

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2, in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 04.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 23.07.2013, Steuernummer, mit dem gemäß § 9 iVm § 80 BAO die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der w International s.r.o. in Höhe von insgesamt 482.931,53 € geltend gemacht wurde, in der Sitzung am 14.03.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insofern teilweise stattgegeben, als die Haftungssumme um 118.572,09 € auf den Betrag von 364.359,44 € eingeschränkt wird uns sich nunmehr wie folgt aufschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Lohnsteuer	2009	15.01.2010	25.503,93
Zuschlag zum Dienstgeberbetrag	2009	15.01.2010	1.331,14
Lohnsteuer	2010	17.01.2011	126.889,34
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	27.914,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.2011	2.233,18
Umsatzsteuer	2009	15.02.2010	63.753,95
Umsatzsteuer	2010	15.02.2011	56.023,79
Normverbrauchsabgabe	1-12/2009	15.02.2010	14.823,02
Umsatzsteuer	1/2011	15.03.2011	9.753,00
Umsatzsteuer	2/2011	15.04.2011	9.753,00
Umsatzsteuer	3/2011	15.05.2011	9.753,00
Summe			364.359,44

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Fälligkeit bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Da das gegenständliche Rechtsmittel am 31.12.2013 noch nicht erledigt war, fällt es nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes.

### II. Bisheriger Verwaltungsblauf:

Mit **Haftungsbescheid** vom 23. Juli 2013 wurde Bf, der Beschwerdeführer, zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma X im Ausmaß von insgesamt 482.931,53 € herangezogen. Die Abgabenschuldigkeiten wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2009	66425,50
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	1331,14
Dienstgeberbeitrag	2010	27914,78
Lohnsteuer	2010	126889,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	2233,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	729,84
Dienstgeberbeitrag	2011	9322,99
Lohnsteuer	2011	41556,64
Säumniszuschlag 1	2010	2537,79
Säumniszuschlag 1	2009	1633,00
Säumniszuschlag 1	2011	831,13
Umsatzsteuer	2009	63753,95
Umsatzsteuer	2010	56023,79
Umsatzsteuer	2011	62333,44

Körperschaftsteuer	2009	1092,00
Körperschaftsteuer	2010	1750,00
Körperschaftsteuer	2011	1750,00
Normverbrauchsabgabe	01 bis 12/2009	14823,02
<b>Summe</b>		<b>482931,53</b>

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die X ist eine tschechische Kapitalgesellschaft, die im Frühjahr 2009 von Bf und Vorname Nachname gegründet und am 27.3.2009 in das Handelsregister beim Gericht in Z eingetragen wurde. Am 26.5.2009 trat Vorname Nachname seine Anteile an Bf ab, der damit zum Alleingesellschafter wurde. Am 22.6.2011 hat er seine Anteile an Gf abgetreten. Bf war auch vom 27.3.2009 bis zum 22.6.2011 Geschäftsführer der X Die X hat ihren statutarischen Sitz in Adr, Tschechien.

Gem. § 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 schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Bf hat in adr, einen Gewerbebetrieb zur gewerbsmäßigen Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften als Einzelunternehmer betrieben. Seit März 2009 ist er von diesem Standort aus mit der tschechischen Kapitalgesellschaft X als Personalgesteller in verschiedenen Branchen auf dem öst. Markt aufgetreten. Die Durchführung dieser Geschäfte ist im Besprechungsprogramm vom 28.2.2013 umfassend dargestellt, das diesem Haftungsbescheid beiliegt. Bf hat jedoch als Geschäftsführer der X die mit dieser Gesellschaft im Inland durchgeführten Geschäfte der Abgabenbehörde nicht ordnungsgemäß offengelegt und angezeigt (§§ 119 und 120 BAO), er hat vielmehr alles unternommen, um diese Geschäfte vor der Abgabenbehörde zu verbergen.

Bf wird daher vorgeworfen, er habe im Zeitraum von 2009 bis April 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuern bewirkt, indem er als Geschäftsführer der X unter Verletzung der Verpflichtung nach § 21 Abs. 1 UStG für die Monate April 2009 bis April 2011 keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet und keine Voranmeldungen eingereicht hat, wobei er die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Weiters hat er für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 entgegen der Verpflichtung nach § 21 Abs. 4 UStG keine Abgabenerklärungen eingereicht. Bf wird daher vorgeworfen, er habe die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 sowie Abs. 2a iVm. § 38 Abs. 1a FinStrG begangen.

Bf wird beschuldigt, als Geschäftsführer der X beim Erwerb des neuen PKW BMW von der Fa. B GesmbH durch die Vortäuschung, dass dieses Fahrzeug nach Tschechien verbracht und dort genutzt werden wird, 2009 Normverbrauchsabgabe hinterzogen zu haben, wobei er auch in diesem Fall die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Bf wird daher vorgeworfen, er habe das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Bf wird weiters beschuldigt, als Geschäftsführer der X von 2009 bis 2011 eine Verkürzung an Lohnabgaben bewirkt zu haben, indem er ausländische Dienstnehmer (hauptsächlich Tschechen und Slowaken) laufend beschäftigt und für inländische Beschäftigte zum Arbeitseinsatz im Inland bereitgestellt hat (Personalleasing). Er hat entgegen § 76 EStG keine Lohnkonten für die tatsächlich im Inland beschäftigten Leasingarbeiter geführt, wodurch Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag verkürzt wurden. Auch hierbei handelte Bf wissentlich. Er wird daher des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2b FinStrG iVm. § 38 Abs. 1a FinStrG beschuldigt.

Bf hat als Geschäftsführer der X entgegen § 24 Abs. 3 KStG für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 keine Körperschaftsteuererklärungen eingereicht und dadurch mutmaßlich eine Verkürzung an Körperschaftsteuern bewirkt. Bf wird daher vorgeworfen, er habe das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm. § 38 Abs. 1a FinStrG begangen.

Zur Aufdeckung dieser Straftaten wurde eine Durchsuchung der Betriebs- und Geschäftsräumlichkeiten sowie der Privatwohnung des Bf angeordnet, die am 5.5.2011 durchgeführt wurde. Die daraufhin durchgeführten Außenprüfungen (Betriebsprüfung, GPLA) wurden am 20.6.2013 abgeschlossen. Die im Zuge dieser Außenprüfungen festgesetzten und mutmaßlich hinterzogenen Steuern und Abgaben betragen mehr als € 500.000,00. Auf die beiliegenden Grundlagenbescheide und Prüfungsberichte (inkl. deren Beilagen) wird hingewiesen.

