescheid vom 4.7.2018 - mehr als fünf Jahre nach der Insolvenzeröffnung und sohin außerhalb der Verjährungsfrist - macht das Finanzamt Graz-Stadt erstmals (!) eine Forderung gegenüber dem ehemaligen Geschäftsführer des schuldnerischen Unternehmens geltend. Die Forderung ist daher jedenfalls verjährt.

[Seite 4 des Vorlageantragsschreibens] Die Verjährungsfrist wird nach § 9 IO nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen, so sind Forderungen vor der Insolvenzeröffnung im September 2013 keinesfalls von den Unterbrechungswirkungen gemäß 9 IO betroffen (Insolvenzeröffnung am 16.9.2013) und daher jedenfalls verjährt.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist daher nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. VwGH 6.8.1996, 93/17/0093). Da im gegenständlichen Fall mit der Maßgabe des § 207 iVm § 208 BAO Forderungen vor September 2013 gegenüber der Hauptschuldnerin jedenfalls verjährt sind, können diese auch nicht gegenüber dem Beschwerdeführer als 'Haftenden' geltend gemacht werden.

6. Der Antragssteller hat in seiner Beschwerde ausdrücklich dargelegt, dass ein Verschulden seiner Person nicht vorliegen könne, da dieser einem durch seine frühere Rechtsvertretung angenommenen Rechtsirrtum erlegen sei, der erst durch den Bescheid der Landesregierung im November 2013 einem Versuch einer Klarstellung zugeführt wurde.

Darüber hinaus ist in Übereinstimmung mit der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein Schaden der Finanzamtes Graz-Stadt nicht eingetreten. Dies manifestiert sich nicht zuletzt aus der Differenzrechnung. Der Antragssteller erbringt den Nachweis, dass eine Gleichbehandlung auf sämtliche Gläubiger bezogen, vorgelegen ist.

7. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die Steiermärkische Gebietskrankenkasse den Ausführungen des Antragsstellers sowohl im Hinblick auf die Verjährungsthematik als auch im Hinblick auf eine fehlende Tatbestandsverwirklichung (die Voraussetzungen für eine Haftung nach § 68 ASVG liegen weder objektiv noch subjektiv vor) vollinhaltlich gefolgt ist und hat die Stmk. GKK den Haftungsbescheid vom 27.5.2016 bereits im Wege der Vorabentscheidung zur Gänze aufgehoben.

B. Zur Zulässigkeit des Vorlageantrages:

*Aufgrund der Beschwerdevorentscheidung vom 20.9.2018 zu GZ FA AS01, Steuernummer ***, zugestellt am 25.9.2018, mit der die Beschwerde vom 29.7.2018 über den Bescheid des Finanzamt Stadt-Graz vom 04.07.2018 unbegründet abgewiesen wurde, kann gemäß § 264 BAO eine Partei binnen einen Monat nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung bei der Behörde den Antrag stellen, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wird. Die Stellung des Vorlageantrages ist daher zulässig.*

C. Zur Begründung des Vorlageantrages:

[Seite 5 des Vorlageantragsschreibens]

1. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.09.2018, dem Antragssteller zugestellt am 25.9.2018 hat die erstinstanzliche Behörde eine Beschwerdevorentscheidung getroffen und der Beschwerde vom 29.7.2018 teilweise stattgegeben und teilweise als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdevorentscheidung ist - sofern ihr nicht zur Gänze stattgegeben wurde - sowohl inhaltlich als auch formal rechtswidrig. In ihrer knappen Entscheidung - sie besteht aus nur wenigen (!) Absätzen - geht die Behörde nicht auf die Beschwerdegründe des Beschwerdeführers ein und verweist bloß auf mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes. Die Behörde geht weder auf den Themenkomplex der Verjährung, noch auf den Themenkomplex des fehlenden Verschuldens des ehemaligen Geschäftsführers des schuldnerischen Unternehmens ein. Auch wenn der Antragssteller seine Beschwerde unvertreten und aus Sicht der Behörde laienhaft formuliert hat (eine Vertretungspflicht besteht im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht), so hat die Behörde auf die einzelnen Beschwerdepunkte - ungeachtet allfälliger formaler Aspekte - einzugehen. Eine mangelnde Kenntnis der Rechtssprache kann dem unvertretenen Antragssteller nicht zum Vorwurf gemacht werden.

2. Die geforderten Lohnsteuerbeiträge sind verjährt:

2.1. Gemäß § 207 Abs 2 iVm § 208 Abs 1 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabenschuld binnen 5 Jahren nach Ablauf eines Kalenderjahres in dem sie entstanden ist. Diese Verjährungsfrist der Feststellung verlängert sich auf 10 Jahre, wenn eine Abgabenschuld (finanzstrafrechtlich) hinterzogen wurde.

Das Finanzamt Graz-Stadt hat erstmals (!) mit Bescheid vom 4.7.2018 - sohin nach über 15 Jahren (!) seit der glaublich ersten fälligen Abgabenschuld im Jahr 2003 und der glaublich letzten fälligen Abgabenschuld im Jahr 2008 eine Haftung ausgesprochen. Aufgrund der fünfjährigen Verjährungsfrist ist daher auch die ausdrücklich bestrittene Forderung für das Jahr 2008 verjährt.

2.2. Die Verjährungsfrist wird nach § 9 IO nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen, so sind Forderungen vor September 2013 keinesfalls von den Unterbrechungswirkungen gemäß 9 IO betroffen (Insolvenzeröffnung am 16.9.2013) und daher jedenfalls verjährt.

Die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar; sie ist daher nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber [Seite 6 des Vorlageantragsschreibens] dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (Vgl. VwGH 6.8.1996, 93/17/0093). Da im gegenständlichen Fall mit der Maßgabe des § 207 iVm § 208 BAO Forderungen vor September 2013 gegenüber der Hauptschuldnerin jedenfalls verjährt sind, können diese auch nicht gegenüber dem Beschwerdeführer als 'Haftenden' geltend gemacht werden

3. Rechtsirrtum

3.1. Erst mit dem Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 8.11.2013 wurde eine bis dahin vertretbare Rechtsansicht des Antragstellers, wonach es sich bei den in seinem Unternehmen beschäftigten Fahrradboten nicht um Selbstständige sondern Dienstnehmer handelt, widerlegt.

Tatsächlich hatte die [GmbH] aufgrund einer gut (!) vertretbaren Rechtsansicht für den Zeitraum 2007 - 2013 (die Forderungen vor 2007 wurden vom Finanzamt Graz-Stadt bereits amtswegig aufgehoben) zu Recht angenommen, dass es sich bei den beschäftigten Fahrradboten um keine Dienstnehmer sondern um Selbstständige handle.

Die unselbständigen Mitarbeiter wurden ordnungsgemäß gemeldet und wurde die Lohnsteuer abgeführt. Dies lässt sich auch zwanglos aus dem Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren zu GZ 26 S 103/13m ableiten.

3.2. Die mittlerweile vollbeendigte und nicht mehr existente [GmbH] ehemals vertreten durch den Rechtsanwalt Dr. *** erhob gegen den Bescheid der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 6.4.2010 zu GZ *** Beschwerde an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung.

Dem Einspruch wurde mit Bescheid vom 8.11.2013 insofern nicht stattgegeben, als der Spruchpunkt I und II des Bescheides vom 6.4.2010 bestätigt wurden. Der Spruchpunkt III wonach die [GmbH] (vormals ***) verpflichtet gewesen sein soll, einen Betrag in der

Höhe von € 401.948,57 zu bezahlen wurde nicht bestätigt, sondern wurde das Verfahren bis zur Rechtskrafterwachsung der Spruchteile I und II ausgesetzt. Eine rechtskräftige Entscheidung über Einordnung der Mitarbeiter als Selbständige oder Unselbstständige lag auch zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im September 2013 nicht vor.

Der Antragssteller durfte daher im nunmehr geltend gemachten Zeitraum 2007 - 2008 (das Finanzamt Graz-Stadt hat zu Recht anerkannt, dass vor 2007 keine Haftung besteht) jedenfalls bis auf seine vertretbare Rechtsansicht, die auch von einem beruflichen Parteienvertreter [Seite 7 des Vorlageantragsschreibens] unterstützt wurde, bauen, dass es sich bei den Fahrradboten um Selbstständige handelte, mit denen das schuldnerische Unternehmen Werkverträge abgeschlossen hat.

3.3, Die vertretbare Rechtsansicht des Antragsstellers manifestiert sich auch darin, dass bei der Tätigkeit eines Fahrradboten und der Tätigkeit eines Zeitungskolporteurs ein nahezu identes Geschäftsfeld vorliegt (Überbringen von Informationen und Nachrichten), wobei Letztere als 'Selbstständige' eingestuft werden.

Bei den Fahrradboten lagen keine Merkmale eines Dienstvertrages vor:

- Keine organisatorische Eingliederung in die [GmbH]

Die Fahrradboten waren in keiner Weise in die Organisation der [GmbH] eingebunden. Die [GmbH] vermittelte ausschließlich Aufträge an die Fahrradboten. Ihre Tätigkeit beschränkte sich lediglich auf die Tätigkeit eines Vermittlungsunternehmens. Eine organisatorische Eingliederung der Fahrradboten in die [GmbH] hat nicht stattgefunden. Die Merkmale eines Dienstvertrages lagen nicht vor.

- Keine Weisungsgebundenheit

Die Fahrradboten unterlagen keinen Weisungen der [GmbH] und wurden Weisungen in welcher Form auch immer nicht an die Fahrradboten erteilt. Die Merkmale eines Dienstvertrages lagen nicht vor.

- Keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit

Die Fahrradboten haben ihre Leistungen auf ihre eigene Rechnung und ihr eigenes wirtschaftliches Risiko erbracht. Sie standen in keinem Abhängigkeitsverhältnis zur [GmbH]. So hatten die Fahrradboten weder Anspruch auf ein angemessenes Entgelt, noch auf Urlaub oder Entgeltfortzahlung bei Krankenstand. Das Entgelt wurde nur nach tatsächlich erbrachter Leistung bezahlt. Die Merkmale eines Dienstvertrages liegen nicht vor (vgl. OGH 5.5.1999, 9 Ob A 10/99g).

- Keine Arbeitspflicht

Waren die Fahrradboten verhindert oder hatten sie ihr persönliches Tagesziel erreicht oder wollten aus welchen Gründen auch immer keine Arbeitsaufträge annehmen, so blieb dies sanktionslos. Es oblag einzig und allein den Fahrradboten zu entscheiden, ob sie Aufträge annehmen oder ablehnen. Ein Dienstverhältnis bei dem ein Dauerschuldverhältnis und daher [Seite 8 des Vorlageantragschreibens] persönliche Arbeitspflicht vereinbart ist,

lag aufgrund der fehlenden Arbeitspflicht und Entscheidungsfreiheit Arbeitsaufträge anzunehmen oder abzulehnen, nicht vor.

- Freie Zeiteinteilung

Die Fahrradboten konnten ihre Arbeitszeit in der sie bereit waren Arbeitsaufträge anzunehmen und durchzuführen, frei vereinbaren. Es gab keine Zeiten an denen die Fahrradboten in irgendeiner Form zur Verfügung stehen mussten. Es liegt daher kein Merkmal eines Dienstverhältnisses vor.

- Keine Pflicht zur persönlichen Arbeitserbringung

Die Arbeitsaufträge konnten auch delegiert und mussten nicht persönlich erbracht werden. Konnte oder wollte ein Fahrradbote aus welchen Gründen auch immer einen Auftrag nicht persönlich durchführen, so konnte dieser von anderen Werkunternehmern als Substitut verrichtet werden. Dies kam insbesondere dann vor, wenn sich herausstellte, dass ein angenommener Auftrag nicht in die Fahrradrouten passt und daher von einem anderen schneller oder resourcenschonender verrichtet werden kann. Es liegt aufgrund der fehlenden persönlichen Pflicht zur Arbeitserbringung und der Möglichkeit Arbeiten substituieren zu lassen, kein Merkmal eines Dienstverhältnisses vor.