Mit Wirkung vom 30.4.2011 hat die X ihren Gewerbebetrieb eingestellt, vorhandene Wirtschaftsgüter wurden unentgeltlich an die K GesmbH übertragen, die daraufhin den Personalgestellungsbetrieb am selben Standort fortführte. Seitdem ist die X vermögenslos. Die letzten ausstehenden Forderungen wurden auf Grundlage eines Sicherstellungsauftrages vom Finanzamt FA am 16.5.2011 gepfändet. Dazu wurden folgende Zahlungseingänge beim Finanzamt FA auf Verwahrung verbucht:

D GesmbH & Co KG	111	4.081,24
E GesmbH	2222	27.782,25
		31.863,49

Diese Beträge werden auf die ältesten Rückstände angerechnet, das sind der Dienstgeberbeitrag und die Lohnsteuer 2009, sodass dadurch der Haftungsbetrag verringert wird.

Der nunmehrige Geschäftsführer und Alleingesellschafter der X, Gf, hat die im Zuge der Außenprüfungen an seine tschechische Adresse zugestellten Dokumente nicht behoben, und die nun ergangenen Abgabenbescheide sind mit dem Vermerk retourniert worden, dass Gf an der angegebenen Adresse nicht bekannt sei. Laut der Zeugenaussage vom 24.4.2013 des steuerlichen Vertreters der X, Hr. JN, an dessen Adresse in F die w nach wie vor domiziliert ist, übt die w keine Tätigkeiten mehr aus. Eine Internetrecherche brachte ebenfalls keine Geschäftstätigkeit der X zu Tage. Die

offenen Abgabeforderungen sind daher bei der Primärschuldnerin von vorneherein uneinbringlich. Die K GesmbH gehört wiederum dem Bf, er ist mittelbar zu 100% beteiligt und einziger Geschäftsführer.

Es ist Aufgabe des Geschäftsführers einer GmbH, dafür zu sorgen, dass die Abgabenerklärungen pünktlich erstattet und aus den der GmbH zur Verfügung stehenden Mitteln die Abgabenschulden pünktlich entrichtet werden (VwGH vom 26.4.1989, 89/14/0065; VwGH vom 18.12.1997, 96/15/0269 ). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden ( VwGH vom 29.5.2001, 2001/14/0006 ). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus Mitteln des Vertretenen entrichtet werden ( VwGH vom 31.10.2000, 95/15/0137 ; VwGH vom 18.10.2007, 2006/15/0073 ). Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfordert ein vorsätzliches Handeln, die Haftung des Vertreters nach § 9 Abs. 1 BAO setzt eine bestimmte Schuldform nicht voraus ( VwGH vom 2.7.2002, 96/14/0076 ). Das tatbestandsmäßige Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen (VwGH 10.6.1981, 2644/80; VwGH vom 22.2.1993, 93/15/0039 ; VwGH vom 29.3.2007, 2005/15/0059 ). Wer vorsätzlich jahrelang als Geschäftsführer die im Inland betriebenen Geschäfte seiner eigenen tschechischen Kapitalgesellschaft verschleierte, diese Tätigkeit nie angezeigt und offengelegt hat, keine Abgabenerklärungen einreicht und dadurch die Entrichtung von Abgaben von vorneherein zu vermeiden versucht, hat die ihm auferlegten Pflichten jedenfalls schuldhaft verletzt.

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Billigkeit bedeutet Bedachtnahme auf berechnete Interessen der Parteien. Unter Zweckmäßigkeit ist in diesem Zusammenhang nach der Judikatur öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen und ferner – ableitbar aus Art. 126b Abs.5 B-VG – auch die Bedachtnahme auf die Verwaltungsökonomie (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung). Aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der K GesmbH, die ihm mittelbar zu 100% gehört, erzielt Bf ein laufendes Einkommen, außerdem ist Bf Miteigentümer der Liegenschaft EZ. Im Gegensatz zur Primärschuldnerin ist daher davon auszugehen, dass die Abgabeforderungen bei ihm einbringlich sein werden. Auf Grund des hohen Abgabenrückstandes der w International GesmbH und insbesondere auf Grund der Schwere der aufgezeigten schuldhaften Pflichtverletzungen war das Ermessen zu Ungunsten des Geschäftsführers Bf zu üben und ein Haftungsbescheid zu erlassen.

#### **Beilagen:**

Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.6.2013

Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 24.6.2013

Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 24.6.2013  
Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 24.6.2013  
Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 24.6.2013  
Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 24.6.2013  
Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 25.6.2013  
Bericht vom 20.6.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung AB.Nr. 122061/11  
(inkl. Beilagen)  
Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2009 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2009 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Zuschlag zum DB 2009 vom 20.6.2013  
Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2010 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2010 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Zuschlag zum DB 2010 vom 20.6.2013  
Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2011 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2011 vom 20.6.2013  
Bescheid Festsetzung Zuschlag zum DB 2011 vom 20.6.2013  
Bericht vom 20.6.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung AB.Nr. 400050/12 (inkl.  
Beilagen)  
Firmenbuchauszug vom 15.7.2013, X“

Mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2013 wurde gegen den Haftungsbescheid vom 23. Juli 2013 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 24.6.2013, Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 24.6.2013, Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 24.6.2013, Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 24.6.2013, Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 24.6.2013, Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 24.6.2013, Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 25.6.2013, Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2009 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 20.6.2013, Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrag sowie Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 vom 20.6.2013, Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2010 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 20.6.2013, Bescheid über die Festsetzung Dienstgeberbeitrag sowie Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 vom 20.6.2013, Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2011 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 20.6.2013 und gegen den Bescheid über die Festsetzung Dienstgeberbeitrag sowie Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011 vom 20.6.2013 das **Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde)** eingebracht, die ersatzlose Aufhebung der Bescheide sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 248 BAO der Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche (gegen die w) berufen könne. Diese gesetzlich eingeräumte Befugnis werde hiermit in Anspruch genommen und in einer gemeinsamen Begründung dargestellt. Eine unabdingbare Voraussetzung für eine Haftung gemäß § 9

Abs. 1 BAO sei die schuldhafte Verletzung von dem Vertreter auferlegte Pflichten. Die Behörde werfe dem Beschwerdeführer folgende schuldhafte Pflichtverletzungen vor: Der Beschwerdeführer hätte als Geschäftsführer der Primärschuldnerin die mit dieser Gesellschaft im Inland durchgeführten Geschäfte der Abgabenbehörde nicht ordnungsgemäß offen gelegt, er habe vielmehr alles unternommen, um diese Geschäfte vor der Abgabenbehörde zu verbergen.

Der Beschwerdeführer habe im Zeitraum von 2009 bis April 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuern bewirkt, indem er als Geschäftsführer der Primärschuldnerin keine Voranmeldungen eingereicht und keine Vorauszahlungen geleistet habe, wobei er die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Weiters habe er entgegen § 21 Abs. 4 UStG keine Abgabenerklärungen eingereicht.

Der Beschwerdeführer habe 2009 wissentlich Normverbrauchsabgabe hinterzogen. Der Beschwerdeführer habe wissentlich von 2009 bis 2011 eine Verkürzung an Lohnabgaben bewirkt.