- Kein Bereitstellen von Arbeitsmaterial

Die [GmbH] hat den Fahrradboten keine Arbeitsmaterialien kostenlos zur Verfügung gestellt. So mussten die Fahrradboten zur Ausführung von Werkverträgen ihr eigenes Fahrrad verwenden. Auch die Rucksäcke mussten selbst gekauft werden. Die Funkgeräte konnten von der [GmbH] gegen Entgelt gemietet werden. Es liegt daher kein Merkmal eines Dienstverhältnisses vor (vgl. VwGH 23.01.2008, 2007/08/0223).

- Entlohnung nach Erfolg und nicht nach Zeit

Die Fahrradboten legten gegenüber der [GmbH] eine Honorarnote. Die Bezahlung erfolgte ausschließlich aufgrund geleisteter Aufträge. Maßgeblich war daher der Erfolg der erbrachten Leistungen und nicht das bloße Bemühen. Dies manifestiert sich auch darin, dass es keine Abrechnung nach Stunden sondern nach tatsächlich gefahrenen Kilometern gegeben hat. Steh- oder Leerlaufzeiten wurden nicht vergütet. Es liegen daher keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor.

- Gewerbeanmeldung

[Seite 9 des Vorlageantragsschreibens] Sämtliche Fahrradboten haben das Botendienstgewerbe angemeldet. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Fahrradboten auf eigene Rechnung und eigenes wirtschaftliches Risiko arbeiteten.

Da keine (ausreichenden) Merkmale eines Dienstvertrages Vorlagen, durfte der Antragssteller im nunmehr geltend gemachten Zeitraum 2007-2008 daher jedenfalls davon ausgehen, dass es sich bei den Fahrradboten um keine Dienstnehmer handelte und daher keine Abfuhr von Lohnsteuerabgaben erforderlich gewesen sei.

3.4. Erstmals mit Haftungsbescheid vom 4.7.2018 (!) zu GZ FA AS01 behauptete das Finanzamt Graz-Stadt, dass es eine Lohnsteuerpflicht auch für die Fahrradboten gäbe.

Gegen diesen Bescheid hat der Antragssteller fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtliche Thematik wurde erst mit Bescheid des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 8.11.2013 - sohin nach dem haftungsrelevanten Zeitraum (!) und auch außerhalb der abgabenrechtlichen Verjährungsfrist - eine Entscheidung in erster Instanz vorläufig bestätigt, wobei eine Sozialversicherungspflicht einzelner Fahrradboten bestehen würde.

In dem vom Finanzamt Graz-Stadt nachgeforderten Zeitraum liegt keine bindende Entscheidung der übergeordneten Instanz vor, auch eine Entscheidung eines Höchstgerichtes zu diesem Thema lag nicht vor, sodass der Antragssteller jedenfalls bis Ende 2013 sich zu Recht auf eine vertretbare Rechtsansicht, wonach es sich bei den Fahrradboten um Selbstständige handelte, stützte.

4. Unzureichende und unrichtige Feststellungen zum Grunde und der Höhe der Forderung:

4.1. Das Finanzamt Graz-Stadt hat nicht festgestellt, welche Lohnsteuer für welche Dienstnehmer eine Haftung nach § 9 BAO begründen soll. Es sind keine Feststellungen zu den betreffenden Dienstnehmern getroffen worden.

Der Aufforderung, der Antragssteller soll (wenn auch herabgesetzt) einen Betrag in der Höhe von € 3.480,81 leisten, liegen unzureichende Feststellungen zu Grunde, nämlich welche Dienstnehmer überhaupt betroffen sein sollen.)

[Seite 10 des Vorlageantragsschreibens] Das Finanzamt Graz-Stadt hat jedenfalls im Rahmen einer Verfahrensergänzung darzulegen, für welche Dienstnehmer glaublich schuldhaft keine Lohnsteuer entrichtet worden sein sollte.

4.2. Gemäß § 37 AVG hat die Behörde von Amts wegen den maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Grundsatz der materiellen Wahrheitsfindung). Dabei hat die Behörde den wahren Sachverhalt vollständig festzustellen (Kolonovits/Muzak/Stöger, Verwaltungsverfahrensrecht10, Manz, 2014, S. 166).

Im gegenständlichen Fall hat es die Behörde unterlassen, den wahren Sachverhalt, nämlich für welche Dienstnehmer eine Lohnsteuerpflicht bestanden hätte und welche Beträge zu einer Ungleichbehandlung des Finanzamtes Graz-Stadt geführt haben sollten, festzustellen.

5. Kein Verschulden:

5.1. Für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht entgegen der vorliegenden Verjährung dennoch eine Haftung annimmt, so ist festzuhalten, dass die Rechtsansicht des Antragsstellers als ehemaliger Geschäftsführer der [GmbH], wonach die

*Fahrradboten, als nicht der Lohnsteuerpflicht unterliegend, eingestuft wurden, (gut!) vertretbar ist. Erst die Entscheidung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung im Verfahren zu GZ *** im Jahr 2013 (!) - dieser Zeitraum liegt außerhalb der Verjährungsfrist) hat diese Meldepflicht - wobei die Begründung dem Grunde nach immer noch unzutreffend ist, erstmals konkret bejaht. Eine höchstgerichtliche Entscheidung würde jedenfalls dazu führen, dass keine unterschiedlichen Voraussetzungen für einen Fahrradboten zu einem Zeitungskolporteur bestehen.*

5.2. Das Amt der Steiermärkischen Landesregierung als Berufungsbehörde hat sich in der im Herbst 2013 ergangenen Entscheidung erstmals mit der Frage zum Tätigwerden von Fahrradboten auseinandergesetzt. Im gegenständlichen Fall ging es um den erstmaligen Versuch die Rechtsfrage, welche Unterscheidungskriterien zwischen Fahrradboten und anderen Boten wie beispielsweise Zeitungskolportoreuren, wobei Letztere nach wie vor als selbständig bewertet wurden, es heranzuziehen gibt, zu beurteilen.