Der Beschwerdeführer habe für 2009 und 2010 keine Körperschaftsteuererklärungen eingereicht und dadurch mutmaßlich eine Verkürzung an Körperschaftsteuern bewirkt. Dazu werde ausgeführt, dass Bf im September 2007 als Einzelunternehmer das Gewerbe „Vermittlung von Geschäftsdienstleistungen“ angemeldet und dieses Gewerbe seit damals – jedenfalls den Prüfungszeitraum umfassend – auch ausgeübt habe. Den Beginn seiner Geschäftstätigkeit habe er ordnungsgemäß beim Finanzamt angezeigt. Die gesetzlich erforderlichen Aufzeichnungen habe er geführt und entsprechende Steuererklärungen abgegeben. Im Rahmen dieses Gewerbes habe es der Beschwerdeführer übernommen, Geschäftsinteressenten zusammen zu führen, dass diese untereinander Werkverträge schließen konnten. So habe er selbständige Werkunternehmer (aus Tschechien und der Slowakei) mit potentiellen Auftraggebern (aus Österreich) zusammen gebracht. Für solche Vermittlungen habe er Provisionen vereinnahmt. In Zusammenhang mit dem EU-Ausland (Tschechien, Slowakei) sei auf die Einhaltung des § 373a GewO 1994 (EWR-Anpassungsbestimmungen, vorübergehende grenzüberschreitende Dienstleistung im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit) geachtet worden. Geschäftsinteressenten aus dem EU-Ausland hätten die entsprechenden ausländischen Gewerbeberechtigungen zum Nachweis der Selbständigkeit sowie über das Bestehen der ausländischen Sozialversicherung vorlegen müssen. Nach der Anfangsphase habe sich der Bekanntheitsgrad des Unternehmens gesteigert. Bf sei dafür bekannt geworden, dass er für beide Seiten gute Geschäftsgelegenheiten vermitteln könne, er sei schnell zum Meilenstein der Seriösität und ein gefragter Ansprechpartner geworden. Um speziell Kunden aus Tschechien und Slowakei besser betreuen zu können, sei die X gegründet worden. Der Beschwerdeführer habe aufgrund seiner Erfahrungen die Geschäftsführung übernommen und sich zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit regelmäßig am Sitz der Gesellschaft aufgehalten. In diesem Zusammenhang werde auf die Zeugenaussage des tschechischen Steuerberaters, Herrn Mgr. JN, verwiesen, der unter anderem ausgesagt habe, dass die w beim zuständigen tschechischen Finanzamt angemeldet worden sei. Weiters sei in Tschechien ein Gewerbe angemeldet worden. Die w sollte im gesamten

EU-Raum – bevorzugt Österreich, Deutschland, Slowakei – tätig werden. Im Speziellen habe die w Fachkräfte aus Tschechien und der Slowakei gesucht. Zwischen der w als Auftragnehmer und je einem selbständigen Werkunternehmer als Auftraggeber sei ein Vertrag geschlossen worden, mit welcher die w beauftragt worden sei, für den Auftraggeber die Weiterverrechnung der von letzterem erbrachten Werkleistungen an das leistungsempfangende Unternehmen durchzuführen. Der Vertragsinhalt habe eindeutig ergeben, dass der Auftraggeber als selbständiger Unternehmer tätig werden würde. Dieser Vertrag sei jeweils in deutscher und tschechischer/slowakischer Sprache unterfertigt worden. Die w habe in der Folge nichts anderes gemacht, als das, wozu sie sich mittels eines solchen Vertrages verpflichtet habe: die Weiterverrechnung der vom Auftraggeber geleisteten Werkstätigkeiten an das jeweilige Unternehmen. Mittels weiterem Werkvertrag vom 15.5.2009 habe die w mit dem Beschwerdeführer dessen Geschäftsführerbestellung für die w vereinbart. In § 4 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit seien die Pflichten des Geschäftsführers festgelegt worden. In § 6 sei ein Entgelt von jährlich 85.000 € vereinbart worden, welches jedoch nur zum Teil geflossen sei.

Der Beschwerdeführer habe weiterhin sein Einzelunternehmen geführt und habe Marketing- und Vertriebsmaßnahmen getroffen. Er habe in seinem Einzelunternehmen Personen mit entsprechenden Sprachkenntnissen beschäftigt, um diese Leistungen erbringen zu können. Mit dem Einzelunternehmen sei er an der Adresse adr, eingemietet gewesen. Soweit der Beschwerdeführer im Rahmen seines Einzelunternehmens Leistungen für die w erbracht habe, habe er entsprechende Rechnungen gestellt, die bezahlt worden seien. Es handle sich also um einen durchaus üblichen Vorgang im Wirtschaftsleben (Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern).

Weder der Beschwerdeführer noch die Primärschuldnerin hätten abgabenrechtliche Begünstigungen in Österreich angestrebt und es würden beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen. Die w sei gegründet worden, um dem steigenden Arbeitsumfang zu entsprechen, die w sei ein tschechisches Unternehmen und würde so weitere Interessenten zur Kontaktaufnahme einladen und schließlich sollte den potentiellen Interessenten durch die Heimatbezogenheit ein Gefühl der Vertrautheit geboten werden. Allein diese Gründe würden beweisen, dass kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliegen könne. Somit seien aber auch diese Geschäfte zwischen dem Einzelunternehmer und der w anzuerkennen.

Im weiteren Schriftsatz wurde dargelegt, dass der Beschwerdeführer mit der tschechischen Kapitalgesellschaft w nicht als „Personalgestellter“ und „Subunternehmer“ aufgetreten sei. Der Begriff „Personalgestellung“ werde etwa in den Lohnsteuerrichtlinien verwendet, in der GewO 1994 werde hierfür der Begriff „Überlassung von Arbeitskräften“ verwendet. Die w habe weder in Österreich noch in Tschechien das Gewerbe „Überlassung von Arbeitskräften“ angemeldet und auch nicht ausgeübt. Ihre Tätigkeit würde sich aus den jeweiligen Inkassoverträgen mit den selbständigen Interessenten ergeben, sie habe niemals Arbeitskräfte im Sinne der österreichischen



gesetzlichen Normen überlassen. Die Betriebsprüfung würde krampfhaft versuchen, die Werkvertragsverhältnisse der einzelnen Unternehmer in Dienstverhältnisse umzudeuten. Sie verkenne dabei völlig die Rechtslage, etwa aufgrund der Freiheit der Dienstleistungen in der EU, sowie auch § 373a GewO, welche Norm sogar ausdrücklich vorschreibe, welche Pflichten für solche Gewerbetreibende aus dem EU-Ausland in Österreich bestehen würden. Die einzelnen Unternehmer hätten diese Pflichten eingehalten, sodass für eine Umdeutung in Dienstverhältnisse kein Raum bestehe.

Es wurde weiters darauf hingewiesen, dass der UVS FA in seinem Erkenntnis vom 28.3.2012, GZ. VwSen-252837/9/PY/Hu der vom Beschwerdeführer gegen das Straferkenntnis vom 11.4.2011 erhobenen Berufung Folge geleistet und ausgesprochen habe: *„Im Hinblick auf die vorliegenden Bescheinigungen für die gegenständlichen Beschäftigungsverhältnisse der beiden im Spruch angeführten tschechischen Staatsangehörigen (GH, geb. Gebdatum1 und IJ, geb. Gebdatum2) kann daher dem Bw die Übertretung österreichischer sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften hinsichtlich der genannten Personen nicht zur Last gelegt werden.“* Die BH M habe das hinsichtlich GH und IJ gegen den Beschwerdeführer eingeleitete Verwaltungsverfahren wegen des Verdachtes der Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes eingestellt und ausgeführt: *„.... Dies schlussendlich ließ aber dann auch den Schluss zu, dass keine Beschäftigung zu dem Beschuldigten Bf, geb. 16.12.1980, vorgelegen war. Demnach läge aber auch keine Verwaltungsübertretung des AuslBG vor und wurde abschließend nochmals der Anzeigeleger zu einer Stellungnahme geladen. Mit Anzeige vom 15. Juni 2012 stimmte auch das Finanzamt ABC einer Einstellung des Verfahrens wegen Übertretung des AuslBG zu.“* Die BH M habe ausdrücklich erwogen, dass die im Spruch genannten tschechischen Staatsbürger nicht vom Beschwerdeführer beschäftigt worden seien. Diese beiden Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

Im Rahmen der Hausdurchsuchung und Personendurchsuchung gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG sei angeführt worden, dass die w zu 100 % dem Beschwerdeführer gehöre und er alleiniger Geschäftsführer sei. Fraglich bleibe, warum im gegenständlich bekämpften Abgabenbescheid vom 23.07.2013 die w als „Dienstgeber“ angesehen werde, ihr sämtliche Abgaben von den „Löhnen“ vorgeschrieben würden und der Beschwerdeführer „nur“ Haftungspflichtiger sei. Im Rahmen der Schlussbesprechung für die w sei dem Beschwerdeführer unterstellt worden, er hätte ca. Mitte 2009 die „Arbeitskräftevermittlung“ eingestellt und das angemietete Büro in der Folge ausschließlich für den Betrieb der w genutzt. Die bei ihm vorgefundenen Wirtschaftsgüter wären in den Gewerbebetrieb der w eingelegt worden (Betriebsaufgabe). Sämtliche Aufwendungen und Ausgaben von ca. Mitte 2009 bis April 2011 wären in der Folge bei der w zu berücksichtigen. In Punkt 2 dieses Programmes werde ausgeführt: *„Die w ist eine sog. Domizilgesellschaft („Briefkastenfirma“). Sie sei daher in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die w führt als Personalgestellter und evtl. als Subunternehmer in Österreich Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des UStG aus, sie sei daher Unternehmerin und umsatzsteuerpflichtig.“* Die BP übersehe völlig, dass die Einstellung der vorgenannten Verwaltungsstrafverfahren seitens des UVS FA bzw. der BH M hinsichtlich der beiden

Personen IJ und GH Wirkung auch für alle anderen Personen hätte. Nicht nur mit diesen beiden Personen sondern auch mit allen anderen seien gleichartige Verträge abgeschlossen worden. Darüber hinaus sei die „Doppelwirkung“ der vorgenannten Erkenntnisse zu beachten: Wenn schon keine Dienstnehmereigenschaft vorliege, dann liege sie nicht nur nicht bei Bf sondern auch nicht bei der w vor. Sämtliche Behauptungen und fiktive Unterstellungen der BP, welche sich darauf beziehen würden, dass „Dienstverhältnisse“ vorgelegen hätten und darauf bezugnehmende Abgaben festgesetzt worden seien (LSt, DB, DZ), seien aus diesem Grund nicht zulässig und es seien diese Abgaben nicht festzusetzen. Der Beschwerdeführer habe stets dargestellt, dass er auch Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen sei. Er habe sich regelmäßig in Tschechien aufgehalten, um seiner Geschäftsführertätigkeit nachkommen zu können. Die Primärschuldnerin habe entgegen der Darstellung der BP keine Betriebsstätte in Österreich unterhalten, vielmehr habe der Beschwerdeführer im Rahmen seines Einzelunternehmens Leistungen für die w erbracht, fremdüblich, unter Entgelt. Somit habe auch er keine Geschäfte der w verborgen und nicht pflichtwidrig die Abgabe von Erklärungen unterlassen. Es sei ihm deshalb keine persönliche Schuld vorzuwerfen, er könne nicht für eine Haftung herangezogen werden.

Nachdem nun festgestellt worden sei, dass die w ertragsteuerlich keine Betriebsstätte in Österreich unterhalten habe, müsse dies umso mehr für die Umsatzsteuer Gültigkeit haben. Der Beschwerdeführer habe mit seinem Einzelunternehmen zulässige Geschäftsbeziehungen mit der w unterhalten. Die Wirtschaftsgüter und das Personal würden seinem Einzelunternehmen angehören. Die BP versuche das Vorliegen einer Betriebsstätte der w in Österreich zu konstruieren. Da dies nicht gelingen könne, liege keine Betriebsstätte der Primärschuldnerin in Österreich vor, weshalb auch den Ausführungen der BP hinsichtlich der Umsatzsteuer vollinhaltlich entgegen getreten werde. Die festgesetzten Umsatzsteuerbeträge würden jeder gesetzlichen Grundlage entbehren. Der Beschwerdeführer habe die ihm diesbezüglich vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen mangels persönlicher Schuld nicht begangen, er könne nicht zur Haftung herangezogen werden.

Der Beschwerdeführer sei Geschäftsführer der tschechischen w und als solcher regelmäßig in Tschechien gewesen. Deshalb habe er das in Frage stehende KFZ mit dem tschechischen Kennzeichen rechtmäßig benutzen können. Er habe keinesfalls wissentliche Normverbrauchsabgabe hinterzogen.

Aufgrund der bisherigen Ausführungen habe der Beschwerdeführer keine Verkürzung der Lohnsteuer verursacht und könne daher nicht zur Haftung herangezogen werden.

Die Primärschuldnerin sei eine tschechische Gesellschaft, es handle sich nicht um eine Domizilgesellschaft. Sie habe auch keine Betriebsstätte in Österreich gehabt.