Dass der Rechtsstandpunkt des Antragsstellers als ehemaliger Geschäftsführer der [GmbH] über das Nicht-Bestehen einer Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG auch plausibel war, ergibt sich zumindest daraus, dass keines der Merkmale eines Dienstvertrages ausreichend vorhanden waren um eine Dienstnehmereigenschaft zu be-[Seite 11 des Vorlageantragsschreibens] gründen. Dieser Ansicht ist die Steiermärkische Gebietskrankenkasse zur Gänze gefolgt und hat den Haftungsbescheid vom 27.5.2016 zur Gänze aufgehoben.

Insbesondere war das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit, welches der Oberste Gerichtshof als stärkstes Merkmal für das Vorliegen eines Dienstvertrages herausgearbeitet hat, nicht ansatzweise vorhanden (vgl. OGH 5.5.1999, 9 Ob A 10/99g). So haben die Fahrradboten keinen Anspruch auf Einhaltung von gesetzlich geregelten Arbeitszeiten, keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub, und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankenstand als Ausfluss des persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses.

Eine Einstufung der Fahrradboten als Dienstnehmer - was völlig unverständlich ist und im Hinblick auf die Behandlung von Zeitungskolportoreuren auch dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht - wurde erstmals mit der Entscheidung über die Berufung im Herbst 2013 vorgenommen, sodass eine Anmeldungsverpflichtung aus subjektiven Gesichtspunkten allenfalls erst ab November 2013 angenommen werden kann.

Ein Verschulden des Antragsstellers im Hinblick darauf, dass er diese Rechtsfrage mangels vorhandener Entscheidungen (diesfalls müsste der Antragssteller hellsichtig sein, da im haftungsrelevanten Zeitraum 2007-2008 kein derart gelagerter Fall gerichtsanhangig war) nicht richtig beurteilt hat, kann ihm nicht vorgeworfen werden.

Es liegt somit allenfalls ein schuldausschließender Rechtsirrtum vor.

5.3. Es bedarf bei der Einhaltung der einem am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht im Zweifelsfall einer Objektivierung durch geeignete

Erkundigungen. Die entsprechenden Erkundigungen hat der Antragssteller auch bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person eingeholt (VwGH vom 30. November 1981, 81/17/0126, und 27. Jänner 2014, 2011/17/0073).

*Der Antragssteller hat vom Rechtsanwalt Dr. *** eine 'falsche', nämlich erst durch das Amt der Steiermärkischen Landesregierung bestätigte Auskunft erhalten, sodass ein schuldausschließender Irrtum vorliegt, das der Antragssteller an der Richtigkeit der Auskunft keine Zweifel haben musste (vgl VwGH vom 19. November 1998, 96/15/0153, oder 27. Jänner 2014, 2011/17/0073).*

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung somit Erkundigungen bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person grundsätzlich als ausreichend zur Erfüllung der an den Teilnehmer im Wirtschaftsleben zu stellenden Sorgfaltsanforderungen [Seite 12 des Vorlageantragsschreibens] erachtet, soweit nicht begründete Zweifel an der erteilten Auskunft bestehen mussten bzw die Auskunft die Annahme der Gesetzeskonformität für den konkreten Sachverhalt nicht begründen konnte (vgl etwa VwGH vom 24. Juni 2014, 2013/17/0507, oder das bereits genannte Erkenntnis vom 12. August 2014, 2013/10/0203).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar weiters das Vorliegen eines schuldausschließenden Rechtsirrtums in Fällen, in denen bewusst eine Konstruktion gewählt wurde, mit der die rechtlichen Möglichkeiten bis zum Äußersten ausgereizt werden sollen, verneint, wenn keine Auskunft der zuständigen Behörde eingeholt worden war, da in derartigen Fällen eine besondere Sorgfalt hinsichtlich der Erkundigung über die Rechtslage an den Tag zu legen sei (vgl VwGH vom 22. Februar 2006, 2005/17/0195, oder 27. Jänner 2014, 2011/17/0073); ein derartiger Sachverhalt liegt hier jedoch nicht vor.

*Der von Dr. *** erfolgten Rechtsauskunft waren genügend sachverhaltsmäßige Grundlagen zu Grunde gelegen; dem für die rechtliche Beurteilung herangezogenen Rechtsanwalt waren alle für die Beurteilung erforderlichen Informationen erteilt worden (VwGH vom 7. Oktober 2010, 2006/17/0006).*

Auch dies würde zu einen schuldausschließenden Irrtum begründen.

6. Keine Gläubigerbevorzugung:

6.1. Die Berechnung der Differenzquote - die im gegenständlichen Falle nicht gegeben ist -, ergibt, dass keine Gläubigerbevorzugung vorliegt. Festzuhalten ist, dass nach der ständigen Judikatur für die Berechnung der Tilgungsquote nicht auf einen einzelnen Zeitpunkt (Fälligkeitszeitpunkt), sondern auf einen längeren Haftungszeitraum abzustellen ist; auch hier vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die Frage der Gläubigergleichbehandlung in einem monatsübergreifenden 'Beurteilungszeitraum', der spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endet und mit der Fälligkeit der ältesten zum Ende des Beurteilungszeitraums noch offenen Verbindlichkeiten, zu prüfen ist (VwGH 29.1.2014, 2012/08/0227; erörtert u.a. in ARD 2014/12 und RdW 2014/170; vgl. insbesondere auch Hirschler, Haftung nach § 9 BAO bei der Gläbigerbevorzugung im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 2014, 511). Die Ermittlung der

Differenzquote ist daher denkbar einfach; es ist zunächst eine allgemeine Zahlungsquote zu ermitteln. Dazu wird die Summe aller, auch an die an das Finanzamt Graz-Stadt geleisteten Zahlungen an alle Gläubiger ermittelt. Dieser Summe wird die Summe aller Verbindlichkeiten (auch jener der belangten Behörde) gegenübergestellt, die zu Beginn des Beurteilungszeitraumes bereits fällig waren bzw. während dieses Zeitraumes fällig wurden. Aus dem Verhältnis der geleisteten [Seite 13 des Vorlageantragsschreibens] Zahlungen zu diesen - im Beurteilungszeitraum fälligen - Verbindlichkeiten ergibt sich die allgemeine Zahlungsquote. Diese allgemeine Zahlungsquote wird der Quote - die das Finanzamt Graz-Stadt bereits erhalten hat - gegenübergestellt. Nur eine allfällige Differenz dieser beiden Quoten könnte die Differenzquote ergeben, die auf die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben angewendet wird, woraus sich dann - theoretisch - ein verbleibender Haftungsbetrag ergäbe.

Diese Vorgabe hat das Finanzamt Graz-Stadt zur Gänze außer Ansatz gelassen.

6.2. Die Behörde unterlässt auch sämtliche Feststellungen zu einer möglichen Alternativquote im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu einem anderen (früheren) Zeitpunkt.

Gemäß § 9 BAO haften die bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können, wobei die Höhe der Haftung mit dem 'Quotenschaden' begrenzt ist.

Im vorliegenden Fall hat die [GmbH], wie aus der nachgeführten Aufstellung hervorgeht, keine Gläubiger bevorzugt und - im Umkehrschluss - das Finanzamt der Stadt-Graz auch nicht benachteiligt. Vielmehr erfolgte eine Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger:

[Tabelle]

7. Kein Verschulden:

[Seite 14 des Vorlageantragsschreibens] 7.7. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es zur Beurteilung einer Haftung des Geschäftsführers der Feststellung, ob diesem in Zusammenhang mit den uneinbringlich gewordenen Beiträgen der Gesellschaft eine (Melde-)Pflichtverletzung zur Last zu legen ist (VwGH 12. 12. 2000, 98/08/0191).

Die Rechtsansicht des Dr. ***, wonach die Fahrradboten, als nicht der Sozialversicherung unterliegend, eingestuft wurden, und daher nicht der Lohnsteuer unterlagen, war (gut!) vertretbar.

Auch die Steiermärkische Gebietskrankenkasse folgte dieser Ansicht und hob ihren Haftungsbescheid vom 27.5.2016 umgehend auf.

7.2. Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haften für die Lohnsteuerabführung insoweit, als die Beiträge infolge schuldhafter Verletzung der auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zum 07.09.2005 wird ausgesprochen, dass ein Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben ist, wenn die Behörde in dem Bescheid zur Geschäftsführerhaftung betreffend Beitragsschuldigkeiten keine Feststellungen trifft, ob und in welchem Umfang konkret Gehälter ausbezahlt und damit Dienstnehmeranteile einbehalten wurden beziehungsweise ob die Uneinbringlichkeit von Beitragsschuldigkeiten auf Meldepflichtverletzungen zurückzuführen war, sondern nur ganz allgemein darauf hingewiesen wird, dass es sich um eine Haftung wegen einbehaltener, aber nicht abgeführt Dienstnehmeranteile beziehungsweise wegen schuldhafter Meldepflichtverletzungen handelt (VwGH 7. 9. 2005, 2003/08/0069).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid nur darauf hingewiesen, dass der Antragssteller pauschal für die Lohnsteuer der Jahre 2007-2008 zu haften habe. Eine nähere Aufgliederung der Beiträge ist jedoch nicht erfolgt, weshalb der Bescheid infolge Rechtswidrigkeit aufzuheben ist. Dass kein Verschulden des Antragsstellers vorliegt, erkannte auch die Stmk. GKK und hob daher ihren Haftungsbescheid vom 27.5.2016 auf.

8. Es wurden keine Feststellungen zur Forderungshöhe getroffen:

8.1. Im vorliegenden Fall ist die Gleichbehandlungspflicht nach der Zahlungstheorie zu beurteilen (VwGH 26.01.2005, 2002/08/0213). Demnach ist der Vertreter einer Gesellschaft dann exkulpirt, wenn er vorbringt, im [Seite 15 des Vorlageantragsschreibens] Beurteilungszeitraum entweder über keine Mittel verfügt und daher keine Zahlungen geleistet zu haben, oder zwar über Mittel verfügt zu haben, aber wegen der gebotenen Gleichbehandlung die Beiträge ebenso wie die Forderungen aller anderen Gläubiger nicht oder nur zum Teil entrichtet zu haben, die Beiträge also nicht in Benachteiligung des Finanzamtes der Stadt-Graz in einem geringeren Ausmaß entrichtet zu haben als die Forderungen der anderen Gläubiger (VwGH 26.05.2004, 2001/08/0043; VwGH 25.05.2011, 2008/08/0169).

Es liegt sodann an dem anspruchsstellenden Finanzamt, eine gegenteilige Feststellung aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen zu treffen. Kann es dies nicht - den Antragssteller trifft nur eine Behauptungsverpflichtung - darf sie die Feststellung nicht treffen.

8.2. Demnach ist in einem ersten Schritt der Beurteilungszeitraum zu ermitteln, der mit der Fälligkeit der ältesten am Ende jenes Zeitraums noch offenen Beitragsverbindlichkeit beginnt und der mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endet. In einem zweiten Schritt sind sodann einerseits das Verhältnis aller im Beurteilungszeitraum erfolgten Zahlungen zu allen fälligen Verbindlichkeiten einschließlich der Beitragsschulden (allgemeine Zahlungsquote) sowie andererseits das Verhältnis der im selben Zeitraum erfolgten Zahlungen auf die Beitragsverbindlichkeiten zu den insgesamt fälligen Beitragsschulden (Beitragszahlungsquote) zu ermitteln. Das Produkt aus der Differenz der beiden Quoten und den insgesamt fälligen Beitragsschulden ergibt einen allfälligen den Haftungsbetrag (VwGH 07.10.2015, 2015/08/0040).