Der Angabe auf den mit den tschechischen Interessenten geschlossenen Verträgen „Niederlassung Austria“ sei entgegen zu halten, dass diese Personen je einen Vertrag in tschechischer und einen in deutscher Sprache unterfertigt hätten, wobei auf den Verträgen in tschechischer Sprache diese Abgabe nicht enthalten wäre. Wie bereits ausgeführt habe in tatsächlicher Hinsicht keine Betriebsstätte in Österreich bestanden, vielmehr

habe der Beschwerdeführer mit seinem Einzelunternehmen vereinbarte Dienste für die w in Österreich erbracht, welche er ordnungsgemäß seiner Buchhaltung zugeführt und versteuert habe.

Aus diesen Ausführungen würde sich ergeben, dass die angeführten Bescheide für die Primärschuldnerin jeder Rechtsgrundlage entbehren würden, somit rechtswidrig seien und weder die Primärschuldnerin noch dem Beschwerdeführer, dem keine schuldhaft Verletzung ihm auferlegter Pflichten zur Last gelegt werden könne, zur Haftung heranzuziehen seien.

Mit **Vorlagebericht** vom 15. Oktober 2013 wurde das gegenständliche Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der **Stellungnahme** vom 29. Oktober 2013 fasste das Finanzamt das Beschwerdevorbringen zusammen und stellte fest, dass es bei der Darstellung im Haftungsbescheid bleibe.

In **Beantwortung eines Ergänzungsersuchens** des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Februar 2016 wurde seitens des Finanzamtes dargelegt, dass der Beschwerdeführer an der Primärschuldnerin bis 26. Mai 2009 zu 80 % beteiligt gewesen sei, in der Folge sei er bis 22. Juni 2011 Alleingesellschafter gewesen. Von 27. März 2009 bis 9. Juni 2011 sei er Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen. Aus diesem Umstand würde sich eine Verminderung der Haftungsbeträge ergeben:

Säumniszuschlag 2011			831,13
KöSt VZ 3. Und 4. Quartal			875,00
Veräußerung Firmenwert	UVA 04/2011	100.000,00	20.000,00
Anlagenverkäufe	UVA 04/2011	25.366,67	5.073,33
Lfd. Umsätze April 2011	UVA 04/2011	???	
Leistungsumsatz 01-04/2011		186.300,53	
Davon geschätzt 25 %	UVA 04/2011	40.000,00	8.000,00
Verminderung Haftungsbeträge 2011			34.779,46

Die Umsatzsteuerfestsetzung 2011 würde ausschließlich Umsätze aus 01-04/2011 betreffen. Die USt-Zahllast 03/2011 sei bereits am 15.5.2011 fällig geworden. Wenn die Umsätze 04/2011 vom Haftungspflichtigen nicht bekannt gegeben würden, dann könnten diese wie dargestellt im Schätzungsweg ermittelt werden. Die Festsetzung der Lohnabgaben 04/2011 (L, DB, DZ) seien bereits am 15.5.2011 fällig geworden.

Im **Schreiben des Finanzamtes** FA vom 26. Februar 2016 wurde dargelegt, dass drei Forderungspfändungen erfolgreich gewesen seien und die Lohnsteuer 2009 daher nunmehr im Betrag von 42.131,24 € aushaften würde.

In **Beantwortung der Ergänzungsersuchen** des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Februar 2016 und vom 11. März 2016 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 25. März 2016 vorgebracht, dass der Zahlungsverkehr des Unternehmens über das Girokonto Nr.123 abgewickelt worden sei. Es werde per E-Mail eine excel-Liste übermittelt, woraus die Umsätze sowie eine „Spalte Salden“ ersichtlich seien. Diese Liste sei ursprünglich von der VKB an den Beschwerdeführer übersendet worden. In Zusammenhang mit den relevanten Fälligkeitstagen seien folgende Salden ermittelt worden:

15.1.2010	€ - 40.441,40
15.2.2010	€ - 41.149,40
17.1.2011	€ - 39.913,50
15.2.2011	€ - 13.441,50
15.3.2011	€ - 16.941,30
15.4.2011	€ - 15.647,40
16.5.2011	€ - 17.274,00

In Zusammenhang mit den Umsätzen des Jahres 2011 in den Monaten Jänner, Februar und März wurde darauf hingewiesen, dass das Rechnungswesen der w stets in Tschechien von einem dort ansässigen Steuerberater erledigt worden sei. Bisher seien keine derartigen Umsatzzahlen für 1-3/2011 nach Österreich bekannt gegeben worden. Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass sämtliche, angeblich zu den vorgenannten Fälligkeitszeitpunkten fälligen Abgaben sich erst aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung im Nachhinein manifestiert hätten und bei den vorgenannten Fälligkeitszeitpunkten keinerlei Wissen – weder über den Entstehungsgrund noch über die Höhe – über diese angeblichen Abgabenansprüche gegeben gewesen wäre. Wie bereits in den Berufungen/Beschwerden dargelegt, seien gegen sämtliche Abgabenansprüche Rechtsmittel ergriffen worden, welche noch unerledigt seien.

Mit **Schreiben vom 4. Mai 2016** wurde der Beschwerdeführer auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Zusammenhang mit der Gleichbehandlungspflicht der Gläubiger, Ausmaß der Haftung und Beweispflicht hingewiesen.

Mit **Schreiben vom 17. Juni 2016** gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in diesem Zusammenhang bekannt, dass sich die Fälligkeiten erst im Zuge einer Außenprüfung iVm § 99 FinStrG ergeben hätten. Bis dahin hätte der Beschwerdeführer über diese angeblichen Abgabenschuldigkeiten, über welche Rechtsmittel erhoben worden seien, keinerlei Kenntnis gehabt. Der Beschwerdeführer habe sich bei seinen geschäftlichen Aktivitäten stets recht- und steuerkonform verhalten. In diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen in den Rechtsmitteln gegen die Abgabenbescheide verwiesen. Die Finanzverwaltung habe eine „Umqualifizierung“ von Werkverträgen in Dienstverträge vorgenommen. Zu den angeführten Fälligkeiten hätte

der Beschwerdeführer daher nicht das geringste Wissen gehabt. Deshalb konnte er zu diesen vorgeblichen Fälligkeiten denkmöglich irgendeine Liquiditätsvorsorge zu deren Begleichung treffen. Im Übrigen sei das Girokonto der Primärschuldnerin zu allen diesen Zeitpunkten im „Soll“ gewesen und jegliche Überweisungen seien vom goodwill der Bank abhängig gewesen. Es habe kein Rechtsanspruch auf die Durchführung auch nur irgendeiner Überweisung bestanden, was ja das Wesen einer formlos gewährten Kontoüberziehung darstellen. Tatsächlich seien der Primärschuldnerin keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden, insbesondere hätte sie keinen Rechtsanspruch auf Herausgabe von eingelangten Gutschriften auf ihrem Konto gehabt, solange die formlos gewährte Überziehung vorhanden gewesen wäre. Noch klarer werde diese Tatsache, dass zu den Fälligkeitszeitpunkten weder der Beschwerdeführer noch die Bank darüber Kenntnis gehabt hätten. Daher konnte auch nicht vorgesorgt werden, nicht einmal anteilmäßig im Sinne einer Gleichbehandlung aller Gläubiger.