Die belangte Behörde hat es unterlassen, im angefochtenen Bescheid Feststellungen

- zum Beurteilungszeitraum (vgl. VwGH 07.10.2015, 2015/08/0040)
- zum Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit der [GmbH]
- zum Zeitpunkt der rechnerischen Überschuldung der [GmbH]
- zu einem allfälligen Quotenschaden der belannten Behörde
- zu den Quotenzahlungen im Insolvenzverfahren über das Vermögen der [GmbH],
- zum Verhältnis der Zahlungen im Beurteilungszeitraum zu den fälligen Verbindlichkeiten und den Beitragsverbindlichkeiten

[Seite 16 des Vorlageantragsschreibens] zu treffen. Diese Feststellungen sind relevant, da die Behörde unter Zugrundelegung dieser Feststellungen zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass der Antragssteller für einen weitaus geringeren Betrag (oder gar nicht) haftet:

Mit den Zahlungen an das Finanzamt der Stadt-Graz in dem von der Behörde angenommenen Beurteilungszeitraum ist durch die Befriedigung der belannten Behörde eine Gläubigerbenachteiligung auszuschließen, weshalb eine Flraftung des Beschwerdeführers auszuschließen und der angefochtene Bescheid als rechtswidrig aufzuheben ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde die amtswegige Sachverhaltsermittlung unterlassen hat; so hätte das Finanzamt der Stadt-Graz ein Sachverständigengutachten aus dem Fachgebiet Rechnungswesen einholen müssen, um die in Punkt die zuvor angeführten Tatsachen zu ermitteln. Auch wären die Beischaffung des Insolvenzaktes und die Einvernahme der ehemaligen Insolvenzverwalterin der [GmbH] zwingend notwendig gewesen.

Hätte die Behörde ein Sachverständigengutachten eingeholt, den Insolvenzakt beigeschafft und den seinerzeitigen Insolvenzverwalter einvernommen, wäre das Finanzamt der Stadt-Graz zu dem Ergebnis gekommen, dass den Antragssteller keine Haftung für allfällige Sozialversicherungsbeiträge trifft.

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Haftungsbescheid - in Verkennung der Rechtslage - nicht einen allfälligen Quotenschaden, sondern die Gesamtforderung geltend gemacht, weshalb dieser mit Mängeln behaftet und daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben ist.

9. Bescheid ist infolge von Begründungsmängeln nicht überprüfbar:

9.1. Der Bescheid leidet an wesentlichen Begründungsmängeln. Gemäß § 60 AVG sind in der Begründung die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens klar und deutlich zusammenzufassen (vgl. VwGH 12.1.1994, 92/13/0272).

Darüber hinaus sind in der Begründung die maßgebenden Erwägungen zusammenzufassen, also jene Würdigung der Beweise darzustellen, weshalb die Behörde der Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt (VwGH 19.5.1994, 90/07/0121).

Die belangte Behörde hat ihre Beweiswürdigung ausschließlich auf ihr eigenes Berechnungsblatt, [Seite 17 des Vorlageantragsschreibens] gestützt.

Auf weitere Beweise stützt sich der Bescheid nicht.

9.2. Darüber hinaus hat die belangte Behörde keine maßgebenden Erwägungen für die Beweiswürdigung getätigt. Sie hat ausschließlich ihre Rechtsansicht kundgetan.

Der Sachverhalt entspricht nicht den Voraussetzungen des § 60 AVG, wonach die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen sind. (vgl. VwGH 12.1.1994, 92/13/0272).

Der Bescheid ist daher infolge der nicht vorhandenen Nachvollziehbarkeit der Forderung rechtswidrig und aufzuheben.

10. Verletzung des Grundsatzes der Offizialmaxime sowie der materiellen Wahrheitsfindung:

10.1. Gemäß § 37 iVm § 39 Abs 3 AVG hat die Behörde im Ermittlungsverfahren den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen und zu erforschen (materielle Wahrheit). Dieser Grundsatz besagt, dass die Behörde den wirklichen Sachverhalt von Amts wegen ermitteln muss.

Im gegenständlichen Verfahren wurde der Grundsatz der materiellen Wahrheitsfindung als Ausfluss des Grundsatzes der Offizialmaxime verletzt. Die Behörde hat im Ermittlungsverfahren den wirklichen Sachverhalt nicht vollständig ermittelt und auch nicht festgestellt.

10.2. Die Zahlung jener Beträge, die die belangten Behörde erhalten hat entspricht der fiktiven Quote, die sich errechnen würde, wenn die vorhandenen Geldmittel auf sämtliche Gläubiger anteilig aufgeteilt worden wären. Die belangte Behörde wurde daher keinesfalls benachteiligt.

10.3. Erhebungen zu einer fiktiven Quote, die darstellen würden, dass die vorhandenen Geldmittel nicht zu Lasten der belangten Behörde verteilt wurden, und daher eine Haftung des Beschwerdeführers ausgeschlossen ist, sind nicht getroffen worden.

10.4. Eine Gegenüberstellung des Status im Jahr 2007 (erstmalige Beitragsnachforderung) zum Status im Zeitpunkt November 2013 (Berufungsentscheidung) ergibt zudem, dass sich dieser nicht verändert hat.

Status 2007:

[Tabelle]

Status November 2013:

[Tabelle]

[Seite 19 des Vorlageantragsschreibens] Sowohl im Jahr 2007 als auch im November 2013 errechnet sich daher ohne Berücksichtigung der Verfahrenskosten sowie ohne Berücksichtigung der Masseforderungen eine Quote von rund 0,8%

10.5. Tatsächlich wurde an das Finanzamt der Stadt-Graz nach Abzug der Verfahrenskosten sowie Masseforderungen eine Quote von insgesamt 67% bezahlt, die über jener Quote lag, die das Finanzamt der Stadt-Graz im November 2013 unter Berücksichtigung der festgestellten Forderung in der Höhe von € 11.728,80 sowie unter Berücksichtigung der Verfahrenskosten und Masseforderungen erwarten durfte.

Eine Gläubigerbenachteiligung des Finanzamtes der Stadt-Graz hat nicht stattgefunden."

Die belangte Behörde legt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 21.01.2019 zur Entscheidung vor. Der **Stellungnahme der belangten Behörde** im Vorlagebericht ist zu entnehmen:

"Die Einhebung der Lohnsteuer 2003 ist nach Auffassung des Finanzamtes verjährt. Betreffend die Lohnsteuern 2004 - 2008 hingegen ist keine Einhebungsverjährung eingetreten. Betreffend der Abgaben wurde innerhalb der Einhebungsverjährung eine Aussetzung der Einhebung am 13.01.2010 bewilligt und wurde das Insolvenzverfahren über die Primärschuldnerin am 16.09.2013 eröffnet und am 15.07.2014 aufgehoben.