In der **mündlichen Verhandlung am 14. März 2017** wurde seitens der Behördenvertretung hinsichtlich des Sachverhaltes kein neues Vorbringen erstattet, auf den Vorlagebericht verwiesen und die Abweisung der Beschwerde beantragt, sowie darauf hingewiesen, dass im Verfahren gegen des Haftungsbescheid Einwände gegen die zugrundeliegenden Abgabenbescheide nicht zielführend seien und diese in den Verfahren betreffend die Abgabenbescheide zu berücksichtigen seien.

Seitens des Beschwerdeführers wurde die Zuständigkeit des Finanzamtes FA zur Erlassung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides bestritten. Die Primärschuldnerin habe den Ort der Geschäftsleitung nicht im Amtsbereich des Finanzamtes FA gehabt. Es sei kein Fall von Gefahr im Verzug gegeben. Dazu werde auf die lange Verfahrensdauer verwiesen. Der Beschwerdeführer bezweifle die Anwendbarkeit des § 5 AVOG.

In Zusammenhang mit dem behaupteten Verschulden des Beschwerdeführers wurde darauf hingewiesen, dass sämtliche gesetzliche Voraussetzungen nach der Gewerbeordnung betreffend selbständiger ausländischer Unternehmer, welche im Inland tätig werden sollten, eingehalten worden seien. Der Beschwerdeführer hätte davon ausgehen dürfen, dass jene Abgabenschuldigkeiten, die nun von der belangten Behörde vorgeschrieben werden, nicht entstehen würden. Er hätte daher nicht schuldhaft handeln können.

Seitens der Behördenvertretung wurde auf § 15 Abs. 1 Z 1, 2, 4 und 5 AVOG verwiesen. Das Finanzamt FA sei örtlich und sachlich zuständig.

### **III. Festgestellter Sachverhalt:**

Aus den vorgelegten Unterlagen, dem Parteivorbringen im gegenständlichen Verfahren sowie im Verfahren die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag betreffend ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die X wurde am 27. März 2009 in das Handelsregister der Tschechischen Republik eingetragen. Der Beschwerdeführer war von 27. März 2009 bis 9. Juni 2011 deren Geschäftsführer. Ab 9. Juni 2011 fungierte Gf als Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Der Betrieb der Primärschuldnerin wurde mit 30. April 2011 eingestellt und an die K GmbH veräußert. Die Primärschuldnerin ist vermögenslos und die noch ausstehenden Abgaben uneinbringlich.

Nach durchgeführter Außenprüfung, im Zuge derer der Beschwerdeführer Ansprechpartner für das Finanzamt war, wurde der Geschäftsführer Gf zur Schlussbesprechung geladen. Eine rechtswirksame Zustellung war an der der Abgabenbehörde durch das Firmenbuch bekannten Adresse, nicht möglich, sodass davon auszugehen ist, dass Herr Gf von der Außenprüfung und dem damit in Zusammenhang stehenden Abgabenverfahren keine Kenntnis erlangt hat. In der Folge wurden die bezugshabenden Bescheide sowie die Berichte gemäß § 25 ZustellG durch öffentliche Bekanntmachung zugestellt.

Die haftungsgegenständliche Abgaben haften am Abgabekonto der Primärschuldnerin im ursprünglichen Ausmaß aus, lediglich die Lohnsteuer 2009 wurde in Folge Forderungspfändungen getilgt und haftet nunmehr in Höhe von 42.131,24 € als unberichtigt aus.

Die mit Bescheid vom 24. Juni 2013 festgesetzte Umsatzsteuer umfasst die Monate Jänner bis April 2011. Die gesamten Umsätze betrugen 311.667,20 €, 100.000,-- € davon fielen auf die Veräußerung Firmenwert und 25.366,67 € auf Anlageverkäufe. Diese Umsätze wurden jeweils im April 2011 erzielt.

Im haftungsrelevanten Zeitraum (15. Jänner 2010 bis 15. Mai 2011) wurden keine Abgaben gemeldet und gegenüber der Abgabenbehörde keine Zahlungen geleistet. An den jeweiligen Fälligkeitstagen (bzw. fünf Tage vorher und 5 Tage nachher) wurden am Bankkonto der Primärschuldnerin folgende Eingänge (in Euro) verbucht:

12.01.2010	4.583,25
14.01.2010	6.398,00
15.01.2010	5.051,45
15.01.2010	2.929,50
15.01.2010	2.278,50
12.02.2010	2.349,12
12.01.2011	700,00
13.01.2011	11.466,98
14.01.2011	4.699,36
20.01.2011	2.301,45
11.2.2011	12.966,08
11.02.2011	470,40
15.02.2011	13.130,60

16.02.2011	4.366,11
16.02.2011	500,00
16.03.2011	4.669,26
18.04.2011	4.774,08

Es sind keine Umstände bekannt, die auf eine Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft im Zeitraum der Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben schließen lassen, zumal laufend Gewinne ermittelt wurden. Der Betrieb wurde von März 2009 bis 30. April 2011 geführt und in der Folge veräußert. Im Jahr 2009 lag ein positiver Cash-Flow in Höhe von 97.000,-- €, 2010 iHv 45.000,-- € und 2011 iHv 28.000,-- € vor. Im Verfahren zur GZ RV/5100744/2013 (Sicherstellungsauftrag) legte der Beschwerdeführer ausführlich dar, dass es seinem unternehmerischen Handeln zu verdanken sei, dass die Firma trotz Konkurses einer Partnerfirma nicht in konkrete Konkursgefahr geraten sei. Obwohl ein Ausfall von rund 164.000,-- € zu verzeichnen war, wurde der Konotkorrentkredit nicht zur Gänze ausgeschöpft.

#### **IV. Rechtsgrundlagen:**

§ 15 Abs. 1 AVOG (Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz) lautet (auszugsweise):

"Dem Finanzamt Wien 1/23 für den Bereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie den Finanzämtern FA, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch im Bereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben, obliegt:

1. für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes 1988, KStG 1988, ausgenommen Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 sowie kleine und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des Unternehmensgesetzbuches, UGB,

a) die Erhebung der Körperschaftsteuer

b) die Erhebung der Umsatzsteuer und

c) die Erhebung der Stiftungseingangssteuer;

2. die Erhebung der von unter Z 1 genannten Steuersubjekten zu entrichtenden

a) Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG 1988) und

b) Abgabe von Zuwendungen

3. ....

4. als Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) die zur Wahrnehmung der Angelegenheiten des von unter Z 1 genannten Steuersubjekten vorzunehmenden Steuerabzuges vom Arbeitslohn;

5. die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, Kfz-StG 1992, der in Z 1 genannten Steuersubjekte;

6. ...."

§ 7 BAO (Bundesabgabenordnung) lautet:

*"(1) Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.*

*(2) Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2)."*

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

*"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."*

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

*"Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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."*

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

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

§ 248 BAO lautet:

*"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 Abgabenspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß."*

§ 20 BAO lautet:

*"Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen."*

§ 78 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

*"Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten."*

§ 21 Abs. 1 (1. Unterabsatz) UStG 1994 lautet:



*Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück."*

§ 21 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

*"Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war."*

§ 21 Abs. 5 UStG 1994 lautet:

*"Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet."*

## **V. Rechtliche Erwägungen:**

Zur Frage der Zuständigkeit der belangten Behörde zur Erhebung der im angefochtenen Haftungsbescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten wird auf § 15 Abs. 1 Z 1 ff AVOG verwiesen. Daraus ergibt sich, dass die belangten Behörde für die Erhebung der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, KFZ-Steuer, Lohnsteuer, des Dienstgeberbetrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zuständig ist. Auf einer ausländischen Rechtsgrundlage gegründete juristische Personen fallen ausnahmslos unter § 15 Abs. 1 Z 1 AVOG (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup>, § 15 AVOG Anm. 2).

Das AVOG normiert, dass den sogenannten "Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis" grundsätzlich die Erhebung der Abgaben für alle Körperschaften, mit Ausnahme der kleinen und mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung

im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und mit Ausnahme der Vereine, obliegt. Damit fallen von den Körperschaften nur die Vereine und jene kleinen und mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des Unternehmensgesetzbuches in die Zuständigkeit der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich. Der Zweck dieser Regelung liegt offenkundig darin, jene Körperschaften, bei denen potentiell komplexe Rechtsfragen auftreten können, der Zuständigkeit des Finanzamtes mit erweitertem Aufgabenbereich zuzuweisen. Solche juristische Personen, die auf der Grundlage einer ausländischen Rechtsordnung gegründet worden sind und bei denen sich schon von vornherein die qualifizierte Rechtsfrage ihrer Einordnung in das innerstaatliche System der Gesellschaftstypen stellen kann, fallen daher in den Zuständigkeitsbereich der Finanzämter mit erweitertem Aufgabenbereich fallen (vgl. VwGH 20.09.2006, 2005/14/0124)

Gemäß § 49 Abs. 2 BAO sind unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Dies sind alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup>, § 49 BAO, Anm. 3). Aufgrund der dargelegten Rechtslage und herrschenden Lehre und Judikatur gelangte der Senat zur Ansicht, dass die Erlassung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides in die örtliche und sachliche Zuständigkeit des Finanzamtes FA fällt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass

- < eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht,
- < die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört,
- < eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertretenen vorliegt und
- < die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

Gemäß § 248 BAO kann der nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen.

Wenn ein zur Haftung Herangezogener sowohl gegen die Geltendmachung der Haftung als auch gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide über die Abgabenansprüche Beschwerde einbringt, ist zunächst nur über die Beschwerde gegen die Geltendmachung der Haftung zu entscheiden, weil sich erst aus dieser Entscheidung ergibt, ob eine Legitimation zur Beschwerde gegen die Abgabenansprüche überhaupt besteht. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung sind in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen (VwGH vom 9.11.2011, 2009/16/0260 mit weiteren Verweisen).

Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Bindungswirkung

auslösender Abgabenbescheid vorangegangen ist. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung aber kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht (VwGH vom 28.2.2014, 2012/16/0050; Fischerlehner, Abgabenverfahren<sup>2</sup>, § 248 Anm 3 Satz 1 und 2).

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die haftungsrelevanten Abgabenbescheide die Primärschuldnerin betreffend durch öffentliche Bekanntmachung gemäß § 25 ZustellG an den Geschäftsführer Gf zugestellt wurden. Aus diesem Umstand ergibt sich in der Folge, dass im Haftungsverfahren nunmehr eine Bindung an diese Bescheide gegeben ist (vgl. VwGH vom 26.2.2015, Ra 2015/16/0008).

Dem Vertreter, der die Abgabenbescheide bekämpft und im zuerst abschließenden Haftungsverfahren das Fehlen des Haftungstatbestandes geltend machen will, obliegt daher zunächst der Nachweis, dass die Abgabenforderungen, falls er sie zu Unrecht bestreitet, nicht infolge schuldhafter Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden konnten (VwGH vom 24.2.2010, 2006/13/0112). Auf diesem Umstand wurde der Beschwerdeführer mit Schriftsatz des Gerichtes vom 8. Februar 2016 hingewiesen.

Die Haftung des § 9 BAO ist eine Ausfallshaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Beschwerdefall grundsätzlich gegeben, weil die Primärschuldnerin nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der belangten Behörde den Betrieb eingestellt hat und vermögenslos ist.

Aus der vorgelegten excel-Tabelle über die Umsätze der Primärschuldnerin ist ersichtlich, dass jedenfalls im Mai 2011 noch Umsätze erzielt worden sind. Im Rechtsmittelverfahren ist von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen. Bei der Erledigung eines Rechtsmittels gegen einen Haftungsbescheid ist, dem Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld entsprechend, einer seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides eingetretenen Verminderung der Haftungsschuld und damit einer geänderten Sachlage durch Anpassung der Höhe der Haftungsschuld Rechnung zu tragen. Gegenständlich wurde die Lohnsteuer 2009 durch Forderungspfändungen teilweise getilgt. Sie haftet nunmehr in Höhe von 42.131,24 € aus und war im Ausmaß von 24.296,26 € bei der Primärschuldnerin nicht uneinbringlich. Bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 458.635,29 €. Die Haftungssumme war daher um 24.296,26 € zu reduzieren.