§ 9 Abs. 1 IO sieht einen speziellen Unterbrechungstatbestand vor. Daher begann die Einhebungsverjährung mit Rechtskraft der Insolvenzaufhebung von Neuem zu laufen.

Einwendungen gegen die Abgabenbescheide können nicht erfolgreich in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

Bei der Haftungsinanspruchnahme der Lohnsteuer ist der Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch nicht relevant."

Der Beschwerdeführer hat den Antrag auf mündliche Verhandlung im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 13.02.2019 zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO, letzter Satz).

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

Zum Grund und zur Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben:

Vorweg ist festzuhalten, dass die GmbH Berufungen gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 erhoben hatte, diese Berufungen jedoch nach Löschung der GmbH nicht erledigt wurden. Jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof die Lohneigenschaft der zugrundeliegenden Zahlungen für die Sozialversicherungspflicht bestätigt.

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantragsschreiben durch seinen Rechtsanwalt ein, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, welche Lohnsteuer für welche Dienstnehmer eine Haftung nach § 9 BAO begründen solle. Es seien keine Feststellungen zu den betreffenden Dienstnehmern getroffen worden. Der Aufforderung, der Beschwerdeführer solle (wenn auch herabgesetzt) einen Betrag in der Höhe von 3.480,81 € leisten, lägen unzureichende Feststellungen zu Grunde, nämlich welche Dienstnehmer überhaupt betroffen sein sollen. Die belangte Behörde habe jedenfalls im Rahmen einer Verfahrensergänzung darzulegen, für welche Dienstnehmer glaublich schulhaft keine Lohnsteuer entrichtet worden sein sollte (siehe Seite 9 f des Schreibens).

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. (...) (§ 248 Abs. 1 BAO).

Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung sind – wenn der Haftungsinanspruchnahme ein Bindungswirkung auslösender Bescheid an die Gesellschaft vorangegangen ist – in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (vgl. VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Wenn gegenüber der Primärschuldnerin Bescheide über den Abgabenanspruch ergangen sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide betreffend den Abgabenanspruch Beschwerde erheben kann, können im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Dabei kommt es (im Rahmen des Haftungsverfahrens) nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch tatsächlich Beschwerde erhoben hat oder nicht (vgl. VwGH 25.9.2001, 2001/14/0109).

Der Beschwerdeführer hat von seinem Recht, gegen die (an die GmbH ergangenen) Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 Beschwerden zu erheben, keinen Gebrauch gemacht.

Vor diesem rechtlichen und verfahrensmäßigen Hintergrund ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ohne Weiteres von der Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern auszugehen, weshalb es diesbezüglich keiner weiteren behördlichen Feststellungen (z. B. für welche Dienstnehmer eine Lohnsteuerpflicht bestanden hätte) bedarf. Der Vorwurf des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe "unzureichende und unrichtige Feststellungen zum Grunde und zur Höhe der Forderung" getroffen, ist daher unberechtigt.

Zur Einhebungsverjährung:

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantragsschreiben ein, das Recht auf Festsetzung einer Abgabenschuld verjähre gemäß § 207 Abs 2 iVm § 208 Abs. 1 BAO binnen fünf Jahren nach Ablauf eines Kalenderjahres in dem sie entstanden sei. Diese Verjährungsfrist der "Feststellung" verlängere sich auf zehn Jahre, wenn eine Abgabenschuld (finanzstrafrechtlich) hinterzogen worden sei.

Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, dass es sich bei der Haftung um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung (und nicht um eine Maßnahme der Abgabenfestsetzung) handelt, weshalb die Vorschriften über die Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) zur Anwendung kommen.

Das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe (§ 238 Abs. 1 BAO).

Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 BAO).

Die im bürgerlichen Recht geltenden Grundsätze über den gesonderten Ablauf von Verjährungsfristen gegen jeden einzelnen von mehreren Gesamtschuldnern gelten für das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis nicht. Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO unterbrechen die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten (VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037).

Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 238 Abs 2 BAO wirken anspruchsbezogen und somit nicht nur gegenüber etwa dem Primärschuldner, sondern auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0017).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen sind zB Mahnung, Vollstreckungsmaßnahmen, Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO und § 202 BAO (VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037).

Eine "absolute" – also unabhängig von allfälligen Unterbrechungshandlungen eintretende – Verjährung der Einhebung kennt die BAO nicht (VwGH 16.2.2000, 95/15/0054; zu § 12 BAO: VwGH 19.12.1996, 95/16/0204).

Lex specialis gegenüber § 238 BAO stellt § 9 Abs. 1 IO dar (zu § 9 Abs. 1 KO sowie § 9 Abs. 1 AO vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014).

Nach der gegenüber § 238 BAO spezielleren Bestimmung des § 9 Abs 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung

unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkursverfahrens rechtskräftig geworden ist (zu § 9 Abs. 1 AO vgl. VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist die Einhebungsverjährung der Lohnsteuer für 2003 eingetreten, weshalb der angefochtene Bescheid diesbezüglich aufzuheben war.

Nicht eingetreten ist jedoch die Einhebungsverjährung der Lohnsteuern 2004 bis 2008, weil die Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17.11.2009 die Verjährungsfrist innerhalb von fünf Jahren unterbrochen haben. In weiterer Folge wurde die (neu begonnene) Verjährungsfrist innerhalb von fünf Jahren durch die Konkurseröffnung unterbrochen. Der angefochtene Haftungsbescheid wiederum ist innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Konkursverfahrens rechtskräftig geworden ist, also innerhalb der (nochmals neu begonnenen) Einhebungsverjährungsfrist ergangen. Die Einhebungsverjährung stand somit einem Haftungsausspruch für Lohnsteuer für 2004 bis 2008 nicht entgegen.

Die Meinung des Beschwerdeführers, dass die Verjährungsfrist nach § 9 IO nur gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber den Geschäftsführern unterbrochen werde, teilt das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.1995, 91/13/0037 (vS), und vom 27.09.2012, 2009/16/0181, nicht.

Zur Haftung für Lohnsteuer für vor Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit (ungekürzt) ausbezahlte Löhne:

Der Beschwerdeführer wendet im Beschwerdeschreiben ein, er sei erst ab 15.05.2007 vertretungsbefugtes Organ der GmbH gewesen, demnach könne er nicht persönlich für Verfehlungen der früheren Geschäftsführung haftbar sein.

Die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft beginnt nicht erst mit der Begründung der Vertretungsfunktion, weil der Geschäftsführer auch verpflichtet ist, bis dahin angesammelte Abgabengeschäfte zu begleichen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

Es kommt nicht darauf an, dass der die Steuerpflicht der Gesellschaft auslösende Sachverhalt vor der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit verwirklicht worden ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabenentrichtung erst mit deren Abstattung endet und die Gesellschaft verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es grundsätzlich zulässig, den Beschwerdeführer zur Haftung auch für jene (uneinbringlichen) Lohnsteuern (hier: auch für 2004 bis 2006) heranzuziehen, deren zugrunde liegende Löhne bereits vor Begründung seiner Geschäftsführungsfunktion ausbezahlt wurden.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass in einem solchen Fall der Gleichbehandlungsgrundsatz ausnahmsweise auch für die Lohnsteuer zum Tragen kommt und eine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht (nur) dann gegeben ist, wenn der Vertreter

Mittel für die Bezahlung zur Verfügung hatte und nicht – wenn auch nur anteilig – für die Abgabentilgung Sorge getragen hat (zum Gleichbehandlungsgrundsatz vgl. VwGH 21.03.1995, 95/14/0034). Ein Sorgfaltsvorstoß anlässlich der Auszahlung der Löhne kann nämlich nur demjenigen Geschäftsführer angelastet werden, der im Fälligkeitszeitpunkt der auf den Lohnzahlungen lastenden Lohnsteuer (vermutlich gemeint: zum Zeitpunkt der Lohnauszahlung) die Geschäftsführungsfunktion innehatte (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0026).

Zum Verschulden:

Vorweg ist festzuhalten, dass (auch) die Lohnsteuerhaftungsbescheide für 2004 bis 2006 vom 17.11.2009 (betrifft Löhne aus der Zeit vor Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit durch den Beschwerdeführer) rechtsmittelabhängig waren und deshalb eine Aussetzung der Einhebung (bis 13.02.2018) bewilligt war, weshalb dem Beschwerdeführer diesbezüglich keine Pflichtverletzung bei der Abgabenentrichtung vorzuwerfen ist. Mangels Pflichtverletzung war jedoch die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer für 2004 bis 2006 unberechtigt, weshalb der angefochtene Bescheid diesbezüglich aufzuheben war.

Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Wenn Abgaben gegenüber dem Primärschuldner bescheidmäßig festgesetzt sind und der zur Haftung Herangezogene sohin gemäß § 248 BAO gegen den Bescheid betreffend den Abgabenanspruch Berufung erheben kann, können im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben nicht mit Erfolg erhoben werden. Gleichwohl ist es aber unter dem Aspekt des dem Geschäftsführer vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich, wenn er aufgrund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269; VwGH 25.4.2002, 99/15/0253).

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

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).

Jemand, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, kann sich nicht erfolgreich auf entschuldigenden Rechtsirrtum stützen (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0095).

Das Risiko des Rechtsirrtums trägt der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

Gerade bei unterschiedlichen Rechtsstandpunkten ist es Aufgabe des Geschäftsführers, sich bei der zuständigen Abgabenbehörde über die Abgabepflicht zu erkundigen (zur Kommunalsteuerpflicht: VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

Da sich der Beschwerdeführer nicht bei der belangten Behörde über deren Rechtsstandpunkt erkundigt und zur Durchsetzung seiner Rechtsansicht die Vorschreibung der Lohnsteuern gemäß § 202 BAO beantragt hat, war ihm hinsichtlich Lohnsteuer für 2007 (ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit) und 2008 ein Verschulden an der Pflichtverletzung anzulasten.

Als schulhaft im Sinne des § 9 BAO gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit (VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037).

Zum Haftungsausmaß:

Der Beschwerdeführer wendet im Vorlageantragsschreiben ein, dass keine Gläubigerbevorzugung vorliege (siehe Seite 12 ff des Schreibens).

Dazu ist festzuhalten, dass im Beschwerdefall der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Lohnsteuer für 2007 (ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit, siehe oben) und 2008 nicht zum Tragen kommt, weil die Auszahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer für ausgezahlte Löhne kann im Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 nicht mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden (VwGH 29.6.1999, 99/14/0040).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer für 2008 herangezogen.

Was die Lohnsteuer für 2007 betrifft, so war eine verlässliche anteilige Aufteilung des Jahresbetrages nicht möglich, weshalb der Beschwerdeführer (der erst im Mai 2007 die Geschäftsführungstätigkeit übernommen hat) nicht zur Haftung für Lohnsteuer für 2007 herangezogen werden durfte; der angefochtene Bescheid war somit diesbezüglich aufzuheben.

Zum Ermessen:

Der Beschwerdeführer wendet im Beschwerdeschreiben ein, dass die belangte Behörde knappe fünf Jahre nach der Insolvenz der GmbH Ihre Forderungen erhebe.

Die Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit darf zur Hintanhaltung von Unbilligkeiten bei der Ermessensübung nicht ohne weiteres außer Betracht gelassen werden (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159; vgl. VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121; VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist zweifellos ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Die belangte Behörde hält dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerdevorentscheidung entgegen, sie habe im Zuge der Ermessensausübung angesichts der lange verstrichenen Zeit nach Insolvenzaufhebung davon abgesehen, den Beschwerdeführer zur Haftung für die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (insgesamt rund 21.000 €) heranzuziehen.

Damit hat die belangte Behörde den langen Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ausreichend berücksichtigt. Die Beschwerde war daher hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer für 2008 als unbegründet abzuweisen.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 13. Februar 2019