Die Fälligkeiten der haftungsgegenständlichen Abgaben liegen zwischen 15. Jänner 2010 und 1. August 2013. Der Beschwerdeführer war ab Gründung der Primärschuldnerin (Eintragung ins Firmenbuch am 27. März 2009) bis 9. Juni 2011 der alleinige Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Für Abgabenverbindlichkeiten, die nach diesem Zeitpunkt fällig geworden sind, ist eine Geltendmachung der Haftung ausgeschlossen,

da der Beschwerdeführer nur bis 9. Juni 2011 dafür verantwortlich war, dass die Abgabverbindlichkeiten aus den Mitteln der Primärschuldnerin entrichtet würden. Eine Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011, Säumniszuschläge 2009, 2010 und 2011, sowie für die Körperschaftsteuer 2009, 2010 und 2011 ist daher ausgeschlossen. In Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2011 ergibt sich Folgendes:

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat eine festgesetzte Vorauszahlung den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Kommt es aufgrund der Veranlagung zu einer Umsatzsteuernachforderung, so wird für diese gemäß Abs. 5 leg. cit. keine von Abs. 1 und Abs. 3 abweichende Fälligkeit begründet. Bescheidmäßig festgesetzte Nachforderungen an Umsatzsteuer stellen unabhängig davon, auf welchem verfahrensrechtlichen Titel der Bescheid beruht, rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen dar, für deren Fälligkeit § 21 Abs. 1 erster Satz UStG gilt. „Das UStG enthält keine Bestimmungen über von den vier bzw zwölf Fälligkeitszeitpunkten abweichende Fälligkeitszeitpunkte für aus der Steuererklärung (des § 21 Abs 4 UStG) resultierende Abschlusszahlungen sowie für Nachforderungen aus Umsatzsteuerbescheiden (weder für Festsetzungen gem § 21 Abs 3 UStG noch für nach § 21 Abs 4 UStG zu erfolgende Veranlagungen, ebenso wenig für Abänderungen oder Aufhebungen von Umsatzsteuerbescheiden). Abweichende Fälligkeitszeitpunkte regelnde Bestimmungen wären verfassungswidrig. Durch den Veranlagungsbescheid (§ 21 Abs 4 UStG) erfolgt keine "Umwandlung" der nach § 19 UStG entstandenen Steuerschulden in eine (Jahres)Umsatzsteuer. Dafür spricht auch VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0117, wonach der Jahresumsatzsteuerbescheid eine Zusammenfassung der in den Voranmeldungszeiträumen entstandenen Steuerschulden darstellt, der keine neue Fälligkeit festlegt.“ (Christoph Ritz, Bescheidbeschwerden gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs 3 UStG, taxlex 2015, 111)

Bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuer ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038); maßgebend ist daher ausschließlich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (VwGH 25.10.1996, 93/17/0280). Gemäß der hier zur Anwendung kommenden Bestimmung des § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Das bedeutet, dass nicht der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuernachzahlung für die Fälligkeit relevant ist, sondern die entsprechende gesetzliche Bestimmung, die besagt, dass sich im Fall rückständiger Vorauszahlungen der 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates als Fälligkeitstag ergibt.

Da der Beschwerdeführer nur bis 9. Juni 2011 steuerlich verantwortlicher Vertreter der Primärschuldnerin war, haftet er auch in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2011 nur für jenen Anteil, der bis zu diesem Zeitpunkt fällig war. Auszuscheiden ist demnach jener Anteil, der auf die Umsatzsteuer April 2011 entfällt. Dies sind jedenfalls die Umsätze betreffend Veräußerung Firmenwert (100.000,-- €) und betreffend Anlagenverkäufe

(25.366,67 €). Von den verbleibenden Umsätzen des Jahres 2011 in Höhe von 186.300,53 € ist jener Anteil herauszurechnen, der den Monat April 2011 betrifft. Da beide Beschwerdeparteien keine geeigneten Unterlagen für eine diesbezügliche Berechnung vorlegen konnten, wurde im Schätzungsweg rund ein Viertel (40.000, €) für April 2011 abgezogen und der Rest (146.300,-- €) gleichmäßig auf die Monate Jänner bis März 2011 verteilt. Diese Berechnung ergibt für jeden dieser Monate einen laufenden Umsatz von 48.767,00 € und daraus resultierend eine Umsatzsteuer (20 %) von 9.753,--€.

Von den haftungsgegenständlichen nunmehr aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten wurden folgende während der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Lohnsteuer	2009	15.01.10	42.131,24
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2009	15.01.10	1.331,14
Lohnsteuer	2010	17.01.11	126.889,34
Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.11	27.914,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2010	17.01.11	2.233,18
Umsatzsteuer	2009	15.02.10	63.753,95
Umsatzsteuer	2010	15.02.11	56.023,79
Normverbrauchsabgabe	01-12/09	15.2.10	14.823,02
Umsatzsteuer	1/2011	15.3.2011	9.753,00
Umsatzsteuer	2/2011	15.4.2011	9.753,00
Umsatzsteuer	3/2011	16.5.2011	9.753,00
<b>Summe</b>			<b>364.359,44</b>

Sind die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten und die Vertreterstellung gegeben, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Vertreters, im Rahmen der ihm obliegenden qualifizierten Mitwirkungspflicht darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Nur der Vertreter wird in der Regel jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Aufgabe des Geschäftsführers ist es, imilverwaltungsverfahren allfällige Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen. Er hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinanspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, keine Geldmittel der Gesellschaft mehr vorhanden waren. Es hat nicht die Abgabenbehörde das

Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt allerdings dem Vertreter. Weist er nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Dem Beschwerdeführer wurde die Rechtslage mit den Schreiben vom 8. Februar 2016, vom 11. März 2016 und vom 4. Mai 2016 ausführlich dargelegt, ihm wurde die Möglichkeit eingeräumt, seiner Behauptungs- und Beweispflicht nachzukommen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger hat somit auch die von der Gesellschaft getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (VwGH vom 28.4.2011, 2011/16/0084).

Der Beschwerdeführer hat nicht dargelegt, welche finanziellen Mittel der Primärschuldnerin im haftungsgegenständlichen Zeitraum zur Verfügung gestanden sind und wie diese verwendet wurden. Es wurden keine Berechnungen angestellt, welche Quote jeder Gläubiger erhalten hätte, wenn die Mittel auf alle Verbindlichkeiten gleichmäßig verteilt worden wären. Es wurde im gesamten Beschwerdeverfahren lediglich immer wieder darauf hingewiesen, dass die Abgaben erst nachträglich vom Finanzamt festgesetzt worden und noch nicht rechtskräftig seien. Dieses Vorbringen vermag der gegenständlichen Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Der Einwand der Unrichtigkeit der Abgabenbescheide ist nicht geeignet, dem Standpunkt des Beschwerdeführers zum Erfolg zu verhelfen, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabensfestsetzung auszugehen hat (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelangte das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass der Beschwerdeführer im gesamten Ausmaß der aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten zur Haftung heranzuziehen ist, welche während seiner Geschäftsführertätigkeit fällig geworden sind.

Von der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes ausgenommen ist die Lohnsteuer. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (VwGH vom 5.4.2011, 2009/16/0106).

Insgesamt gesehen gelangte daher das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin auf ein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers zurückzuführen ist. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH vom 13.4.2005, 2002/13/0177).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Berufungswerbers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung öffentliches Interesse an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt daran, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Vom Beschwerdeführer wurde nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0089) trifft es nicht zu, dass die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte. Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen. Im Hinblick auf das Alter des Beschwerdeführers (35 Jahre) ist mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch zu rechnen. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Beschwerdeführers zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen

der Vorrang einzuräumen. Im Übrigen wurde diesbezüglich vom Beschwerdeführer nichts vorgebracht.

#### **VI. Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. März 2017